



## Repertoriul jurisprudenței

Cauza C-464/14

**SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA  
împotriva  
Fazenda Pública**

(cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Tributário de Lisboa)

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Articolele 63-65 TFUE – Acordul de asociere CE-Tunisia – Articolele 31, 34 și 89 – Acordul de asociere CE-Liban – Articolele 31, 33 și 85 – Impozit pe profitul persoanelor juridice – Dividende încasate de la o societate stabilită în statul membru al societății beneficiare – Dividende încasate de la o societate stabilită într-un stat terț parte la acordul de asociere – Diferență de tratament – Restricție – Justificare – Eficacitatea controalelor fiscale – Posibilitatea de a invoca articolul 64 TFUE în prezența acordurilor de asociere CE-Tunisia și CE-Liban”

Sumar – Hotărârea Curții (Camera a cincea) din 24 noiembrie 2016

- Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Domeniu de aplicare – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Impozitarea dividendelor – Tratatul fiscal al dividendelor distribuite de o societate rezidentă într-o țară terță – Tratatul fiscal întemeiat pe o reglementare națională care nu are ca obiect să se aplice exclusiv în cazul unei influențe decisive exercitate de societatea beneficiară asupra societății care efectuează distribuirea – Inaplicabilitatea dispozițiilor care guvernează libertatea de stabilire – Aplicabilitatea dispozițiilor care reglementează libera circulație a capitalurilor*  
*(art. 49 TFUE, art. 63 TFUE și art. 65 TFUE)*
- Libera circulație a capitalurilor și libertatea plăților – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Impozitarea dividendelor – Reglementare națională care permite deducerea integrală sau parțială de către o societate rezidentă într-un stat membru a dividendelor distribuite de o societate rezidentă în același stat membru – Reglementare care nu permite o astfel de deducere în cazul în care societatea care efectuează distribuirea este rezidentă într-un stat terț – Inadmisibilitate – Justificare – Eficacitatea controalelor fiscale și combaterea evaziunii fiscale – Condiții – Apreciere de către instanța națională*  
*(art. 63 TFUE și art. 65 TFUE)*
- Libera circulație a capitalurilor și libertatea plăților – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Impozitarea dividendelor – Reglementare națională care permite deducerea integrală sau parțială de către o societate rezidentă într-un stat membru a dividendelor distribuite de o societate*

*rezidentă în același stat membru – Reglementare care nu permite o astfel de deducere în cazul în care societatea care efectuează distribuirea este rezidentă într-un stat terț – Inadmisibilitate – Justificare prin combaterea fraudei fiscale – Inexistență*

*(art. 63 TFUE și art. 65 TFUE)*

4. *Libera circulație a capitalurilor și libertatea plăților – Restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe – Restricții privind circulația capitalurilor care implică investiții directe aflate în vigoare la 31 decembrie 1993 – Noțiunea de investiție directă*

*(art. 64 TFUE)*

5. *Libera circulație a capitalurilor și libertatea plăților – Restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe – Restricții privind circulația capitalurilor care implică investiții directe aflate în vigoare la 31 decembrie 1993 – Noțiunea de restricție aflată în vigoare la 31 decembrie 1993 – Încheierea unui acord internațional care modifică cadrul juridic fără a abroga sau a modifica în mod formal reglementarea națională existentă – Asimilare cu introducerea unei reglementări noi*

*(art. 64 TFUE)*

6. *Acorduri internaționale – Acorduri ale Comunității – Efect direct – Condiții – Articolul 34 alineatul (1) din Acordul euro-mediteranean de asociere CE-Tunisia*

*[Acordul euro-mediteranean de asociere CE-Tunisia, art. 34 alin. (1)]*

7. *Acorduri internaționale – Acordul euro-mediteranean de asociere CE-Tunisia – Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Impozitarea dividendelor – Reglementare națională care permite deducerea integrală sau parțială de către o societate rezidentă într-un stat membru a dividendelor distribuite de o societate rezidentă în același stat membru – Reglementare care nu permite o astfel de deducere în cazul în care societatea care efectuează distribuirea este rezidentă într-un stat terț – Inadmisibilitate – Justificare – Eficacitatea controalelor fiscale și combaterea evaziunii fiscale – Condiții – Apreciere de către instanța națională*

