

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

15 septembrie 2011 *

În cauza C-310/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Conseil d'État (Franța), prin decizia din 3 iulie 2009, primită de Curte la 4 august 2009, în procedura

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

împotriva

Accor SA,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii M. Ilešič, E. Levits (raportor), M. Safjan și doamna M. Berger, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: M.-A. Gaudissart, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 octombrie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Accor SA, de J.-P. Hordies, B. Boutemy și C. Smits, avocați;

- pentru guvernul francez, de doamna E. Belliard, de domnii G. de Bergues și J.-S. Pilczer, precum și de doamna B. Beaupère-Manokha, în calitate de agenți;

- pentru guvernul Regatului Unit, de domnul S. Hathaway, în calitate de agent, asistat de domnul K. Bacon, barrister;

- pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 22 decembrie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE și 56 CE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între ministres du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministrul bugetului, finanțelor publice și funcției publice), pe de o parte, și Accor SA (denumită în continuare „Accor”), pe de altă parte, cu privire la cererea acesteia din urmă de a i se restitui impozitul anticipat pe bunuri mobile plătit pentru anii 1999-2001.

Cadrul juridic

- 3 În versiunea rezultată din Legea nr. 88-1149 din 23 decembrie 1988 privind bugetul pentru anul 1989 (JORF din 28 decembrie 1988, p. 16320), în vigoare până la 31 decembrie 2001, articolul 145 din code général des impôts (Codul general privind impozitele, denumit în continuare „CGI”) preciza:

„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. Când prețul de cost al participației deținute în societatea emitentă este mai mic de 150 de milioane de franci, titlurile de participare trebuie să reprezinte cel puțin 10 % din capitalul societății emitente; acest preț de cost și acest procentaj se apreciază la data plății veniturilor din participație. [...]

[...]”

- 4 Legea nr. 2000-1352 din 30 decembrie 2000 privind bugetul pentru anul 2001 (JORF din 31 decembrie 2000, p. 21119) a modificat pragul participației prevăzut la articolul 145 alineatul 1 litera b din CGI care, în versiunea în vigoare între 1 ianuarie 2001 și 31 decembrie 2005, preciza că titlurile de participare trebuie să reprezinte cel puțin 5 % din capitalul societății emitente.
- 5 Articolul 146 alineatul 2 din CGI prevedea, în forma sa în vigoare pe parcursul anilor de impozitare în discuție în acțiunea principală, următoarele:

„Atunci când distribuirile pe care le face 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.”

- 6 Potrivit articolului 158 bis punctul I din CGI, în forma sa în vigoare pe parcursul anilor de impozitare în discuție în acțiunea principală:

„Persoanele care primesc dividende distribuite de societăți franceze dispun în acest temei de un venit constituit din:

- a) sumele pe care acestea le primesc de la societate;

b) un credit fiscal reprezentat printr-un credit față de Trezorerie.

Acest credit fiscal este egal cu jumătate din sumele efectiv plătite de societate.

Acesta nu poate fi folosit decât în măsura în care venitul este inclus în baza impozitului pe venit datorat de beneficiar.

Este primit ca plată a acestui impozit.

Este restituit persoanelor fizice în măsura în care cuantumul său depășește cuantumul impozitului pe care acestea îl datorează.”

7 Potrivit articolului 216 punctul I din același cod:

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

8 În versiunea sa aplicabilă distribuirilor de dividende efectuate începând cu 1 ianuarie 1999, articolul 223 sexies alineatul 1 primul paragraf din CGI prevedea:

„[...] atunci când veniturile distribuite de o societate sunt prelevate din sume pentru care aceasta nu a fost supusă la plata impozitului pe profit la cota normală [...], această societate este obligată să plătească un impozit anticipat egal cu creditul fiscal calculat în condițiile prevăzute la punctul I al articolului 158 bis. Impozitul anticipat

este datorat în temeiul distribuțiilor care dau dreptul la creditul fiscal prevăzut la articolul 158 bis, indiferent de beneficiari.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 9 Din decizia de trimitere reiese că Accor a primit în cursul anilor 1998-2000 dividende plătite de filialele sale stabilite în alte state membre și că, în momentul redistribuirii respectivelor dividende, această societate a plătit, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 146 alineatul 2 din CGI și ale articolelor 158 bis și 223 sexies din acest cod, un impozit anticipat pe bunuri mobile care se ridică, pentru anii 1999-2001, la 323 279 053 FRF, la 359 183 404 FRF și, respectiv, la 341 261 380 FRF.
- 10 Printr-o contestație din 21 decembrie 2001, Accor a solicitat rambursarea acestui impozit anticipat, invocând incompatibilitatea dispozițiilor CGI cu dreptul comunitar. În urma respingerii cererii sale, societatea a sesizat tribunal administrativ de Versailles (Tribunalul administrativ din Versailles), care, prin hotărârea din 21 decembrie 2006, i-a admis în totalitate cererea.
- 11 În urma respingerii recursului formulat de ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique împotriva acestei hotărâri prin hotărârea pronunțată de cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) la 20 mai 2008, ministrul menționat a declarat recurs în casare împotriva acestei hotărâri în fața Conseil d'État (Consiliul de Stat).
- 12 Conseil d'État constată că din dispozițiile articolului 216 CGI rezultă că, exceptând o cotă-parte din cheltuieli și din sarcini, o societate-mamă nu e supusă la impozitul pe profit pentru dividendele pe care le percepe de la filialele sale, indiferent de locul de stabilire a acestor filiale. În plus, în temeiul dispozițiilor articolului 223 sexies

din același cod, atunci când redistribuie respectivele dividende propriilor acționari, această societate este obligată să plătească în acest temei un impozit anticipat, indiferent de proveniența dividendelor care i-au fost distribuite și pe care aceasta le-a redistribuit. Astfel, potrivit Conseil d'État, mecanismul impozitului anticipat, prin natura sa, nu afectează nici libertatea de stabilire, nici libera circulație a capitalurilor.

