



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 17 noiembrie 2016¹

Cauza C-68/15

X[cerere de decizie preliminară formulată de

Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia)]

„Legislație fiscală — Libertatea de stabilire — Articolul 4 alineatul (3) și articolul 5 din Directiva 2011/96/UE — Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora — Impozitarea societăților cu ocazia repartizării profiturilor — Noțiunea de reținere la sursă a impozitelor — «Fairness Tax»”

I – Introducere

1. În prezenta procedură preliminară se solicită Curții de Justiție să clarifice compatibilitatea unui impozit perceput în Regatul Belgiei, pe care întreprinderile trebuie să îl plătească în anumite împrejurări, la distribuirea profiturilor, cu libertatea de stabilire și cu Directiva 2011/96/UE² (denumită în continuare „Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora”).
2. Legislația fiscală belgiană permite întreprinderilor să raporteze pierderile, în mod nelimitat, în perioade de impozitare ulterioare, precum și să aplice o deducere pentru așa-numitul capital de risc³. Potrivit precizărilor guvernului belgian, aceste măsuri au avut însă drept rezultat faptul că anumite întreprinderi aproape că nu au mai plătit impozite, dar totuși au distribuit profituri. Deoarece acest lucru nu este echitabil față de celelalte persoane impozabile, s-a urmărit prin impozitul perceput separat denumit fairness tax limitarea exceselor care au cauzat posibilitățile de deducere⁴.
3. Impozitul se percepe în esență atunci când societățile distribuie profituri, dar și-au diminuat, în mod efectiv, impozitul pe profit în aceeași perioadă de impozitare, prin utilizarea deducerilor menționate. Pe scurt, baza de impozitare se leagă de acea sumă cu care profiturile distribuite ale unei societăți depășesc rezultatul impozabil al acesteia. Înainte de aplicarea cotei de impozitare, această sumă este înmulțită cu un așa-numit factor de proporționalitate, care indică proporția în care a fost diminuat rezultatul, prin utilizarea deducerii pierderilor, respectiv a capitalului de risc.

1 — Limba originală: germana.

2 — Directiva Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 345, p. 8), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2015/121/UE a Consiliului din 27 ianuarie 2015 (JO L 21, p. 1).

3 — Deducerea menționată permite ca din baza de calcul al impozitului perceput asupra venitului întreprinderilor să se scadă în mod fictiv dobânzile, care sunt considerate remunerație a capitalului propriu al întreprinderii. Curtea de Justiție a examinat această deducere deja în Hotărârea Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447).

4 — A se vedea argumentele ministrului de resort prezentate în raportul Comisiei pentru afaceri sociale a Camerei Deputaților din Belgia, din 15 iulie 2013 (Parl. St., Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, p. 38).

4. Se contestă și compatibilitatea fairness tax cu libertatea de stabilire, deoarece aceasta cuprinde și societăți nerezidente, în cazul în care acestea operează în Belgia prin intermediul unui sediu permanent, în locul unei filiale. Deoarece impozitul în cauză prezintă atât caracteristicile unui impozit pe profit, cât și ale unei rețineri la sursă aplicate veniturilor din dividende, se pune și problema dacă acesta este contrar Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora⁵.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

5. În prezenta procedură, cadrul dreptului Uniunii este constituit de libertatea de stabilire, consacrată la articolele 49-55 TFUE, și de Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

6. Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora se aplică, în temeiul articolului 1 alineatul (1) din aceasta:

- „(a) repartizării profiturilor primite de societățile din statul membru respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;
- (b) repartizării profiturilor de către societățile din statul membru respectiv, către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt;

[...]”

7. Articolul 4 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora prevede:

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

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

[...]

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

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

5 — Pe rolul Curții de Justiție se află și o procedură cu privire la un impozit perceput în Franța care prezintă asemănări structurale cu fairness tax belgiană; a se vedea cauza Association française des entreprises privées și alții (C-365/16).

[...]”

8. Articolul 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora prevede:

„Profiturile distribuite societății-mamă de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitelor.”