*[Acordul euro-mediteranean de asociere CE-Tunisia, art. 34 alin. (1) și art. 89]*

8. *Acorduri internaționale – Acorduri ale Comunității – Efect direct – Condiții – Articolul 31 din Acordul euro-mediteranean de asociere CE-Liban*

*(Acordul euro-mediteranean de asociere CE-Liban, art. 31)*

9. *Acorduri internaționale – Acordul euro-mediteranean de asociere CE-Liban – Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Impozitarea dividendelor – Reglementare națională care permite deducerea integrală sau parțială de către o societate rezidentă într-un stat membru a dividendelor distribuite de o societate rezidentă în același stat membru – Reglementare care nu permite o astfel de deducere în cazul în care societatea care efectuează distribuirea este rezidentă într-un stat terț – Inadmisibilitate – Justificare – Eficacitatea controalelor fiscale și combaterea evaziunii fiscale – Condiții – Apreciere de către instanța națională*

*(Acordul euro-mediteranean de asociere CE-Liban, art. 31 și art. 85)*

1. Articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că o societate stabilită într-un stat membru care încasează dividende de la societăți stabilite în state terțe poate invoca articolul 63 TFUE pentru a contesta tratamentul fiscal rezervat acestor dividende în acest stat membru în temeiul unei reglementări care nu are ca obiect să se aplice exclusiv situațiilor în care societatea beneficiară exercită o influență decisivă asupra societății care efectuează distribuirea.

Astfel, 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 face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, referitor la libertatea de stabilire.

În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul 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.

În această privință, o reglementare care nu prevede niciun prag referitor la participațiile deținute la societatea care distribuie dividende în ceea ce privește deducerea parțială și care stabilește un prag de 10 % din capitalul social al societății care face distribuirea sau o valoare de achiziție a participației de 20 000 000 de euro pentru a putea beneficia de o deducere integrală, se aplică atât dividendelor încasate de o societate rezidentă, pe baza unei participații care conferă o influență certă asupra deciziilor societății care face distribuirea dividendelor respective și permite determinarea activităților acesteia, cât și dividendelor încasate pe baza unei participații care nu conferă o astfel de influență.

În ceea ce privește, în special, condițiile referitoare la obținerea deducerii integrale, un prag de 10 % permite, desigur, excluderea din domeniul de aplicare al avantajului fiscal a investițiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, dar nu face, în sine, deducerea aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia. Astfel, o participație de o asemenea pondere nu implică în mod necesar că titularul acestei participații exercită o influență certă asupra deciziilor societății al cărei acționar este.

(a se vedea punctele 32, 33, 39, 40, 44 și 72 și dispozitiv 1)

2. Articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că o reglementare potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială a dividendelor din baza sa de impozitare atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuirea este rezidentă într-un stat terț, constituie o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și statele terțe, care în principiu este interzisă de articolul 63 TFUE.

Astfel, această diferență de tratament poate descuraja societățile rezidente în acest stat membru să își investească capitalurile în societăți stabilite în state terțe. În măsura în care veniturile din capital având ca origine state terțe sunt tratate din punct de vedere fiscal mai puțin favorabil decât dividendele distribuite de societăți stabilite într-un stat membru, acțiunile societăților stabilite în state terțe sunt mai puțin atractive pentru investitorii rezidenți în statul membru decât cele ale societăților care au sediul în acest stat membru.

Totuși, refuzul de a acorda o deducere integrală sau parțială din baza de impozitare a dividendelor încasate, în conformitate cu o dispoziție din reglementarea națională, potrivit căreia beneficiul unei asemenea deduceri depinde de condiția referitoare la supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului, a cărei îndeplinire autoritățile fiscale trebuie să fie în măsură să o poată verifica, poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea statului terț în care

este rezidentă societatea care efectuează distribuirea acestor dividende a informațiilor care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea acestei din urmă societăți la plata impozitului.

Cu toate acestea, refuzul de a acorda o deducere parțială în conformitate cu o dispoziție din reglementarea națională, potrivit căreia deducerea prevăzută în această reglementare este redusă la 50 % atunci când veniturile provin din profituri care nu au fost efectiv impozitate, cu excepția situației în care beneficiarul este o societate de administrare a participațiilor la capitalul social, nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situații în care supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului în statul membru în care este rezidentă nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.