13 Cuantumul creditului fiscal de care, în conformitate cu articolul 158bis din CGI, societatea-mamă beneficiază în temeiul dividendelor distribuite de una dintre filialele sale, stabilită în Franța, se deduce, conform articolului 146 alineatul 2 din CGI, din cuantumul impozitului anticipat datorat cu ocazia redistribuirii dividendelor menționate către acționari. Or, dispozițiile articolului 158 bis din CGI nu permit să se acorde unei societăți-mamă un credit fiscal în temeiul dividendelor care provin de la filiale stabilite într-un alt stat membru și, prin urmare, vreo deducere din cuantumul impozitului anticipat exigibil cu ocazia redistribuirii acestor dividende de către societatea-mamă. În consecință, în lipsa unui credit fiscal acordat în temeiul dividendelor care provin de la o filială stabilită într-un alt stat membru și de natură să diminueze cuantumul exigibil al impozitului anticipat, plata acestui impozit de către societatea-mamă, întrucât se scade din totalul sumelor care pot fi distribuite, reduce în egală măsură și cuantumul dividendelor redistribuite.

14 În acest context, Conseil d'État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) a) Articolele 56 [CE] și 43 [CE] trebuie interpretate în sensul că se opun unui regim fiscal, care are ca obiect evitarea dublei impuneri economice a dividendelor, 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 dacă acestea provin de la o filială stabilită în Franța,

- însă nu oferă această posibilitate dacă aceste dividende provin de la o filială stabilită într-un alt stat membru [...], în condițiile în care acest regim nu dă dreptul, în acest caz, la acordarea unui credit fiscal aferent distribuirii acestor dividende de către această filială, pentru motivul că un astfel de regim ar aduce atingere, prin natura sa, pentru această societate-mamă, principiilor liberei circulații a capitalurilor sau libertății de stabilire?

- b) În cazul unui răspuns negativ [la litera a) a prezentei întrebări], aceste articole trebuie interpretate în sensul că se opun totuși unui astfel de regim în condițiile în care ar trebui să fie luată în considerare și situația acționarilor pentru motivul că, având în vedere plata impozitului anticipat, cuantumul dividendelor primite de la filialele sale și redistribuite de către această societate-mamă acționarilor săi este diferit în funcție de locul în care au sediul aceste filiale, în Franța sau într-un alt stat membru [...], astfel încât acest regim ar avea ca efect descurajarea acționarilor de a investi în această societate-mamă și, prin urmare, ar avea ca efect afectarea atragerii de capitaluri de către această societate și ar fi de natură să descurajeze această societate să acorde capitaluri filialelor sale stabilite în alte state membre decât Franța sau să înființeze în aceste state astfel de filiale?

- 2) În cazul unui răspuns afirmativ [la prima întrebare literele a) și b)] și în condițiile în care articolele 43 [CE] și 56 [CE] ar fi interpretate în sensul că se opun regimului de impozit anticipat descris mai sus, iar administrația este, prin urmare, în principiu, obligată să restituie sumele primite în temeiul acestuia în măsura în care au fost primite cu încălcarea dreptului comunitar, acest drept, în cazul unui astfel de regim care, prin natura sa, nu conduce la repercutarea unei taxe de către persoana impozabilă asupra unui terț, se opune:

- a) ca administrația să poată refuza rambursarea sumelor plătite de societatea-mamă pentru motivul că această rambursare ar conduce la îmbogățirea fără justă cauză a acestei societăți,

- b) și, în cazul unui răspuns negativ, ca împrejurarea că suma achitată de societatea-mamă nu constituie pentru aceasta o sarcină contabilă sau fiscală, ci se deduce numai din totalul sumelor susceptibile de a fi redistribuite acționarilor acesteia, să poată fi invocată pentru a nu dispune restituirea acestei sume societății-mamă?
- 3) Având în vedere răspunsul dat la [prima și la a doua întrebare], principiile comunitare ale echivalenței și efectivității se opun ca restituirea sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor redistribuite de societatea-mamă, indiferent dacă aceste dividende provin din sume distribuite de filialele sale stabilite în Franța sau în alt stat membru [...], să fie supusă condiției, sub rezerva, dacă este cazul, a prevederilor convenției bilaterale aplicabile între [Republica Franceză] și statul membru în care este stabilită filiala referitoare la schimbul de informații, ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, pentru fiecare dividend în litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele sale stabilite în alte state membre [...] decât Franța, în condițiile în care, pentru filialele stabilite în Franța, documentele justificative, cunoscute de administrație, nu sunt cerute?”

Cu privire la cererile de redeschidere a procedurii orale

- ¹⁵ Prin înscrisuri depuse la 7 ianuarie și, respectiv, la 2 februarie 2011, Accor și guvernul francez au solicitat redeschiderea procedurii orale.
- ¹⁶ Accor a arătat, astfel, că la punctul 73 și următoarele din concluzii, avocatul general s-ar fi întemeiat pe argumente care decurg din Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753)* și care nu au fost puse în discuția părților.

- 17 La rândul său, guvernul francez a exprimat dorința de a reveni, în cadrul unei a doua ședințe, asupra argumentului potrivit căruia mecanismul combinat al creditului fiscal și al impozitului anticipat, în cauză în acțiunea principală, nu ar fi putut crea o restricție privind libera circulație a capitalurilor decât în privința acționarilor, argument cuprins în observațiile sale scrise la punctul 82 și analizat în concluziile avocatului general.
- 18 În plus, acest guvern a arătat că în concluziile avocatului general s-ar găsi o informație care nu ar reda în mod complet dreptul intern francez. În special, în primul rând, deși, în cadrul răspunsului la a doua întrebare adresată, avocatul general consideră că de restituirea impozitului anticipat acordată unei societăți ar beneficia în mod indirect acționarii săi, guvernul francez arată că patrimoniul unei societăți este diferit de cel al acționarilor acesteia. În al doilea rând, guvernul francez se opune tezei potrivit căreia acționarii nu ar dispune, în dreptul procedural francez, de o acțiune în restituire, arătând că existența unei astfel de căi de atac, care s-ar adăuga acțiunii în răspundere, decurge, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, din obligația statelor membre de a restitui impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii.
- 19 În această privință, reiese din jurisprudență că, din oficiu sau la propunerea avocatului general ori la cererea părților, Curtea poate dispune redeschiderea procedurii orale, în conformitate cu articolul 61 din Regulamentul de procedură, în cazul în care consideră că nu este suficient de lămurită sau că trebuie să soluționeze cauza în baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților (a se vedea Hotărârea din 26 iunie 2008, *Burda*, C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 37 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 16 decembrie 2010, *Stichting Natuur en Milieu* și alții, C-266/09, Rep., p. I-13119, punctul 27).
- 20 În schimb, Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură al acesteia nu prevăd posibilitatea ca părțile să depună observații ca răspuns la concluziile prezentate de avocatul general (a se vedea Hotărârea *Stichting Natuur en Milieu* și alții, citată anterior, punctul 28).