B – *Dreptul național*

9. Fairness tax rezultă din Legea din 30 iulie 2013⁶, prin ale cărei articole 43-50, a fost modificat Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Codul privind impozitele pe venit din 1992, denumit în continuare „WIB 1992”). În temeiul alineatului 1 al articolului 219ter WIB 1992, introdus prin această lege, societățile belgiene sunt supuse, începând cu exercițiul fiscal 2014, unui impozit separat în cadrul impozitului pe profit⁷.

10. Punctul de plecare pentru stabilirea bazei de impozitare a acestui impozit este, în temeiul articolului 219ter alineatul 2 WIB 1992, diferența pozitivă dintre dividendele brute, care au fost distribuite pe întreaga perioadă de impozitare, și rezultatul final impozabil, supus în mod efectiv impozitului pe profit. Potrivit articolului 219ter alineatul 3 WIB 1992, această sumă va fi redusă cu acea parte a dividendelor distribuite care provine din rezervele impozitate anterior și, cel târziu, în exercițiul fiscal 2014.

11. Soldul astfel obținut va fi înmulțit, după aceea, potrivit articolului 219ter alineatul 4 WIB 1992, cu un coeficient (așa-numitul factor de proporționalitate) care este format dintr-o fracție și exprimă raportul dintre:

- pe de o parte, la numărător, deducerile efectiv aplicate perioadei de impozitare a reportărilor pierderilor și capitalului de risc,
- pe de altă parte, la numitor, rezultatul fiscal al perioadei de impozitare, fără a se lua în considerare pierderile, rezervele și valorile adăugate scutite.

12. Articolul 219ter alineatul 5 WIB 1992 prevede faptul că baza de impozitare nu poate fi limitată sau redusă în vreun alt fel.

13. Potrivit articolului 219ter alineatul 6 coroborat cu articolul 463bis alineatul 1 punctul 1. WIB 1992, cota de impozitare este de 5,15 %.

14. În temeiul articolului 233 alineatul 3 WIB 1992 sunt supuse fairness tax, în momentul distribuirii profiturilor, și societățile străine care mențin un sediu permanent în Belgia. Pentru stabilirea bazei de impozitare se ia în considerare aici doar acea parte a dividendelor brute distribuite de societate care corespunde cotei sediului permanent belgian din rezultatul contabil total al societății.

III – **Litigiul principal și procedura în fața Curții**

15. Obiectul litigiului principal este o acțiune introdusă de X NV la Curtea Constituțională belgiană, prin care se solicită anularea acelor articole ale Legii din 30 iulie 2013 prin care s-a introdus fairness tax.

6 — Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (Legea din 30 iulie 2013 privind diferite dispoziții), publicată în Monitorul belgian din 1 august 2013.

7 — Prin impozit pe profit se înțelege, potrivit articolului 1 alineatul 1 punctul 2. WIB 1992, impozitul perceput asupra întregului venit al societăților rezidente în Belgia.

16. Deoarece Curtea Constituțională are dubii cu privire la compatibilitatea fairness tax cu libertatea de stabilire și cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, a adresat Curții de Justiție, la 28 ianuarie 2015, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 49 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia
- a) societățile stabilite în alt stat membru și care au un sediu permanent în Belgia sunt supuse unui impozit atunci când decid să distribuie profituri neincluse în rezultatul final impozabil al societății, indiferent dacă societatea-mamă a încasat profitul de la sediul permanent din Belgia, în timp ce societățile stabilite în alt stat membru și cu o filială în Belgia nu sunt supuse unui asemenea impozit atunci când decid să distribuie profituri neincluse în rezultatul final impozabil al societății, indiferent dacă filiala a distribuit sau nu a distribuit dividende;
 - b) atunci când decid distribuirea profiturilor neincluse în rezultatul final impozabil al societății, societățile stabilite în alt stat membru și care au un sediu permanent în Belgia sunt supuse unui impozit în situația în care profitul înregistrat în Belgia este alocat integral rezervelor, în timp ce societățile belgiene nu sunt supuse unui asemenea impozit atunci când profitul înregistrat este alocat integral rezervelor?
- 2) Articolul 5 [...] din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie să fie interpretat în sensul că există o reținere la sursă a impozitului atunci când o normă de drept național prevede un impozit pentru distribuirea profitului unei filiale către societatea-mamă, întrucât în aceeași perioadă de impozitare se distribuie dividende, iar rezultatul impozabil se reduce parțial sau integral cu deducerea pentru capitalul de risc și/sau pierderi fiscale reportate, în timp ce, în temeiul prevederilor dreptului național, profitul nu ar fi impozabil dacă ar rămâne la filială și nu ar fi distribuit societății-mamă?
- 3) Articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care aplică un impozit pentru distribuirea de dividende în situația în care respectiva reglementare are ca rezultat impozitarea unei societăți pentru o parte din dividendele sale care depășește plafonul prevăzut la articolul 4 alineatul (3) din directivă menționat atunci când distribuie un dividend primit în alt an decât anul în care l-a primit, în timp ce nu aceasta este situația atunci când această societate distribuie din nou un dividend în același an în care îl primește?