(a se vedea punctele 50, 66, 70 și 72 și dispozitiv 1 și 5)

3. A se vedea textul deciziei.

(a se vedea punctele 59-62)

4. A se vedea textul deciziei.

(a se vedea punctele 75-80)

5. Noțiunea „restricție aflată în vigoare la 31 decembrie 1993” presupune că de la acea dată cadrul juridic în care se integrează restricția în cauză a făcut parte din ordinea juridică a statului membru respectiv în mod neîntrerupt. Dacă ar fi altfel, un stat membru ar putea, în orice moment, să reintroducă restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe care existau în ordinea juridică națională la 31 decembrie 1993, dar care nu au fost menținute.

În consecință, în cadrul unei reglementări naționale, adoptate în 1988, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială a dividendelor din baza sa de impozitare atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuirea este rezidentă într-un stat terț, articolul 64 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că adoptarea unui nou regim referitor la tratamentul dividendelor, în măsura în care nu a modificat cadrul juridic referitor la tratamentul dividendelor provenite din Tunisia și din Liban, nu afectează calificarea drept restricție existentă a excluderii dividendelor plătite de societățile stabilite în aceste state terțe de la posibilitatea de a beneficia de o deducere integrală sau parțială.

În schimb, un stat membru renunță la posibilitatea prevăzută la articolul 64 alineatul (1) TFUE atunci când, fără a abroga sau a modifica în mod formal reglementarea existentă, încheie un acord internațional, precum un acord de asociere, care prevede, într-o dispoziție care are efect direct, o liberalizare a unei categorii de capitaluri vizate la articolul 64 alineatul (1) menționat. În consecință, o astfel de modificare a cadrului juridic trebuie asimilată, în ceea ce privește efectele sale asupra posibilității de a invoca articolul 64 alineatul (1) TFUE, introducerii unei reglementări noi, care are la bază o logică diferită de cea a reglementării existente.

Astfel, o liberalizare a circulației capitalurilor prevăzută de un acord internațional ar fi lipsită de orice efect util dacă, în situațiile în care acest acord se opune unei reglementări a unui stat membru, acesta din urmă ar putea continua să aplice reglementarea respectivă în temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE.

(a se vedea punctele 81, 84, 89, 90 și 92 și dispozitiv 2 și 5)

6. Articolul 34 alineatul (1) din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, trebuie interpretat în sensul că are efect direct și poate fi invocat într-o situație în care o societate rezidentă într-un stat membru încasează dividende de la o societate rezidentă în Tunisia ca urmare a investiției directe pe care a realizat-o în societatea care efectuează distribuția, pentru a se opune tratamentului fiscal rezervat acestor dividende în acest stat membru.

Astfel, această dispoziție consacră, la alineatul (1), în termeni clari, preciși și necondiționați, o obligație a Comunității și a Republicii Tunisiene de a asigura, în ceea ce privește tranzacțiile care intră în domeniul balanței capitalurilor și începând cu intrarea în vigoare a acordului menționat, libera circulație a capitalurilor privind investițiile directe în Tunisia, efectuate în societăți constituite în conformitate cu legislația în vigoare, precum și lichidarea și repatrierea produsului acestor investiții și a oricărui beneficiu care decurge din acestea.

Această prevedere instituie o obligație de rezultat precisă, care poate fi invocată de un justițiabil în fața unei instanțe naționale pentru a-i solicita acesteia din urmă să elimine dispozițiile care se află la originea unui obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor sau să aplice în privința sa reglementarea a cărei neaplicare se află la originea acestui obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor fără a fi necesară adoptarea unor măsuri de aplicare complementare în acest sens.

Constatarea potrivit căreia principiul liberei circulații a capitalurilor privind investițiile directe în Tunisia, consacrat la articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia, este susceptibil să reglementeze direct situația unor particulari nu este infirmată de articolul 34 alineatul (2) din acest acord.

