



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
JULIANE KOKOTT  
prezentate la 12 aprilie 2016<sup>1</sup>

**Cauza C-176/15**

**Guy Riskin,  
Geneviève Timmermans  
împotriva  
Statului belgian**

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège, Belgia)]

„Legislație fiscală — Libera circulație a capitalurilor [articolul 63 alineatul (1) TFUE] — Impozit pe venit național — Venituri din dividende — Deducerea impozitului reținut la sursă în străinătate — Convenții pentru evitarea dublei impuneri — Tratat discriminativ al participațiilor la societăți cu sediul într-un alt stat membru în raport cu astfel de societăți cu sediul într-o țară terță”

### **I – Introducere**

1. Curtea a examinat deja în repetate rânduri problema tratamentului plăților transfrontaliere de dividende din punctul de vedere al impozitului pe venit. Sistemele de impozitare ale statelor membre, în special măsurile acestora de evitare a dublei impuneri juridice și economice, sunt în parte foarte complexe și au intrat uneori în conflict cu libertățile fundamentale consacrate de tratat.

2. Prezenta cerere de decizie preliminară formulată de instanța belgiană privește, în acest context, o problemă foarte simplă: poate un stat membru, din punctul de vedere al impozitului pe venit, să favorizeze investiția realizată în societățile dintr-o țară terță în raport cu investiția realizată în societăți din alte state membre? În prezenta cauză, Curtea trebuie să clarifice două aspecte din perspectiva normelor belgiene privind deducerea impozitului reținut la sursă în străinătate pe dividende. În primul rând, se ridică problema fundamentală dacă o dezavantajare a investițiilor realizate în alte state membre, care există doar în raport cu țări terțe, iar nu în raport cu investiții realizate pe teritoriul național, este în fapt în măsură să restricționeze libera circulație a capitalurilor. După caz, trebuie să se examineze apoi, în al doilea rând, într-o situație care nu a fost analizată până în prezent de Curte, efectul justificativ al unor convenții privind evitarea dublei impuneri.

<sup>1</sup> — Limba originală: germana.

## II – Cadrul juridic

### *Dreptul Uniunii*

3. Articolul 4 alineatul (3) TUE<sup>2</sup> prevede:

„(3) În temeiul principiului cooperării loiale, Uniunea și statele membre se respectă și se ajută reciproc în îndeplinirea misiunilor care decurg din tratate.

[...]”

4. Articolul 49 TFUE<sup>3</sup> conferă următorul drept de stabilire:

„În conformitate cu dispozițiile care urmează, sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Această interdicție vizează și restricțiile privind înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul altui stat membru.

[...]”

5. Articolul 56 TFUE prevede libera prestare a serviciilor:

„În conformitate cu dispozițiile ce urmează, sunt interzise restricțiile privind libera prestare a serviciilor în cadrul Uniunii cu privire la resortisanții statelor membre stabiliți într-un alt stat membru decât cel al beneficiarului serviciilor.

[...]”

6. Articolul 58 TFUE conține dispoziții suplimentare privind libera prestare a serviciilor în domeniul transporturilor, al băncilor și al asigurărilor.

7. Articolul 63 alineatul (1) TFUE reglementează circulația capitalurilor:

„(1) În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.”

### *Dreptul internațional al tratatelor*

8. Regatul Belgiei și Republica Polonă au încheiat la 20 august 2001, la Varșovia, o convenție pentru evitarea dublei impuneri (denumită în continuare „convenția pentru evitarea dublei impuneri Belgia/Polonia”).

9. Articolul 10 din convenția pentru evitarea dublei impuneri Belgia/Polonia menționează următoarele cu privire la veniturile din dividende:

„(1) Dividendele plătite de o societate rezidentă într-un stat contractant unei persoane rezidente în celălalt stat contractant sunt impozabile în acest alt stat.

2 — Tratatul privind Uniunea Europeană (JO 2012, C 326, p. 13).

3 — Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2012, C 326, p. 47).

(2) Aceste dividende pot fi de asemenea impozitate în statul membru contractant în care își are domiciliul fiscal societatea care plătește dividendele, potrivit dreptului acestui stat; [...]"