17. În procedura înaintea Curții, reclamanta din acțiunea principală, Regatul Belgiei, Republica Franceză și Comisia Europeană au prezentat observații scrise și au participat la ședința desfășurată în data de 22 iunie 2016.

IV – **Apreciere juridică**

A – *Cu privire la prima întrebare preliminară*

18. Prima întrebare preliminară a instanței de trimitere se referă la compatibilitatea fairness tax cu libertatea de stabilire din două puncte de vedere diferite. În timp ce prima parte a întrebării se axează pe consecințele fiscale diferite pentru o societate nerezidentă în funcție de forma juridică aleasă pentru activitățile sale desfășurate în Belgia, a doua parte se referă la cazul unui tratament diferențiat între societăți rezidente și nerezidente în cazul constituirii rezervelor din profiturile realizate în Belgia.

1. Pretinsa diferență de tratament întemeiată pe alegerea formei juridice

19. Prin prima parte a primei întrebări preliminare se urmărește în esență să se stabilească dacă libertatea de stabilire se opune unei reglementări naționale potrivit căreia societățile nerezidente care au un sediu permanent în Belgia sunt supuse unui impozit la distribuirea profiturilor, în timp ce nu sunt supuse acestui impozit dacă își desfășoară activitatea în Belgia prin intermediul unei filiale.

20. În opinia reclamantei din acțiunea principală, modalitățile de percepere a fairness tax împiedică societățile nerezidente în ceea ce privește libera alegere a formei juridice pentru activitatea lor din Belgia. În cazul în care o societate nerezidentă operează acolo prin intermediul unei filiale, aceasta se confruntă doar în mod indirect cu impozitul și numai în măsura în care filiala distribuie profituri către aceasta. Dacă însă își desfășoară activitatea în Belgia, prin intermediul unui sediu permanent, aceasta este supusă fairness tax în situația în care efectuează ea însăși o distribuire a profitului. Prin urmare, o societate nerezidentă cu un sediu permanent în Belgia este tratată într-un mod mai puțin avantajos decât dacă ar avea acolo o filială.

21. În consecință, trebuie să se examineze dacă există o restrângere a libertății de stabilire în cazul în care perceperea unui impozit de către un stat membru are drept rezultat un tratament diferențiat al societăților nerezidente în funcție de modul de operare în acel stat membru, fie printr-un sediu permanent, fie printr-o filială.

22. Libertatea de stabilire este conferită societăților în temeiul articolului 49 și al articolului 54 TFUE. Potrivit acestora, societățile care și-au stabilit sediul într-un stat membru al Uniunii au dreptul de a-și desfășura activitatea într-un alt stat membru prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții⁸. O sucursală corespunde din punctul de vedere al dreptului fiscal unui sediu permanent⁹.