Astfel, articolul 34 alineatul (2) din acordul menționat, potrivit căruia părțile se consultă cu scopul de a facilita circulația capitalurilor între Comunitate și Republica Tunisiană și de a ajunge la liberalizarea completă a acesteia de îndată ce vor fi îndeplinite condițiile necesare, trebuie să fie interpretat în sensul că se raportează la o liberalizare ulterioară a circulației capitalurilor care nu este prevăzută la articolul 34 alineatul (1) din același acord.

În plus, o astfel de constatare a efectului direct al articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia nu este contrazisă de obiectul și de scopul acestui acord. În acest sens, trebuie subliniat că acordul menționat instituie, potrivit articolului 1 alineatul (1) din acesta, o asocieră între Comunitate și statele sale membre, pe de o parte, și Republica Tunisiană pe de altă parte. Întrucât obiectivul Acordului CE-Tunisia vizează printre altele, astfel cum rezultă de la articolul 1 alineatul (2) al acestuia din urmă, stabilirea condițiilor liberalizării treptate a capitalurilor, acesta susține interpretarea potrivit căreia, pe de o parte, mișcările de capitaluri vizate la articolul 34 alineatul (1) din acest acord beneficiază de o liberalizare începând de la intrarea în vigoare a acordului menționat și, pe de altă parte, celelalte mișcări de capitaluri vor fi liberalizate progresiv, în conformitate cu articolul 34 alineatul (2) din acordul respectiv.

În aceste condiții, trebuie să se considere că articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia are efect direct și poate fi invocat de un particular în fața unei instanțe.

Pe de altă parte, potrivit termenilor articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia, acesta se referă la tranzacțiile din contul operațiunilor de capital și vizează investițiile directe în Tunisia efectuate în societăți constituite în conformitate cu legislația în vigoare, precum și lichidarea și repatrierea produsului acestor investiții și a tuturor profiturilor rezultate din acestea.

Or, încasarea de dividende de către o societate rezidentă într-un stat membru de la o societate rezidentă în Tunisia, ca urmare a deținerii unei participații reprezentând 98,72 % din capitalul social al societății care efectuează distribuirea, intră în sfera de aplicare a dispoziției menționate. Într-adevăr, o asemenea participație poate fi considerată o investiție directă, iar încasarea unor dividende aferente acestei participații intră sub incidența noțiunii „repatriere a profiturilor” care decurg din aceasta.

În consecință, această situație intră sub incidența articolului 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia.

(a se vedea punctele 99-104 și 106-109 și dispozitiv 3)

7. Articolul 34 alineatul (1) din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de o parte, și Republica Tunisiană, pe de altă parte, trebuie interpretat în sensul că o reglementare potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuirea este rezidentă în Tunisia, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu, în ceea ce privește investițiile directe și în special repatrierea produsului acestor investiții, de articolul 34 alineatul (1) din acest acord.

Astfel, această diferență de tratament poate descuraja societățile rezidente în acest stat membru să efectueze investiții directe în societăți stabilite în Tunisia. În măsura în care veniturile din capital având ca origine acest stat terț sunt supuse unui tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel rezervat dividendelor distribuite de societăți stabilite într-un stat membru, acțiunile societăților stabilite în Tunisia sunt mai puțin atractive pentru investitorii rezidenți în statul membru decât cele ale societăților care au sediul în acest din urmă stat membru.

Astfel, efectul acestei dispoziții nu este limitat, într-o situație care privește tratamentul fiscal al dividendelor care decurg din investiții directe realizate într-un stat terț de o persoană rezidentă într-un stat membru, de articolul 89 din acordul menționat.

Astfel, în ceea ce privește articolul 89 prima liniuță din Acordul CE-Tunisia, potrivit căruia nicio dispoziție din acest acord nu are ca efect extinderea avantajelor fiscale acordate de către o parte în orice acord sau înțelegere internațională prin care este legată această parte, interzicerea restricției constatate decurge din Acordul CE-Tunisia însuși și nu extinde avantajele prevăzute de un alt acord sau înțelegere internațională.

În continuare, în ceea ce privește articolul 89 a doua liniuță din Acordul CE-Tunisia, potrivit căruia acordul nu are ca efect împiedicarea adoptării sau a aplicării de către o parte a oricărei măsuri destinate să evite fraudă sau evaziunea fiscală, pentru ca articolul 34 alineatul (1) din Acordul CE-Tunisia să își poată păstra efectul util, articolul 89 a doua liniuță din acest acord trebuie interpretat în sensul că măsurile care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții sunt cele special destinate să evite fraudă sau evaziunea fiscală.