10. În ceea ce privește evitarea dublei impuneri, articolul 23 din convenția pentru evitarea dublei impuneri Belgia/Polonia conține următoarea reglementare:

„(1) În ceea ce privește Belgia, dubla impunere este evitată în modul următor:

[...]"

b) Sub rezerva dispozițiilor legislației belgiene referitoare la deducerea din impozitul belgian a impozitelor plătite în străinătate, atunci când un rezident din Belgia obține venituri care sunt incluse în venitul global supus impozitului belgian și care constă în dividende [...], impozitul polonez prelevat asupra acestor venituri se deduce din impozitul belgian aferent veniturilor respective.

[...]"

### *Dreptul național*

11. În Regatul Belgiei se percepe impozit pe veniturile persoanelor fizice. Acesta include veniturile tuturor locuitorilor din Regat, independent de aspectul dacă ele au fost obținute pe teritoriul național sau în străinătate.

12. Articolul 285 din Code des impôts sur les revenus 1992 (Codul belgian privind impozitele pe venit din 1992, denumit în continuare „Codul belgian privind impozitele pe venit”) prevede:

„În ceea ce privește veniturile din capitaluri [...] o cotitate forfetară a impozitului străin este dedusă din impozit, atunci când aceste venituri au fost supuse în străinătate unui impozit similar [...] și atunci când aceste capitaluri [...] sunt afectate în Belgia exercitării unei activități profesionale.

[...]"

13. Articolul 286 din Codul belgian privind impozitele pe venit, în versiunea aplicabilă în litigiul principal, conține următoarea completare:

„Cotitatea forfetară a impozitului străin este stabilită la 15/85 din venitul net [...]"

[...]"

### **III – Litigiul principal**

14. Litigiul principal privește impozitul pe venit plătit de domnul Guy Riskin și de doamna Geneviève Timmermans (denumiți în continuare „persoanele impozabile”), aferent anului 2010.

15. Persoanele impozabile dețineau o participație la societatea „Auto Truck Centrum”, cu sediul în Polonia. Aceștia au primit de la societatea menționată dividende în quantum convertit de aproximativ 15 000 de euro. Republica Polonă a perceput impozit pentru plata acestor dividende.

16. Persoanelor impozabile li s-a refuzat acordarea deducerii impozitului polonez din impozitul pe venit belgian plătit de acestea în conformitate cu articolul 285 din Codul belgian privind impozitele pe venit, pentru motivul că nu și-au afectat participația exercitării unei activități profesionale în Belgia. Persoanele impozabile au introdus o acțiune împotriva acestui fapt, susținând că sunt discriminate într-un mod contrar dreptului Uniunii. Astfel, pentru persoane impozabile care ar deține o participație la o societate stabilită în anumite țări terțe, iar nu în Polonia, deducerea impozitului plătit în străinătate ar fi posibilă și în situația lor.

#### IV – Procedura în fața Curții

17. În acest context, Tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège, Belgia) a adresat Curții, la 20 aprilie 2015, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare:

- „1) Norma de drept înscrisă la articolul 285 din Codul belgian privind impozitul pe venituri, prin faptul că validează implicit dubla impunere a dividendelor din străinătate în cazul unei persoane fizice rezidente în Belgia, este conformă cu principiile de drept comunitar consacrate prin articolul 63 TFUE coroborat cu articolul 4 TUE, în măsura în care permite Belgiei să favorizeze, după cum consideră de cuviință, potrivit dispozițiilor de drept belgian la care face trimitere convenția pentru evitarea dublei impunerii negociată de Belgia, și anume după cum aceasta face trimitere la articolul 285, care stabilește condițiile impozitării, sau la articolul 286, care stabilește doar procentul de deducere a cotității forfetare a impozitului, investiții în state terțe (Statele Unite), în detrimentul celor care ar putea fi realizate în statele membre ale Uniunii Europene (Polonia)?
- 2) Articolul 285 din Codul belgian privind impozitul pe venituri, în măsura în care condiționează posibilitatea deducerii impozitului din străinătate din impozitul din Belgia, cu condiția ca bunurile și capitalurile aflate la originea veniturilor să fie afectate în Belgia exercitării activității profesionale, este în contradicție cu articolele 49 TFUE, 56 TFUE și 58 TFUE?”

18. În fața Curții, au prezentat observații scrise referitoare la aceste întrebări persoanele impozabile, Regatul Belgiei, Republica Federală Germania, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia Europeană.