23. Pe lângă aceasta, întrucât articolul 49 alineatul (1) a doua teză TFUE lasă în mod expres operatorilor economici posibilitatea de a-și alege liber forma juridică adecvată desfășurării activităților lor în alt stat membru, această alegere liberă nu trebuie să fie limitată prin dispoziții fiscale discriminatorii¹⁰. Libertatea de a alege forma juridică adecvată desfășurării activităților într-un alt stat membru are aici ca obiectiv principal crearea pentru societățile cu sediul într-un stat membru a posibilității de a-și deschide o sucursală într-un alt stat membru, pentru a-și desfășura activitatea în acest din urmă stat în condiții identice cu acelea aplicate filialelor¹¹. Statul membru-gazdă nu poate invoca faptul că societatea străină poate evita un tratament inegal prin alegerea unei alte forme juridice pentru desfășurarea activității sale în statul membru-gazdă, de exemplu o filială în locul unei sucursale¹².

8 — A se vedea printre altele Hotărârea Comisia/Franța (270/83, EU:C:1986:37, punctul 18), Hotărârea Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punctul 35), Hotărârea X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 17) și Hotărârea Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 12).

9 — A se vedea articolul 5 punctul 1 litera (b) din Propunerea de directivă a Consiliului din 3 octombrie 2011 privind o bază fiscală consolidată comună a societăților (CCCTB) [COM(2011) 121 final].

10 — A se vedea printre altele Hotărârea Comisia/Franța (270/83, EU:C:1986:37, punctul 22), Hotărârea CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129, punctul 14), Hotărârea Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 40) și Hotărârea Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 13), precum și Ordonanța KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 77).

11 — Hotărârea CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129, punctul 15) și Hotărârea Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 14).

12 — A se vedea Hotărârea Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 40).

24. Contrar opiniei reclamantei din acțiunea principală, libertatea de a alege forma juridică nu trebuie să fie înțeleasă însă ca un principiu independent. Curtea de Justiție o consideră, pe bună dreptate, ca fiind doar un reflex al obligației egalității de tratament cu resortisanții proprii, fără a fi necesar să i se atribuie un nivel de protecție suplimentar¹³. Dacă libertățile fundamentale trebuie să servească la înfăptuirea pieței interne prin înlăturarea obstacolelor și, mai ales, a schimburilor economice transfrontaliere, nu mai poate să rămână loc pentru o obligație desprinsă din acestea de adopta dispoziții fiscale neutre din punctul de vedere al formei juridice.

25. Finalitatea tratamentului fiscal diferențiat al unei societăți nerezidente în funcție de operarea în statul membru-gazdă prin intermediul unui sediu permanent sau de operarea prin intermediul unei filiale nu poate fi considerată suficientă pentru a constitui o restricționare a libertății de stabilire. Dimpotrivă, adoptarea acesteia necesită întotdeauna un tratament dezavantajos al unei situații transfrontaliere prin comparație cu o configurație pur internă.

26. În speță, constatarea unei restrângeri a libertății de stabilire presupune ca o societate nerezidentă care își desfășoară activitatea în Belgia prin intermediul unui sediu permanent să fie tratată în mod dezavantajos la perceperea fairness tax belgiene prin comparație cu o societate rezidentă care la rândul ei poate fi filiala unei societăți nerezidente.

27. Un astfel de tratament dezavantajos nu este însă vizibil.

28. Atât societățile rezidente, cât și cele nerezidente sunt supuse aceleiași cote de impozitare în cadrul perceperei fairness tax. Și faptul generator al impozitului este același în ambele cazuri. Este vorba de distribuirea de profituri, în măsura în care în aceeași perioadă de impozitare s-au efectuat deduceri ale pierderilor reportate, respectiv pentru capitalul de risc. În plus, în măsura în care, în vederea stabilirii bazei de impozitare pentru societățile nerezidente, se ia în considerare proporția pe care o reprezintă rezultatul sediului permanent belgian în cadrul rezultatului total al societății-mamă, această practică reflectă supunerea parțială a societăților nerezidente la plata impozitului în Belgia.