Or, reglementarea fiscală în discuție exclude în general posibilitatea de a obține un avantaj fiscal constând în evitarea sau atenuarea dublei impunerii economice a dividendelor atunci când acestea din urmă sunt distribuite de societăți stabilite printre altele în Tunisia, fără a urmări în mod special să prevină comportamente constând în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal sau de a obține un avantaj fiscal.

În măsura în care, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, reglementarea în discuție nu conține măsuri destinate să evite fraudă sau evaziunea fiscală, situația în discuție în litigiul principal nu se înscrie în ipoteza vizată la articolul 89 a doua liniuță din Acordul CE-Tunisia.

În sfârșit, articolul 89 a treia liniuță din Acordul CE-Tunisia prevede că acest acord nu are ca efect opunerea la dreptul unei părți de a aplica dispozițiile relevante ale propriei legislații fiscale contribuabililor care nu se află într-o situație identică în ceea ce privește reședința. Or, în această privință, reglementarea în discuție face o distincție nu în funcție de reședința contribuabilului, și anume a societății beneficiare a dividendelor, ci în funcție de locul de reședință al societății care efectuează distribuirea dividendelor și, prin urmare, de locul în care sunt investite capitalurile contribuabilului. În consecință, situația în discuție în litigiul principal nu se înscrie nici în ipoteza vizată la articolul 89 a treia liniuță din Acordul CE-Tunisia.

Totuși, refuzul de a acorda, în conformitate cu o dispoziție din reglementarea națională, potrivit căreia beneficiul unei asemenea deduceri depinde de condiția referitoare la supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului, a cărei îndeplinire autoritățile fiscale trebuie să fie în măsură să o poată verifica, o deducere integrală sau parțială a dividendelor încasate din baza de impozitare a societății beneficiare poate fi justificată prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea Republicii Tunisiene, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuirea acestor dividende, a unor informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuirea dividendelor menționate.

Cu toate acestea, refuzul de a acorda o astfel de deducere parțială, în conformitate cu o dispoziție din reglementarea națională, potrivit căreia deducerea prevăzută în această reglementare este redusă la 50 % atunci când veniturile provin din profituri care nu au fost efectiv impozitate, cu excepția situației în care beneficiarul este o societate de administrare a participațiilor la capitalul social, nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situațiile în care supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului în Tunisia, stat în care această societate este rezidentă, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.

Astfel, pare exclus, ținând seama de finalitatea și de contextul Acordului CE-Tunisia, ca părțile la acordul respectiv să fi intenționat să acorde o libertate totală circulației capitalurilor între Uniune și Tunisia, în condițiile în care pot fi impuse restricții atât în relațiile dintre statele membre, cât și în relațiile dintre statele membre ale Uniunii și celelalte state părți la Acordul privind Spațiul Economic European.

(a se vedea punctele 66, 70, 113, 116-121, 127 și 129 și dispozitiv 3 și 5)

8. Articolul 31 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, trebuie interpretat în sensul că are efect direct și că o situație care privește tratamentul fiscal al dividendelor care decurg din investiții directe realizate în Liban de o persoană rezidentă într-un stat membru se înscrie în ipoteza vizată la articolul 33 alineatul (2) din acest acord. În consecință, articolul 33 alineatul (1) din acordul menționat nu se opune ca articolul 31 din acesta din urmă să fie invocat în speță.

Astfel, întrucât prevede că, în cadrul dispozițiilor Acordului CE-Liban și sub rezerva dispozițiilor articolelor 33 și 34 din acesta din urmă, între Comunitate, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, nu va exista nicio restricție pentru circulația capitalurilor și nicio discriminare bazată pe naționalitate sau pe locul de reședință ale resortisanților lor și nici bazată pe locul în care se investesc capitalurile, articolul 31 din acest acord consacră, în termeni clari și necondiționați, o obligație de rezultat precisă, care poate fi invocată de un justițiabil în fața instanțelor pentru a solicita să fie

eliminate dispozițiile care se află la originea restricției sau a discriminării sau să se aplice în privința sa reglementarea a cărei neaplicare se află la originea restricției sau a discriminării, fără a fi necesară adoptarea unor măsuri de aplicare complementare în acest sens.