- 21 În prezenta cauză, Curtea apreciază că dispune de toate elementele necesare pentru a răspunde la întrebările adresate și că observațiile prezentate în fața ei s-au referit la aceste elemente.
- 22 În consecință, cererile având ca obiect redeschiderea procedurii orale trebuie respinse.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 23 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impunerii economice a dividendelor precum cea în discuție în acțiunea principală, 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, 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.
- 24 Prin intermediul literei a) a primei întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă o astfel de legislație poate constitui o restricție privind libertățile de circulație pentru societatea-mamă.

- 25 Prin intermediul literei b) a primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în cazul unui răspuns negativ la litera a) a aceleiași întrebări, să se stabilească dacă articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun totuși unei astfel de legislații, în condițiile în care ar trebui să fie luată în considerare și situația acționarilor.
- 26 Deși prima întrebare litera b) nu este adresată decât în cazul unui răspuns negativ la litera a) a aceleiași întrebări, trebuie totuși să se constate că întrebarea cu privire la oportunitatea luării în considerare a situației acționarilor este formulată în scopul de a analiza existența unei restricții pentru însăși societatea-mamă.
- 27 Astfel, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru precum cea în discuție în acțiunea principală pentru motivul că aceasta ar descuraja acționarii să investească în capitalul societății-mamă, ar afecta, prin urmare, atragerea de capitaluri de către această societate și ar fi astfel de natură să descurajeze această societate să acorde capitaluri filialelor sale stabilite în alte state membre sau să creeze asemenea filiale în aceste state.
- 28 Prin urmare, trebuie să se răspundă la cele două litere ale primei întrebări împreună.

Cu privire la libertatea aplicabilă

- 29 Întrucât instanța de trimitere a formulat prima întrebare în raport atât cu articolul 49 TFUE, cât și cu articolul 63 TFUE, trebuie să se determine în prealabil dacă și în ce măsură o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală poate afecta libertățile garantate prin aceste articole.

- 30 În această privință, trebuie amintit că tratamentul fiscal al dividendelor poate face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE privind libertatea de stabilire și din cel al articolului 63 TFUE privind libera circulație a capitalurilor (Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 33, precum și jurisprudența citată).
- 31 În ceea ce privește întrebarea dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile de circulație, dintr-o jurisprudență în prezent consacrată rezultă că trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 34, precum și jurisprudența citată).
- 32 În această privință, s-a decis deja că o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia intră sub incidența dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 37, și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Idryma Typou, C-81/09, Rep., p. I-10161, punctul 47). În schimb, dispozițiile naționale care se aplică participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 35, precum și jurisprudența citată).
- 33 În speță, conform articolului 145 din CGI, regimul fiscal al societăților-mamă în discuție în acțiunea principală era aplicabil, în cursul anilor 1999 și 2000, societăților care dețineau cel puțin 10 % din capitalul filialelor lor. Pentru anul 2001, acest prag de participare a fost redus la 5 % din capitalul filialei.

- 34 În consecință, legislația națională în discuție în acțiunea principală putea să se aplice nu numai societăților care primeau dividende pe baza unei participații care conferea o influență certă asupra deciziilor filialei care făcea distribuția și care permitea să se stabilească activitățile acesteia, ci și societăților care primeau dividende pe baza unei participații minoritare care nu conferea o astfel de influență.
- 35 În ceea ce privește faptele în discuție în acțiunea principală, trebuie să se arate, pe de o parte, că hotărârea instanței de trimitere nu oferă informații cu privire la natura participațiilor deținute de Accor în capitalul filialelor sale care distribuie dividende.
- 36 Pe de altă parte, în observațiile sale depuse în fața Curții, Accor arată că acțiunea principală privește dividendele primite de la filiale stabilite în alte state membre decât Republica Franceză și pe care le controlează, în timp ce guvernul francez a menționat de asemenea participații care nu confereau societății Accor o influență certă asupra deciziilor filialelor care făceau distribuția și care nu îi permiteau să determine activitățile acestora.
- 37 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare instituite prin articolul 267 TFUE, nu este de competența Curții, ci a instanței naționale să stabilească faptele care au stat la baza litigiului și să tragă concluziile pentru decizia pe care trebuie să o pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 16 septembrie 1999, WWF și alții, C-435/97, Rec., p. I-5613, punctul 32, Hotărârea din 23 octombrie 2001, Tridon, C-510/99, Rec., p. I-7777, punctul 28, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2007, Eind, C-291/05, Rep., p. I-10719, punctul 18).
- 38 În aceste condiții, având în vedere obiectul legislației în discuție în acțiunea principală, trebuie ca la prima întrebare adresată să se răspundă atât în lumina articolului 49 TFUE, cât și a articolului 63 TFUE.

Cu privire la libertatea de stabilire

- 39 Libertatea de stabilire pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii și care presupune accesul lor la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii în legislația statului membru de stabilire cuprinde, potrivit articolului 54 TFUE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în interiorul Uniunii Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35, Hotărârea din 23 februarie 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 29, precum și Hotărârea din 12 septembrie 2006, *Cadbury Schweppes* și *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 41).
- 40 Deși, potrivit modului de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (a se vedea în special Hotărârea din 16 iulie 1998, *ICI*, C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21, precum și Hotărârea *Cadbury Schweppes* și *Cadbury Schweppes Overseas*, citată anterior, punctul 42).
- 41 În acțiunea principală, este cert că reglementarea în cauză instituie o diferență de tratament între dividendele distribuite de o filială rezidentă și dividendele distribuite de o filială nerezidentă.
- 42 Astfel, o societate-mamă care primește dividende de la o filială rezidentă beneficiază, pentru aceste dividende, de un credit fiscal egal cu jumătate din sumele plătite cu titlu de dividende de către această filială rezidentă, în timp ce un asemenea credit fiscal nu îi este acordat în temeiul dividendelor distribuite de o filială nerezidentă.