#### V – Apreciere juridică

19. Prin intermediul celor două întrebări adresate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă o normă precum cea belgiană privind deducerea impozitului pe dividende reținut la sursă în străinătate este compatibil, sub diferite aspecte, cu libertățile fundamentale. În această privință, prima întrebare vizează deducerea diferită, în funcție de perceperea impozitului reținut la sursă în Polonia sau într-o țară terță. A doua întrebare trebuie înțeleasă, în lumina deciziei de trimitere, în sensul că vizează deducerea diferită în funcție de aspectul dacă activitatea profesională căreia îi este atribuită o participație este desfășurată pe teritoriul național sau într-un alt stat membru.

#### A – Admisibilitate

20. În primul rând, trebuie examinată admisibilitatea ambelor întrebări preliminare. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea poate refuza să ofere un răspuns la o întrebare preliminară numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu prezintă relevanță pentru soluționarea litigiului sau dacă Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a

răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate<sup>4</sup>.

#### 1. Admisibilitatea primei întrebări preliminare

21. În ceea ce privește mai întâi elementele de drept necesare pentru a răspunde la prima întrebare preliminară, instanța de trimitere nu descrie împrejurările de drept exacte ale unui tratament diferit al investițiilor realizate în Polonia și în țări terțe. Decizia de trimitere nici nu redă conținutul convenției pentru evitarea dublei impunerii încheiată de Regatul Belgiei cu țări terțe, nici nu descrie efectul acestor convenții asupra dreptului belgian aplicabil în litigiul principal.

22. La aceasta se adaugă faptul că, în decizia de trimitere, se menționează Statele Unite (ale Americii) ca fiind singura țară terță cu privire la al cărei impozit reținut la sursă pe dividende ar exista, potrivit constatărilor instanței de trimitere, o deducere suplimentară în raport cu impozitul reținut la sursă polonez. Cu toate acestea, atât persoanele impozabile, cât și Regatul Belgiei au contestat în mod întemeiat în cadrul procedurii în fața Curții aspectul existenței în această privință a unui tratament diferențiat. Nu convenția pentru evitarea dublei impunerii încheiată de Regatul Belgiei cu Statele Unite, ci, printre altele, cea încheiată cu Japonia ar conține o normă de deducere mai favorabilă decât convenția pentru evitarea dublei impunerii Belgia/Polonia, aplicabilă în litigiul principal.

23. Și elementele de fapt prezentate de instanța de trimitere sunt lacunare în această privință, întrucât nu furnizează detalii privind volumul participației persoanelor impozabile la societatea poloneză. Întrucât articolul 285 din Codul belgian privind impozitele pe venit pare a fi într-adevăr aplicabil independent de valoarea participației, volumul participației persoanelor impozabile la societatea poloneză este decisiv pentru soluționarea problemei libertății fundamentale aplicabile în prezenta cauză<sup>5</sup>.

24. În pofida acestei lipse de claritate a cadrului de fapt și de drept al primei întrebări preliminare, elementele existente sunt totuși suficiente pentru a răspunde la întrebare. În această privință, trebuie să se plece însă de la două premise pe care, eventual, instanța de trimitere trebuie să le verifice în continuare în litigiul principal.

25. În primul rând, trebuie să se prezume că există cel puțin o țară terță (denumită în continuare „țara terță”) al cărei impozit reținut la sursă ar fi dedus în prezenta cauză din impozitul belgian în cazul în care societatea nu ar fi stabilită în Polonia, ci în acea țară terță. În continuare, trebuie să se prezume că această deducere are loc în temeiul unei obligații corespunzătoare a Regatului Belgiei care rezultă dintr-o convenție pentru evitarea dublei impunerii existentă cu țara terță.

26. În al doilea rând, având în vedere interpretarea articolului 63 TFUE solicitată de instanța de trimitere, trebuie să se plece de la premisa că persoanele impozabile nu dețineau la societatea poloneză nicio participație care le-ar fi permis să exercite o influență certă asupra deciziilor sale și să determine activitățile acesteia. Într-un asemenea caz, persoanele impozabile ar fi protejate astfel doar prin libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE<sup>6</sup>.

27. În acest context, prima întrebare preliminară este admisibilă.

4 — A se vedea Hotărârile Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, punctul 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punctul 44) și Pujante Rivera (C-422/14, EU:C:2015:743, punctul 20).

5 — A se vedea Hotărârea X (C-686/13, EU:C:2015:375, punctele 16-23).

6 — A se vedea Hotărârea X (C-686/13, EU:C:2015:375, punctele 23-25).