Întinderea obligației care decurge din articolul 31 din Acordul CE-Liban este, desigur, limitată de clauza de salvagardare prevăzută la articolul 33 alineatul (1) din acest acord. O astfel de excepție nu poate să împiedice însă ca articolul 31 menționat să confere particularilor drepturi pe care aceștia le pot valorifica în instanță.

Constatarea potrivit căreia articolul 31 din Acordul CE-Liban are efect direct nu este contrazisă de obiectul și de scopul acestui acord. Astfel, trebuie subliniat că Acordul CE-Liban instituie, potrivit articolului 1 alineatul (1) din acesta, o asociere între Comunitate și statele sale membre, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte. Obiectivul acestui acord, întrucât vizează, printre altele, astfel cum rezultă din articolul 1 alineatul (2) din acesta din urmă, să determine condițiile de liberalizare progresivă a comerțului cu capitaluri, susține interpretarea potrivit căreia circulația capitalurilor care nu intră în domeniul de aplicare al clauzei de salvagardare prevăzute la articolul 33 alineatul (1) din acordul menționat beneficiază de o liberalizare începând de la data intrării în vigoare a aceluiași acord.

În ceea ce privește posibilitatea de a invoca articolul 31 din Acordul CE-Liban într-o situație precum cea în discuție, este necesar, desigur, să se arate că, în conformitate cu articolul 33 alineatul (1) din acest acord, articolul 31 din acesta din urmă nu împiedică aplicarea restricțiilor existente între Comunitate și Republica Libaneză la data intrării în vigoare a acordului menționat în ceea ce privește circulația capitalurilor între ele atunci când este vorba despre investiții directe cum sunt plasamentele imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea valorilor mobiliare pe piața de capital.

Totuși, întinderea clauzei de salvagardare prevăzute la articolul 33 alineatul (1) din Acordul CE-Liban este limitată de articolul 33 alineatul (2) din acesta, care prevede că transferul în străinătate al investițiilor realizate în Liban de persoane rezidente în Comunitate sau realizate în Comunitate de persoane rezidente în Liban, precum și profiturile obținute din acestea nu sunt afectate de această dispoziție.

(a se vedea punctele 131-137 și dispozitiv 4)

9. Articolul 31 din Acordul euro-mediteranean de instituire a unei asocieri între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Republica Libaneză, pe de altă parte, trebuie interpretat în sensul că o reglementare, potrivit căreia o societate rezidentă într-un stat membru poate efectua o deducere integrală sau parțială din baza sa de impozitare a dividendelor încasate atunci când acestea sunt distribuite de o societate rezidentă în același stat membru, dar nu poate efectua o astfel de deducere atunci când societatea care efectuează distribuția este rezidentă în Liban, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu de articolul 31 din acest acord.

Această diferență de tratament în funcție de locul în care sunt investite capitalurile poate descuraja societățile rezidente în statul membru să efectueze investiții în societăți stabilite în Liban. În măsura în care veniturile din capital având ca origine state terțe sunt supuse unui tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel rezervat dividendelor distribuite de societăți stabilite într-un stat membru, acțiunile societăților stabilite în Liban sunt mai puțin atractive pentru investitorii rezidenți în statul membru decât cele ale societăților cu sediul în acest din urmă stat membru.

Astfel, efectul acestei dispoziții nu este limitat, într-o situație care privește tratamentul fiscal al dividendelor care decurg din investiții directe realizate într-un stat terț de o persoană rezidentă într-un stat membru, de articolul 85 din acordul menționat.



Referitor la articolul 85 litera (a) din Acordul CE-Liban, potrivit căruia, în ceea ce privește fiscalitatea directă, nicio dispoziție din acest acord nu are ca efect extinderea avantajelor fiscale acordate de fiecare parte prin orice convenție sau acord internațional care creează obligații pentru respectiva parte, este suficient să se arate că interzicerea restricției constatate la punctele precedente din prezenta hotărâre decurge din Acordul CE-Liban însuși și nu extinde avantajele prevăzute de o altă convenție sau acord internațional.