- 43 În această privință, trebuie să se arate că din jurisprudență rezultă că, în organizarea sistemului lor fiscal, îndeosebi atunci când instituie un mecanism prin care se urmărește evitarea sau atenuarea impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice, statele membre trebuie să respecte cerințele care decurg din dreptul Uniunii, în special pe cele impuse de dispozițiile tratatului privind libertățile de circulație (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 45).
- 44 Astfel, din jurisprudență reiese că, indiferent care este mecanismul adoptat pentru a evita sau a atenua impozitarea în lanț sau dubla impunere economică, libertățile de circulație garantate de tratat se opun ca un stat membru să trateze într-un mod mai puțin avantajos dividendele de origine străină în raport cu dividendele de origine națională, cu excepția cazului în care această diferență de tratament vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau este justificată de motive imperative de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz, C-315/02, Rec., p. I-7063, punctele 20-49, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctele 20-55, precum și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 46).
- 45 Or, în raport cu o normă fiscală prin care se urmărește evitarea sau atenuarea impozitării profiturilor distribuite, situația unei societăți-mamă care primește dividende din străinătate este comparabilă cu aceea a unei societăți care primește dividende de origine națională, în măsura în care, în ambele cazuri, profiturile realizate pot face, în principiu, obiectul unei impozitări în lanț (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 62).
- 46 Desigur, astfel cum a arătat guvernul francez, pe de o parte, o societate-mamă era scutită de impozitul pe profit atât pentru dividendele primite de la filialele sale rezidente, cât și pentru cele care proveneau de la filialele sale nerezidente și, pe de altă parte, această societate nu putea să deducă creditele fiscale aferente dividendelor distribuite de filialele sale rezidente din cuantumul impozitului pe profit pe care aceasta îl datora în rest.

- 47 Cu toate acestea, după cum recunoaște și guvernul francez, creditele fiscale puteau fi folosite cu ocazia redistribuirii dividendelor primite. Astfel, o societate-mamă putea să deducă aceste credite fiscale din impozitul anticipat pe care trebuia să îl plătească cu ocazia redistribuirii dividendelor.
- 48 Prin urmare, deși societatea-mamă era scutită de impozitul pe dividendele primite de la filialele nerezidente, statul membru menționat supunea aceste dividende unui tratament mai puțin avantajos în raport cu dividendele care proveneau de la filialele rezidente.
- 49 Astfel, spre deosebire de dividendele care proveneau de la filialele rezidente, legislația în discuție în acțiunea principală nu permitea să se evite impunerea intervenită la nivelul filialei care făcea distribuirea, în timp ce dividendele primite atât de la filialele rezidente, cât și de la filialele nerezidente erau supuse impozitului anticipat cu ocazia redistribuirii lor. În consecință, în ceea ce privește dividendele primite de la filialele rezidente, creditul fiscal se deducea, cu ocazia distribuirii, din impozitul anticipat, fără ca acest impozit anticipat să reducă totalul 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.
- 50 În aceste condiții, societatea-mamă care primea dividende de la o filială stabilită într-un alt stat membru 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, după cum arată avocatul general la punctul 48 din concluzii, să recurgă la rezervele sale pentru a obține un quantum echivalent cu suma care trebuia plătită ca impozit anticipat pe bunuri mobile și să mărească astfel masa dividendelor distribuite.

- 51 Având în vedere acest tratament dezavantajos aplicat dividendelor primite de la o filială stabilită într-un alt stat membru în raport cu tratamentul la care sunt supuse dividendele primite de la o filială rezidentă, o societate-mamă putea fi descurajată să își exercite activitățile prin intermediul unor filiale stabilite în alte state membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal, C-168/01, Rec., p. I-9409, punctul 27, și Hotărârea Keller Holding, citată anterior, punctul 35).
- 52 Guvernul francez, deși admite existența unei diferențe de tratament între dividendele plătite de o filială stabilită în Franța și dividendele plătite de o filială stabilită într-un alt stat membru în ceea ce privește posibilitatea ca o societate-mamă să deducă creditul fiscal din impozitul anticipat pe care aceasta îl datorează cu ocazia redistribuirii acestor dividende propriilor acționari, consideră totuși că această diferență nu constituie o restricție pentru societatea-mamă.
- 53 Acest guvern arată, pe de o parte, că aplicarea creditului fiscal decurge dintr-o decizie autonomă a organelor competente ale unei societăți-mamă, iar nu din legislația în discuție în acțiunea principală, pentru că decizia acestei societăți-mamă de a redistribui dividendele plătite de o filială franceză era cea care determina deducerea din impozitul anticipat a creditului fiscal aferent dividendelor. Referindu-se la Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Graf (C-190/98, Rec., p. I-493, punctele 24 și 25), guvernul francez arată astfel că eventualul efect negativ al dispozițiilor în discuție în acțiunea principală depinde de o decizie a organelor competente ale societății-mamă atât de ipotetică, încât aceste dispoziții nu pot fi considerate ca reprezentând un obstacol în calea libertăților de circulație.
- 54 Pe de altă parte, potrivit guvernului francez, suma plătită de societatea-mamă ar fi identică, indiferent de originea dividendelor, întrucât impozitul anticipat era dedus din rezultatele care puteau fi distribuite acționarilor.