29. Acea parte a dividendelor distribuite ale unei societăți nerezidente care constituie baza de calcul al fairness tax nu reprezintă în mod necesar exact profitul care a fost generat de sediul permanent din Belgia al acestei societăți aflate sub competența fiscală belgiană. Acest lucru se aplică însă, în același fel, dividendelor unei societăți rezidente ce are, la rândul ei, sedii permanente în străinătate. Nici profiturile acestor sedii permanente nu sunt supuse, de regulă, în Belgia unei impozitări efective a veniturilor, acestea fiind incluse însă în dividendele luate în considerare în scopul calculării fairness tax a societăților rezidente. Din acest punct de vedere, modalitățile de calcul al impozitului par mai degrabă să favorizeze, tendențial, societățile nerezidente, ceea ce exclude un tratament dezavantajos relevant pentru libertatea de stabilire.

30. Prin urmare, se impune să se răspundă la prima parte a primei întrebări în sensul că libertatea de stabilire nu se opune unei reglementări naționale potrivit căreia societățile nerezidente care dețin un sediu permanent în Belgia sunt supuse, la distribuirea profitului, unui impozit precum fairness tax belgiană, căruia nu îi sunt însă supuse dacă își desfășoară activitatea în Belgia prin intermediul unei filiale.

13 — A se vedea Hotărârea Comisia/Franța (270/83, EU:C:1986:37, punctul 15) și Hotărârea Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punctul 44), în care Curtea de Justiție a reținut, în acest context, o încălcare unică a libertății de stabilire. A se vedea de asemenea Hotărârea Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punctele 13-15). Deși Curtea de Justiție s-a axat în Hotărârea CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129), în aprecierea sa, asupra aspectului restrângerii alegerii libere a formei juridice, acest lucru nu modifică în niciun fel faptul că la baza acestei cauze s-a aflat în esență un tratament dezavantajos al unei situații transfrontaliere prin comparație cu o situație internă.

2. Pretinsa diferență de tratament în constituirea rezervelor

31. Prin cea de a doua parte a primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă libertatea de stabilire se opune percepției fairness tax dacă acestea îi sunt supuse, la distribuirea profitului, societăți nerezidente care își desfășoară activitatea în Belgia prin intermediul unui sediu permanent, cu toate că profitul sediului permanent a fost repartizat la rezerve, în timp ce societățile rezidente ce repartizează întregul profit la rezerve nu sunt supuse impozitului.

32. În situația de fapt descrisă mai sus are loc un tratament dezavantajos al societății nerezidente în comparație cu societatea rezidentă, deoarece doar prima este supusă fairness tax. Este evident că cele două situații nu pot fi însă comparate în mod obiectiv din punctul de vedere al percepției impozitului.

33. Astfel, în timp ce, în situația care se află la baza întrebării preliminare, societatea rezidentă repartizează întregul profit la rezerve, societatea nerezidentă realizează o distribuire a profitului. În mod evident, printr-un impozit precum fairness tax, care se percepe exclusiv la distribuirea profitului, pot fi afectate în mod negativ doar societățile care distribuie profituri. În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze în sensul lipsei unei restrângeri a libertății de stabilire.

34. Prin urmare, se va răspunde la a doua parte a primei întrebări că libertatea de stabilire nu se opune percepției unui impozit precum fairness tax belgiană, chiar dacă îi este supusă acestuia, la distribuirea profitului, o societate nerezidentă care își desfășoară activitatea în Belgia prin intermediul unui sediu permanent, cu toate că profitul sediului permanent a fost repartizat la rezerve, în timp ce o societate rezidentă ce repartizează întregul profit la rezerve nu este supusă impozitului.

B – *Cu privire la a doua întrebare preliminară*

35. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă perceperea fairness tax poate fi calificată drept reținere la sursă a impozitului, în sensul articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

36. În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare, impozitul în cauză ar fi contrar articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, deoarece, potrivit acestei dispoziții, profiturile distribuite societății-mamă de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitului.

37. Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu definește noțiunea reținerii la sursă a impozitului în sensul articolului 5. În cadrul unei jurisprudențe constante, Curtea de Justiție interpretează însă această normă în sensul că prin reținere la sursă a impozitului pe profiturile repartizate, în sensul articolului 5 din directivă, se înțelege orice impozitare a veniturilor primite în statul în care dividendele sunt repartizate și al cărei fapt generator este plata de dividende sau de orice alt randament al titlurilor, atunci când baza de impozitare a acestui impozit este randamentul titlurilor menționate, iar persoana impozabilă este deținătorul aceluiași titluri¹⁴.

38. Prin urmare, trebuie să fie îndeplinite trei condiții pentru a putea fi vorba de o reținere la sursă a impozitului, în sensul articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora: impozitarea să fie declanșată de distribuirea profitului, baza de impozitare să se orienteze în funcție de cuantumului distribuit, iar persoana impozabilă să fie beneficiarul distribuirii.

14 — A se vedea Hotărârea Epon Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, punctul 23), Hotărârea Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 47), Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 108), Hotărârea Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punctul 52) și Hotărârea P. Ferrero și General Beverage Europe (C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364, punctul 26).

39. Părțile sunt de acord că fairness tax îndeplinește primele două condiții menționate. În primul rând, impozitul este legat de distribuirea de profituri și nu este perceput fără efectuarea unei astfel de distribuiri. În al doilea rând, se ia în considerare quantumul distribuit în vederea stabilirii bazei de impozitare, aici nefiind relevant faptul că baza de impozitare a fairness tax a mai fost modificată ulterior. Potrivit jurisprudenței, este suficient ca profitul distribuit să fie cuprins în baza de impozitare¹⁵.

40. În schimb, a treia condiție nu este îndeplinită, deoarece persoana impozabilă căreia i se aplică fairness tax este societatea care distribuie profitul, iar nu beneficiarul distribuiri.

41. Desigur, în Hotărârea Athinaiki Zythopoiia¹⁶, Curtea de Justiție a considerat, o singură dată, o impozitare a filialei drept reținere la sursă a impozitului în sensul articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, reținând în această privință o abordare economică bazată pe efectul impozitării filialei asupra societății-mamă¹⁷. În restul jurisprudenței sale cu privire la această dispoziție, Curtea a făcut însă întotdeauna trimitere la calitatea societății distribuitoare de persoană impozabilă¹⁸. Curtea de Justiție a indicat în acest sens, pe bună dreptate, în mod expres în cadrul Hotărârii Burda¹⁹ că existența unei rețineri la sursă a impozitului, în sensul articolului 5, depinde în continuare de condiția ca persoana impozabilă să fie deținătoarea titlurilor ce reprezintă participația la societatea distribuitoare a profitului²⁰.

42. Astfel, prima impozitare a veniturilor unei filiale nu este cuprinsă de Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora²¹. Interdicția, prevăzută la articolul 5, a unei rețineri la sursă a impozitelor asupra distribuiri de profituri societății-mamă nu se extinde, prin urmare, asupra plății impozitului pe venitul realizat de filială prin activitatea sa economică, chiar dacă acest impozit se plătește doar la distribuirea profitului²². Acest lucru este confirmat prin articolul 7 alineatul (1) din directivă, potrivit căruia sintagma „taxă reținută la sursă”, exclude în mod expres plata anticipată a impozitului pe profit al filialei. Același lucru trebuie să se aplice și unui impozit precum fairness tax, care are drept efect că venitul unei societăți este supus, în anumite condiții, unei impozitări ulterioare.

43. Prin urmare, nu se poate reține nici argumentul reclamantei din litigiul principal potrivit căruia persoana impozabilă, în ceea ce privește fairness tax, este doar în mod formal societatea distribuitoare, în realitate aceasta fiind însă titularul participației, deoarece distribuirea profitului se reduce datorită impozitului de plătit. Orice impozitare a veniturilor unei societăți are însă în mod forțat rezultatul ca titularilor participațiilor să li se poată distribui o sumă corespunzător mai mică drept profit.

44. Prin urmare, se impune să se răspundă la a doua întrebare preliminară că perceperea unui impozit precum fairness tax belgiană nu poate fi considerată o reținere la sursă a impozitului în sensul articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

15 — A se vedea Hotărârea Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 52).