În continuare, în ceea ce privește articolul 85 litera (b) din Acordul CE-Liban, potrivit căruia acest acord nu are ca efect împiedicarea adoptării sau a aplicării de către fiecare parte a oricărei măsuri destinate să prevină fraudă sau evaziunea fiscală, pentru ca articolul 31 din acordul menționat să își poată păstra efectul util, articolul 85 litera (b) din același acord trebuie interpretat în sensul că măsurile care intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții sunt cele destinate în mod special să prevină fraudă sau evaziunea fiscală.

Or, reglementarea fiscală în discuție exclude în general posibilitatea de a obține un avantaj fiscal constând în evitarea sau atenuarea dublei impunerii economice a dividendelor atunci când acestea din urmă sunt distribuite de societăți stabilite printre altele în Liban, fără a urmări în mod special să prevină comportamente constând în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal sau de a obține un avantaj fiscal.

În măsura în care, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, reglementarea în discuție nu conține măsuri destinate să prevină fraudă sau evaziunea fiscală, situația în discuție nu se înscrie în ipoteza vizată la articolul 85 litera (b) din Acordul CE-Liban.

În sfârșit, articolul 85 litera (c) din Acordul CE-Liban prevede că acest acord nu are ca efect încălcarea dreptului oricărei părți de a aplica dispozițiile relevante din legislația sa fiscală contribuabililor care nu se află în situații identice, în special în ceea ce privește reședința. Or, pe de o parte, reglementarea în discuție nu instituie o distincție în funcție de reședința contribuabilului, și anume societate beneficiară a dividendelor.

Pe de altă parte, trebuie să se recunoască, desigur, că datorită utilizării termenilor „în special” la articolul 85 litera (c) din Acordul CE-Liban, pot intra sub incidența acestei dispoziții distincțiile întemeiate pe alți factori, printre altele pe locul în care se investesc capitalurile contribuabilului. Totuși, această dispoziție trebuie interpretată în coroborare cu articolul 31 din Acordul CE-Liban, care interzice orice discriminare întemeiată printre altele pe locul în care se investesc capitalurile. Prin urmare, este necesar să se distingă diferențele de tratament permise în temeiul articolului 85 litera (c) din Acordul CE-Liban de discriminările care nu intră sub incidența articolului 85 litera (c) menționat și sunt interzise în temeiul articolului 31 din acest acord.

Or, în ceea ce privește o normă fiscală prin care se urmărește evitarea dublei impunerii economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende provenite dintr-un stat terț este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care în ambele cazuri profiturile realizate pot face în principiu obiectul unei impozitări în lanț.

În consecință, situația în discuție nu se înscrie nici în ipoteza vizată la articolul 85 litera (c) din Acordul CE-Liban.

Totuși, refuzul de a acorda, în conformitate cu o dispoziție din reglementarea națională, potrivit căreia beneficiul unei asemenea deduceri depinde de condiția referitoare la supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului, a cărei îndeplinire autoritățile fiscale trebuie să fie în măsură să o poată verifica, o deducere integrală sau parțială a dividendelor încasate din baza de impozitare a societății beneficiare poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când se dovedește

imposibilă pentru autoritățile fiscale ale statului membru în care este rezidentă societatea beneficiară obținerea din partea Republicii Libaneze, stat în care este rezidentă societatea care efectuează distribuirea acestor dividende, a unor informații care permit să se verifice dacă este îndeplinită condiția referitoare la supunerea la plata impozitului a societății care efectuează distribuirea dividendelor menționate.

Cu toate acestea, refuzul de a acorda o asemenea deducere parțială, în conformitate cu o dispoziție din reglementarea națională, potrivit căreia deducerea prevăzută în această reglementare este redusă la 50 % atunci când veniturile provin din profituri care nu au fost efectiv impozitate, cu excepția situației în care beneficiarul este o societate de administrare a participațiilor la capitalul social, nu poate fi justificat prin motive imperative de interes general întemeiate pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale atunci când această dispoziție poate fi aplicată în situațiile în care supunerea societății care efectuează distribuirea la plata impozitului în Liban, stat în care această societate este rezidentă, nu poate fi verificată, aspect a cărui stabilire revine instanței de trimitere.

(a se vedea punctele 66, 70, 140, 144-152 și 156 și dispozitiv 4 și 5)