- 55 Or, în temeiul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Franceză cu toate statele membre ale Uniunii, acționarii nerezidenți ar putea obține rambursarea impozitului anticipat prelevat de societatea-mamă care distribuie dividende, astfel încât reglementarea în discuție în acțiunea principală nu afectează situația acestora.
- 56 În ceea ce privește acționarii rezidenți ai societății-mamă care distribuie dividende, guvernul francez consideră că, dacă lipsa unui credit fiscal deductibil din impozitul anticipat datorat de această societate-mamă cu ocazia redistribuirii de către aceasta a dividendelor plătite de filialele sale nerezidente ar trebui considerată un obstacol în calea atragerii de capitaluri de la acționarii francezi, această restricție ar privi, în orice caz, o circulație de capitaluri pur internă între o societate-mamă franceză și acționarii săi francezi, care nu prezintă niciun element de extraneitate și care nu intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii.
- 57 Aceste argumente nu pot fi admise.
- 58 În primul rând, deși este adevărat că creditul fiscal aferent dividendelor distribuite de filiale rezidente nu putea fi folosit decât atunci când societatea-mamă decidea redistribuirea acestor dividende, este cert că atât diferența de tratament în funcție de locul de stabilire a filialei care distribuie dividendele, cât și posibilitatea de a deduce eventualul credit fiscal din impozitul anticipat datorat cu ocazia redistribuirii acestor dividende decurg direct din legislația franceză în discuție în acțiunea principală.
- 59 Prin urmare, posibilitatea de a beneficia de un credit fiscal care poate fi dedus din impozitul anticipat cu ocazia redistribuirii dividendelor nu depindea de un eveniment viitor și ipotetic pentru societatea-mamă, ci de o împrejurare legată, prin definiție, de exercitarea libertății de stabilire, adică de locul de stabilire a filialei sale.

- 60 În al doilea rând, chiar dacă, astfel cum susține guvernul francez, reglementarea în discuție în acțiunea principală nu ar afecta situația acționarilor nerezidenți, împrejurarea că respectiva legislație poate constitui un obstacol în calea atragerii de capitaluri de către o societate-mamă de la acționarii rezidenți este suficientă pentru a confirma caracterul restrictiv al reglementării menționate.
- 61 Astfel, împrejurarea că acționarii rezidenți puteau fi descurajați să dobândească părți într-o societate-mamă din cauza faptului că dividendele care proveneau de la filialele acesteia stabilite într-un alt stat membru decât Republica Franceză erau mai mici decât dividendele provenite de la filialele rezidente putea descuraja, la rândul său, această societate-mamă să își desfășoare activitățile prin intermediul unor filiale nerezidente.
- 62 Trebuie să se constate că, în măsura în care are o legătură cu schimburile intracomunitare, o astfel de situație este de natură să intre sub incidența dispozițiilor tratatului privind libertățile fundamentale (Hotărârea Keller Holding, citată anterior, punctul 24) și că, în măsura în care defavorizau pe plan fiscal situațiile comunitare în raport cu situațiile pur interne, dispozițiile CGI în discuție în acțiunea principală constituiau, în consecință, o restricție în principiu interzisă prin dispozițiile tratatului privind libertatea de stabilire (a se vedea Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 32).
- 63 Din jurisprudența Curții rezultă că o restricție privind libertatea de stabilire nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general (a se vedea în special Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 57). Or, nici instanța de trimitere, nici părțile care au prezentat observații nu au menționat elemente de natură să justifice restricția menționată. Prin urmare, trebuie să se constate că articolul 49 TFUE se opune unei legislații precum cea în discuție în acțiunea principală.

Cu privire la libera circulație a capitalurilor

- 64 Considerațiile formulate la punctele precedente se aplică în același mod atunci când o societate-mamă a primit dividende pe baza unei participații care nu îi conferă o influență certă asupra deciziilor filialei sale care distribuie dividende și nu îi permite să stabilească activitățile acesteia.
- 65 Astfel, diferența de tratament evidențiată la punctul 41 din prezenta hotărâre putea să aibă ca efect descurajarea societăților-mamă stabilite în Franța să își investească capitalurile în societăți stabilite într-un alt stat membru și să producă în egală măsură un efect restrictiv față de societățile stabilite în alte state membre, prin aceea că reprezenta pentru ele un obstacol în calea atragerii de capitaluri din Franța.
- 66 În măsura în care veniturile din capital provenite din străinătate erau tratate din punct de vedere fiscal mai puțin favorabil decât dividendele distribuite de filialele stabilite în Franța, acțiunile societăților stabilite în alte state membre erau mai puțin atractive pentru societățile-mamă stabilite în Franța decât cele ale societăților cu sediul în acel stat membru (a se vedea Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 35, și Hotărârile citate anterior Manninen, punctele 22 și 23, precum și Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 64).
- 67 Din cele arătate rezultă că diferența de tratament instituită prin legislația în discuție în acțiunea principală constituia o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE.
- 68 Or, nici instanța de trimitere, nici părțile care au prezentat observații nu s-au referit la motivele menționate la articolul 65 TFUE sau la motivele imperative de interes general care pot justifica o astfel de restricție.

- 69 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impunerii economice a dividendelor precum cea în discuție în acțiunea principală, 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, 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.

Cu privire la a doua întrebare

- 70 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, atunci când regimul fiscal în discuție în acțiunea principală nu conduce, prin natura sa, la repercutarea asupra unui terț a unei taxe datorate de către persoana obligată la plata acesteia, dreptul Uniunii se opune ca administrația să refuze rambursarea sumelor plătite de societatea-mamă fie pentru motivul că această rambursare ar conduce la îmbogățirea fără justă cauză a acestei societăți, fie pentru că suma achitată de societatea-mamă nu constituie pentru aceasta o sarcină contabilă sau fiscală, ci se deduce numai din totalul sumelor susceptibile de a fi redistribuite acționarilor săi.
- 71 În această privință, trebuie amintit că dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea dispozițiilor dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte (a se vedea în special Hotărârea din 9 noiembrie 1983, *San Giorgio*, 199/82, Rec., p. 3595, punctul 12, precum și Hotărârea din 8 martie 2001, *Metallgesellschaft și alții*, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 84). Așadar, statul membru este obligat, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 14 ianuarie

1997, Comateb și alții, C-192/95-C-218/95, Rec., p. I-165, punctul 20, Hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată anterior, punctul 84, Hotărârea din 2 octombrie 2003, Weber's Wine World și alții, C-147/01, Rec., p. I-11365, punctul 93, precum și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 202).