16 — C-294/99, EU:C:2001:505.

17 — A se vedea Hotărârea Athinaiki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505, punctul 29), precum și punctul 32 din Concluziile avocatului general Alber prezentate în această cauză (EU:C:2001:263).

18 — A se vedea Hotărârea Epsom Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, punctul 23), Hotărârea Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 47), Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 108), Hotărârea Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punctul 52) și Hotărârea P. Ferrero și General Beverage Europe (C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364, punctul 26).

19 — C-284/06, EU:C:2008:365.

20 — A se vedea Hotărârea Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punctul 61 și următorul).

21 — A se vedea Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 60) și Hotărârea Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 27).

22 — A se vedea Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Burda (C-284/06, EU:C:2008:60, punctul 55).

C –Cu privire la a treia întrebare preliminară

45. În cele din urmă, prin cea de a treia întrebare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora se opune percepției fairness tax dacă are ca rezultat impozitarea unei societăți pentru o parte din dividendele sale care depășește volumul permis de această dispoziție în cazul în care distribuie un dividend primit în anul următor anului în care l-a primit ea însăși.

46. Întrebarea preliminară se referă la o configurație a faptelor în care o societate rezidentă în Belgia, în calitate de verigă mijlocie a unui lanț de distribuire de dividende, a primit ea însăși dividende pe care, la rândul ei, le distribuie (mai departe). Întrebarea se întemeiază, în plus, pe premisa că astfel de dividende, în măsura în care sunt distribuite (mai departe) ulterior anului în care au fost primite, sunt supuse în cele din urmă unei sarcini fiscale superioare, datorită modalităților de percepere a fairness tax prin comparație cu cele permise de articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

47. Articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora permite statelor membre să prevadă că din profitul impozabil al societății mamă nu vor putea fi deduse costurile participăției la filială și pierderile ce rezultă din repartizarea profiturilor acesteia. În cazul în care cheltuielile de administrare aferente participăției se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială.

48. Potrivit instanței de trimitere, pentru transpunerea articolului 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, legiuitorul belgian a adoptat o reglementare potrivit căreia, în cazul îndeplinirii condițiilor legale, dividendele primite la nivelul societății-mamă pot fi deduse în proporție de 95 % din profitul acestei societăți. Restul de 5 % sunt supuse impozitului pe venitul societății.

49. Între părți există un dezacord cu privire la circumstanțele în care se ajunge în mod efectiv la o impozitare suplimentară a dividendelor primite în cazul redistribuirii acestora. Se poate deduce însă chiar din observațiile guvernului belgian că o astfel de impozitare suplimentară este posibilă. Cauza este faptul că, la stabilirea bazei de impozitare a fairness tax, se pornește de la dividendele brute, distribuite pentru o perioadă de impozitare. Nu se face diferențierea în funcție de aspectul dacă sunt incluse și dividendele pe care societatea distribuitoare le-a primit la rândul ei.

50. În opinia guvernului belgian se îndeplinesc însă condițiile prevăzute la articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora. În măsura în care articolul 4 alineatul (1) din directivă prevede scutirea sau deducerea dividendelor primite, se poate deduce din redactarea dispoziției că această obligație este valabilă doar în ceea ce privește obținerea unor astfel de dividende. Ea nu mai există însă la o distribuire ulterioară. Același lucru este valabil pentru articolul 4 alineatul (3) din directivă.

51. Aceste argumente nu pot fi însă reținute. O astfel de interpretare se află în contradicție cu economia generală și cu finalitatea Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, aducând atingere efectului util al acesteia.

52. Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora consacră, prin articolele 4 și 5, o decizie principială privind atribuirea competenței de impozitare a profiturilor unei filiale. Statului membru al filialei îi revine, în principiu, dreptul de a impozita profiturile acesteia. Astfel, se urmărește asigurarea neutralității fiscale a distribuțiilor profiturilor care intră în sfera de aplicare a Directivei privind

societățile-mamă și filialele acestora²³. Acest lucru se aplică, în același mod, lanțurilor de participație, deoarece o dublă impozitare, respectiv o impozitare multiplă trebuie să fie evitată și în cazul distribuirii de profituri prin intermediul lanțului de filiale către societatea-mamă²⁴.