- 72 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul Uniunii nu se opune ca un sistem juridic național să refuze o rambursare de taxe percepute fără a fi datorate în condiții care ar duce la o îmbogățire fără justă cauză a avânzilor-cauză (Hotărârea din 24 martie 1988, Comisia/Italia, 104/86, Rec., p. 1799, punctul 6, Hotărârea din 9 februarie 1999, Dilexport, C-343/96, Rec., p. I-579, punctul 47, și Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michailidis, C-441/98 și C-442/98, Rec., p. I-7145, punctul 31, precum și Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C- 309/06, Rep., p. I-2283, punctul 41). Protecția drepturilor garantate în acest domeniu de ordinea juridică a Uniunii nu impune, așadar, rambursarea impozitelor și a taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, în cazul în care se stabilește că persoana obligată la plata acestor taxe le-a repercutat în mod efectiv asupra altor persoane (a se vedea Hotărârea Comateb și alții, citată anterior, punctul 21, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții, C-398/09, Rep., p. I-7375, punctul 18).
- 73 Cu toate acestea, după cum rezultă din jurisprudență, având în vedere că un asemenea refuz al rambursării constituie o limitare a unui drept subiectiv care decurge din ordinea juridică a Uniunii, acesta trebuie să fie interpretat în mod restrictiv (Hotărârile citate anterior Weber's Wine World și alții, punctul 95, precum și Lady & Kid și alții, punctul 20).
- 74 Astfel, din cuprinsul punctelor 20 și 25 din Hotărârea Lady & Kid și alții, citată anterior, reiese că singura excepție de la dreptul la rambursarea taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii privește ipoteza în care o taxă nedatorată a fost repercutată direct de către persoana impozabilă asupra cumpărătorului.

- 75 În cazul de față, instanța de trimitere însăși arată că regimul în discuție în acțiunea principală, care privește un impozit anticipat plătit de o societate-mamă cu ocazia distribuirii de dividende, iar nu o taxă percepută cu ocazia vânzării de produse, nu conduce la o repercutare a impozitului anticipat menționat asupra unui terț precum cumpărătorul vizat de jurisprudența citată mai sus.
- 76 În aceste condiții, trebuie, prin urmare, să se răspundă la a doua întrebare că dreptul Uniunii se opune ca, atunci când un regim fiscal național precum cel în discuție în acțiunea principală nu conduce, prin natura sa, la repercutarea asupra unui terț a unei taxe achitate fără a fi datorată de persoana obligată la plata acesteia, un stat membru să refuze rambursarea sumelor plătite de societatea-mamă fie pentru motivul că această rambursare ar conduce la îmbogățirea fără justă cauză a acestei societăți, fie pentru că suma achitată de societatea-mamă nu constituie pentru aceasta o sarcină contabilă sau fiscală, ci se deduce numai din totalul sumelor susceptibile de a fi redistribuite acționarilor săi.

Cu privire la a treia întrebare

- 77 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiile echivalenței și efectivității se opun ca restituirea către o societate-mamă a sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor distribuite de filialele acesteia stabilite în Franța și celor distribuite de filialele acestei societăți stabilite în alte state membre, care conduc la o redistribuire efectuată de societatea-mamă, să fie supusă condiției ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, în raport cu fiecare dividend în litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele sale stabilite în alte state membre, în condițiile în care, pentru filialele stabilite în Franța, aceste informații, cunoscute de administrație, nu sunt cerute.

- 78 Sub acest aspect, potrivit unei jurisprudențe constante, în aplicarea principiului cooperării loiale prevăzut la articolul 4 TUE, instanțele din statele membre sunt cele care trebuie să asigure protecția jurisdicțională a drepturilor pe care justițiabilii le au în temeiul dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârile din 16 decembrie 1976, *Rewe-Zentralfinanz și Rewe-Zentral*, 33/76, Rec., p. 1989, punctul 5, precum și *Comet*, 45/76, Rec., p. 2043, punctul 12, Hotărârea din 19 iunie 1990, *Factortame și alții*, C-213/89, Rec., p. I-2433, punctul 19, și Hotărârea din 13 martie 2007, *Unibet*, C-432/05, Rep., p. I-2271, punctul 38).
- 79 Prin urmare, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a desemna instanțele competente și de a prevedea modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția deplină a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, cu condiția ca, pe de o parte, modalitățile menționate să nu fie mai puțin favorabile decât cele care guvernează acțiunile similare întemeiate pe dreptul intern (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (*Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 203, precum și jurisprudența citată).
- 80 Revine de asemenea instanței de trimitere atribuția de a determina cum trebuie remediată în practică o încălcare a interdicției referitoare la restricțiile privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor.
- 81 Or, cea de a treia întrebare formulată implică faptul că, potrivit instanței de trimitere, în ipoteza în care restricțiile privind libertatea de stabilire sau libera circulație a capitalurilor vor fi constatate, pentru a garanta o egalitate de tratament între beneficiarii dividendelor primite de la filialele stabilite în Franța și beneficiarii dividendelor primite de la o filială stabilită într-un alt stat membru ar trebui ca acestora din urmă să li se acorde creditul fiscal de care beneficiază primii.

- 82 Trebuie amintit că autoritățile fiscale dintr-un stat membru au dreptul să îi solicite persoanei impozabile dovezile pe care le consideră necesare 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 se impune acordarea respectivului avantaj (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 50, Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 43, Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 54, Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 95, precum și Hotărârea din 30 iunie 2011, Meilicke și alții, C-262/09, Rep., p. I-5669, punctul 45).
- 83 În această privință, Accor a arătat că sistemul creditului fiscal s-ar întemeia numai pe supunerea la plata impozitului pe profit a filialei care distribuie dividende, în măsura în care creditul fiscal este întotdeauna egal cu 50% din dividendele distribuite. În consecință, Accor consideră că ar fi suficient să se aducă dovada că filiala care distribuie dividendele a fost supusă la plata impozitului pe profit în statul membru în care este stabilită.
- 84 Comisia, deși consideră că este legitim să se țină seama de impozitul plătit de filială în statul membru în care este stabilită, este de părere că, în cadrul regimului în discuție în acțiunea principală, nu există o corespondență strictă între quantumul impozitului plătit și quantumul creditului fiscal și că ar fi suficient să se facă trimitere la cota legală a impozitului în statul în care filiala este stabilită.
- 85 Guvernul francez și cel al Regatului Unit consideră că, pentru a remedia pretinsul impact discriminatoriu al regimului în discuție în acțiunea principală, ar trebui să se aplice un credit fiscal al cărui quantum ar permite neutralizarea impozitului plătit în statul membru de stabilire a filialei și care ar trebui calculat în funcție de valoarea impozitului la care au fost supuse profiturile care au stat la baza dividendelor în acel stat. Guvernul francez arată că sistemul creditului fiscal și al impozitului anticipat urmărea să atenueze dubla impunere economică a dividendelor distribuite, respectând cerința neutralității fiscale, și că atenuarea dublei impunerii economice lua în considerare nivelul impozitului pe profit la care filialele franceze fuseseră în mod efectiv supuse în amonte. Astfel, potrivit guvernului francez, creditul fiscal nu putea să

depășească valoarea impozitului pe profit aplicat la cota normală profiturilor care au stat la baza dividendelor distribuite și, în ipoteza în care profiturile care constituiau sursa dividendelor beneficiaseră de o cotă de impozitare redusă, astfel încât creditul fiscal era mai mare decât impozitul pe profit plătit în amonte, devenea exigibil un impozit anticipat într-un quantum egal cu excedentul creditului fiscal în raport cu impozitul pe profit.

⁸⁶ Revine instanței de trimitere, singura competentă pentru a interpreta dreptul național, sarcina să decidă în ce măsură regimul în discuție în cauza principală se întemeia pe o corespondență strictă între valoarea impozitului plătit pe profiturile care au stat la baza distribuirii dividendelor și valoarea creditului fiscal.

⁸⁷ Cu toate acestea, trebuie precizat că, deși, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul Uniunii impune unui stat membru care deține un sistem de evitare a dublei impunerii economice în cazul dividendelor plătite unor rezidenți de către societăți rezidente să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite unor rezidenți de către societăți nerezidente (a se vedea Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 72), acest drept nu impune statelor membre să favorizeze contribuabilii care au investit în societăți străine în raport cu cei care au investit în societăți naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctele 39 și 40, precum și Hotărârea *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, citată anterior, punctul 89).

⁸⁸ Astfel, s-a statuat că dreptul Uniunii nu interzice unui stat membru să prevină impozitarea în lanț a dividendelor primite de o societate rezidentă, prin aplicarea unor norme care scutesc de impozit aceste dividende în cazul în care sunt plătite de o societate rezidentă, și să evite impozitarea în lanț a acestor dividende, prin intermediul unei metode a deducerii, în cazul în care acestea sunt plătite de o societate

nerezidentă, însă în măsura în care cota de impozitare pentru dividendele de origine străină nu este superioară cotei de impozitare aplicate dividendelor de origine națională, iar creditul fiscal este cel puțin egal cu impozitul plătit în statul societății care efectuează distribuția, până la limita impozitului aplicat în statul membru al societății beneficiare (a se vedea Hotărârile citate anterior *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punctele 48 și 57, și *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, punctul 86, precum și *Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rep., p. I-2875, punctul 39).

- 89 Curtea a statuat că, în cazul în care profiturile care au stat la baza dividendelor din străinătate sunt impozitate, în statul unde are sediul societatea care efectuează distribuția, la un nivel inferior impozitului plătit în statul membru în care are sediul societatea beneficiară, acesta din urmă trebuie să acorde un credit fiscal total corespunzător impozitului plătit de societatea care efectuează distribuția în statul în care aceasta este stabilită (Hotărârile citate anterior *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punctul 51, precum și *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, punctul 87).
- 90 În schimb, atunci când, în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuția, aceste profituri sunt impozitate la un nivel superior impozitului aplicat în statul membru în care are sediul societatea beneficiară, acesta din urmă nu este obligat să acorde un credit fiscal decât în limita cuantumului impozitului pe profit datorat de societatea beneficiară. Statul membru amintit nu este obligat să ramburseze diferența, respectiv suma plătită în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuția și care depășește valoarea impozitului datorat în statul membru în care are sediul societatea beneficiară (a se vedea Hotărârile citate anterior *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punctul 52, precum și *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, punctul 88).
- 91 În ceea ce privește regimul în discuție în acțiunea principală, dacă un stat membru ar trebui să le atribuie beneficiarilor dividendelor care provin de la o societate stabilită într-un alt stat membru un credit fiscal care ar reprezenta invariabil jumătatea valorii acestor dividende, astfel cum solicită Accor, aceasta ar însemna să se acorde acestor dividende un tratament mai favorabil decât tratamentul de care beneficiază

dividendele care provin din primul stat membru, atunci când cota de impozitare la care societatea care distribuie aceste dividende era supusă în statul în care este stabilită este inferioară cotei de impozitare aplicate în primul stat membru.

- 92 În consecință, un stat membru trebuie să poată să fie în măsură să stabilească cuantumul impozitului pe profit plătit de societatea care face distribuirea în statul în care este stabilită și care trebuie să facă obiectul creditului fiscal acordat societății-mamă beneficiare. Prin urmare, contrar celor invocate de Accor, nu este suficient să se aducă dovada că societatea care face distribuirea a plătit impozit în statul membru în care este stabilită pe profiturile care au stat la baza dividendelor distribuite, fără să furnizeze informații cu privire la natura și la cota impozitului care a fost aplicat efectiv respectivelor profituri.
- 93 În aceste condiții, sarcinile administrative, în special faptul că administrația fiscală națională solicită informații cu privire la impozitul aplicat efectiv profiturilor societății care efectuează distribuirea dividendelor în statul în care această societate este stabilită, nu pot nici să fie considerate excesive, nici să încalce principiile echivalenței și efectivității.
- 94 Astfel, în ceea ce privește principiul echivalenței, pe de o parte, instanța de trimitere însăși arată în modul de formulare a celei de a treia întrebări adresate că, în privința dividendelor distribuite de filialele stabilite în Franța, informațiile referitoare la cota de impunere efectiv aplicată și la cuantumul impozitului efectiv plătit sunt cunoscute de administrație.
- 95 Pe de altă parte, după cum arată avocatul general la punctul 102 din concluzii, din jurisprudența amintită la punctul 82 din prezenta hotărâre rezultă că dreptul Uniunii nu se opune ca sarcina de a prezenta documentele justificative relevante să revină, în primul rând, societății-mamă.