53. Prin urmare, nu este compatibil cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora ca profiturile unei societăți să fie supuse, în cadrul unei societăți aflate la un nivel mai ridicat în lanțul de participație, unei sarcini fiscale mai mari decât cea permisă de articolul 4 din directivă. De altfel, aici nu poate fi relevant dacă această sarcină intervine în situația obținerii de dividende sau a distribuirii mai departe a acestora. O altă interpretare ar avea drept efect ca un stat membru să se poată sustrage, printr-o simplă modificare a tehnicii de percepere a impozitelor, de la obligațiile care îi sunt impuse de directivă. În privința distribuirii respective, trebuie să fie îndeplinite totuși întotdeauna restul condițiilor pentru aplicabilitatea directivei, prevăzute la articolele 1-3 inclusiv din aceasta.

54. Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*²⁵, invocată de către guvernele belgian și francez, nu se opune acestui lucru. Această cauză s-a referit la cazul specific al unui sistem al plății anticipate a impozitului pe profit care trebuia achitat de către o societate-mamă rezidentă în momentul în care aceasta a distribuit la rândul ei dividendele obținute de la o filială nerezidentă. Curtea de Justiție a stabilit în acest sens că articolul 4 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu obligă un stat membru să garanteze că suma ce trebuie să fie achitată anticipat este determinată în orice caz de impozitul pe profit plătit de filială în statul membru în care își are sediul²⁶. Din această hotărâre nu se poate concluziona însă că directiva nu este aplicabilă în cazul distribuirii mai departe a dividendelor obținute.

55. Prin urmare, se va răspunde la cea de a treia întrebare preliminară că articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora se opune percepției unui impozit în măsura în care acesta are drept rezultat ca o societate să fie supusă, atunci când distribuie, în domeniul de aplicare al directivei, dividende pe care această societate le-a încasat și pe care le distribuie acum mai departe, unei sarcini fiscale care depășește volumul admisibil prevăzut de articolul 4 alineatul (3).

V – Concluzie

56. În concluzie, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de *Grondwettelijk Hof* (Curtea Constituțională, Belgia) după cum urmează:

„1) Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că nu se opune reglementării a unui stat membru potrivit căreia:

- a) o societate nerezidentă care dispune de un sediu permanent care realizează beneficii în acest stat membru este supusă, în anumite condiții, unui impozit cu ocazia distribuirii profitului, în timp ce o societate nerezidentă care dispune de o filială în acest stat membru nu este supusă unui asemenea impozit;
- b) o societate nerezidentă care dispune de un sediu permanent care realizează beneficii în acest stat membru este supusă, în anumite condiții, unui impozit cu ocazia distribuirii profitului, în cazul repartizării în rezerve a întregului profit obținut în acest stat membru, în timp ce o societate rezidentă care își repartizează întregul profit în rezerve nu este supusă unui asemenea impozit.

23 — A se vedea Hotărârea *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (C-27/07, EU:C:2008:195, punctul 24) și Hotărârea *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82, punctul 29), precum și considerentul (8) al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora.

24 — A se vedea considerentul (11) al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora.

25 — C-446/04, EU:C:2006:774.

26 — A se vedea Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 105).

- 2) O reglementare națională potrivit căreia o societate este supusă, cu ocazia distribuirii profitului, unei impozitări suplimentare a profitului nu instituie o reținere la sursă a impozitului, în sensul articolului 5 din Directiva 2011/96/UE.
- 3) Articolul 4 alineatul (3) din Directiva 2011/96/UE se opune unei reglementări naționale care are drept consecință că o societate este supusă, atunci când distribuie, în domeniul de aplicare al directivei, dividende pe care această societate le-a încasat și pe care le distribuie acum mai departe, unei sarcini fiscale care depășește volumul admisibil prevăzut de articolul 4 alineatul (3).”