- 96 Dacă societatea-mamă beneficiară a dividendelor nu dispune ea însăși de toate informațiile referitoare la impozitul pe profit aplicat dividendelor distribuite de filiala sa stabilită într-un alt stat membru, astfel de informații sunt cunoscute, în principiu, de această din urmă societate. Or, în aceste condiții, o dificultate a societății-mamă de a furniza informațiile necesare referitoare la impozitul plătit de filiala sa care efectuează distribuirea dividendelor nu este legată de complexitatea intrinsecă a acestora, ci de lipsa cooperării eventuale din partea filialei care dispune de informațiile amintite. În consecință, lipsa posibilității de informare cu care se confruntă societatea-mamă nu reprezintă o problemă care să determine necesitatea intervenției statului membru respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 98).
- 97 În plus, contrar celor susținute de Accor, faptul că administrația fiscală poate folosi mecanismul de asistență reciprocă prevăzut de Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129, denumită în continuare „Directiva 77/799”), nu implică obligarea acesteia de a scuti societatea-mamă beneficiară a dividendelor de sarcina de a aduce dovezi cu privire la impozitul plătit de societatea care efectuează distribuirea în alt stat membru (a se vedea Hotărârile citate anterior Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, punctul 100, precum și Meilicke și alții, punctul 50).
- 98 Astfel, întrucât Directiva 77/799 prevede posibilitatea administrațiilor fiscale naționale de a solicita informațiile pe care nu le pot obține, Curtea a subliniat că folosirea, la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 77/779, a termenului „poate” este de natură să indice că, deși respectivele administrații au posibilitatea de a solicita informații din partea autorității competente dintr-un alt stat membru, o astfel de solicitare nu constituie niciodată o obligație. Este de competența fiecărui stat membru să aprecieze cazurile specifice în care nu există informații privind operațiunile efectuate de persoanele impozabile cu domiciliul sau cu sediul pe teritoriul său și să decidă dacă aceste cazuri justifică adresarea unei cereri de informații către un alt

stat membru (Hotărârea din 27 septembrie 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 32, precum și Hotărârile citate anterior *Persche*, punctul 65, *Hari-bo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, punctul 100, și *Meilicke și alții*, punctul 51).

⁹⁹ În ceea ce privește respectarea principiului efectivității, trebuie să se arate, în primul rând, că documentele justificative solicitate ar trebui să le permită autorităților fiscale din statul membru de impunere să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui avantaj fiscal, dar că acestea nu trebuie să îmbrace o formă specială, iar aprecierea nu trebuie să fie efectuată într-un mod prea formalist (a se vedea în acest sens Hotărârea *Meilicke și alții*, citată anterior, punctul 46).

¹⁰⁰ În al doilea rând, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă elementele cu privire la cota de impozitare efectiv aplicată și la valoarea impozitului efectiv plătit pe profiturile care au stat la baza distribuirii dividendelor se dovedesc în practică imposibil sau excesiv de greu de obținut, având în vedere în special legislația statului membru în care este stabilită societatea care efectuează distribuirea privind eliminarea dublei impuneri și înregistrarea impozitului pe profit care trebuie plătit, precum și păstrarea documentelor administrative sau contabile.

¹⁰¹ Cererea de furnizare a elementelor menționate trebuie, în plus, să intervină în cursul perioadei legale de păstrare a documentelor administrative și contabile, astfel cum este prevăzută de dreptul statului membru în care este stabilită filiala. După cum arată *Accor*, pentru a beneficia de creditul fiscal, nu i s-ar putea cere să furnizeze documente care acoperă o perioadă care depășește cu mult durata obligației legale de păstrare a documentelor administrative și contabile.

¹⁰² Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a treia întrebare adresată că principiile echivalenței și efectivității nu se opun ca restituirea către o societate-mamă a sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor distribuite de filialele acesteia stabilite în Franța și dividendelor distribuite de filialele acestei societăți stabilite în alte state membre, care conduc la o redistribuire efectuată de societatea-mamă menționată, să fie în principiu supusă condiției ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, pentru fiecare dividend în litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele instalate în celelalte state membre, în condițiile în care, pentru filialele instalate în Franța, aceleași elemente, cunoscute de administrație, nu sunt cerute. Totuși, furnizarea acestor elemente nu poate fi cerută decât sub rezerva ca prezentarea probei privind plata impozitului de către filialele stabilite în celelalte state membre să nu se dovedească practic imposibilă sau excesiv de dificilă, având în vedere, în special, dispozițiile legislației respectivelor state membre privind eliminarea dublei impuneri și înregistrarea impozitului pe profit care trebuie plătit, precum și păstrarea documentelor administrative. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite în acțiunea principală.

Cu privire la cheltuielile de judecată

¹⁰³ Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) **Articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impunerii economice a dividendelor precum cea în discuție în acțiunea principală, 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, 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.**

- 2) **Dreptul Uniunii se opune ca, atunci când un regim fiscal național precum cel în discuție în acțiunea principală nu conduce, prin natura sa, la repercutarea asupra unui terț a unei taxe achitate fără a fi datorată de persoana obligată la plata acesteia, un stat membru să refuze rambursarea sumelor plătite de societatea-mamă fie pentru motivul că această rambursare ar conduce la îmbogățirea fără justă cauză a acestei societăți, fie pentru că suma achitată de societatea-mamă nu constituie pentru aceasta o sarcină contabilă sau fiscală, ci se deduce numai din totalul sumelor susceptibile de a fi redistribuite acționarilor săi.**

- 3) **Principiile echivalenței și efectivității nu se opun ca restituirea către o societate-mamă a sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor distribuite de filialele acesteia stabilite în Franța și dividendelor distribuite de filialele acestei societăți stabilite în alte state membre, care conduc la o redistribuire efectuată de societatea-mamă menționată, să fie în principiu supusă condiției ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, pentru fiecare dividend în litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la quantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele instalate în celelalte state membre, în condițiile în care, pentru filialele instalate în Franța, aceleași elemente, cunoscute de administrație, nu sunt cerute.**

Totuși, furnizarea acestor elemente nu poate fi cerută decât sub rezerva ca prezentarea probei privind plata impozitului de către filialele stabilite în celelalte state membre să nu se dovedească practic imposibilă sau excesiv de dificilă, având în vedere, în special, dispozițiile legislației respectivelor state membre privind eliminarea dublei impuneri și înregistrarea impozitului pe profit care trebuie plătit, precum și păstrarea documentelor administrative. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite în acțiunea principală.

Semnături