## 2. Admisibilitatea celei de a doua întrebări preliminare

28. În consecință, a doua întrebare preliminară – astfel cum trebuie interpretată în lumina motivării deciziei de trimitere – este inadmisibilă, întrucât, pe baza elementelor de fapt furnizate de instanța de trimitere, aceasta nu prezintă în mod vădit relevanță pentru soluționarea litigiului.

29. Aspectul dacă dreptul Uniunii impune ca o deducere a impozitului reținut la sursă polonez în conformitate cu articolul 285 din Codul belgian privind impozitele pe venit să fie acordată și atunci când o activitate profesională căreia îi este atribuită participația nu este exercitată în Belgia, ci într-un alt stat membru nu prezintă importanță pentru soluționarea litigiului principal. Astfel, din cuprinsul deciziei de trimitere nu se poate deduce că persoanele impozabile au afectat participația care face obiectul litigiului exercitării unei activități profesionale, indiferent dacă aceasta este desfășurată pe teritoriul național sau în străinătate. În procedura în fața Curții, persoanele impozabile au susținut chiar contrariul.

### B – Răspunsul la prima întrebare preliminară

30. Prin intermediul primei întrebări preliminare adresate, singura admisibilă, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă este compatibilă cu libera circulație a capitalurilor o normă națională precum cea din speță, care prevede o deducere generală a impozitului pe dividende reținut la sursă în străinătate atunci când societatea care plătește dividendele este stabilită într-o țară terță, însă nu și atunci când aceasta este stabilită într-un alt stat membru, în special în Polonia.

#### 1. Restricționarea liberei circulații a capitalurilor

31. Mai întâi trebuie să se examineze în această privință existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor. Articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice, printre altele, toate măsurile care sunt de natură să descurajeze rezidenții să facă investiții în alte state<sup>7</sup>.

32. Aspectul dacă refuzul deducerii impozitului reținut la sursă polonez pe dividende *ca atare* – așadar, independent de o comparație cu posibilitățile de deducere în cazul unei țări terțe – constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor nu face obiectul întrebării preliminare. În acest sens, Curtea a statuat deja de asemenea că o dublă impozitare juridică a dividendelor nu constituie, în principiu, o restricție a unei libertăți fundamentale, întrucât aceasta este consecința exercitării în paralel a competențelor de impozitare ale diferitor state membre<sup>8</sup>. Niciunul dintre statele membre participante nu este, așadar, în mod exclusiv responsabil pentru dezavantajul care rezultă din dubla impunere juridică. Potrivit jurisprudenței, pentru acest motiv, libertățile fundamentale nu obligă, în principiu, statul membru al acționarului nici să împiedice dubla impunere juridică, de exemplu, printr-o deducere a impozitului reținut la sursă al celui alt stat membru din propriul impozit<sup>9</sup>. Prin urmare, în prezenta cauză, Regatul Belgiei este în principiu liber să deducă sau să nu deducă impozitul reținut la sursă polonez.

33. Acest drept al statelor membre privind dubla impunere juridică trebuie însă diferențiat de problema dacă Regatul Belgiei poate, în conformitate cu libera circulație a capitalurilor, să rezerve deducerea generală a unui impozit pe dividende plătit în statul sursă acționarilor unor societăți ale anumitor state. Un dezavantaj care rezultă din aceasta pentru ceilalți acționari nu este astfel consecința unei exercitări în paralel a competențelor de impozitare ale diferitor state membre, ci

7 — A se vedea Hotărârea Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 35 și jurisprudența citată).

8 — Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctele 167-169 și jurisprudența citată).

9 — A se vedea Hotărârile Kerckhaert și Morres (C-513/04, EU:C:2006:713), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punctul 31), precum și Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctele 170 și 171, precum și jurisprudența citată).

rezultă exclusiv din decizia Regatului Belgiei de a trata în mod diferit deducerea impozitului reținut la sursă pe dividende, în funcție de statul sursă<sup>10</sup>. Astfel, articolul 23 alineatul 1 litera (b) din convenția pentru evitarea dublei impuneri Belgia/Polonia lasă în sarcina dreptului belgian stabilirea cuantumului deducerii impozitului reținut la sursă polonez.

34. În această privință, în speță, s-ar putea constata totuși o restricție privind libera circulație a capitalurilor numai atunci când articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice în general un tratament diferențiat al unor investiții într-un stat membru, pe de o parte, și într-o țară terță, pe de altă parte. Astfel, în primul rând, această dispoziție interzice favorizarea dividendelor unor societăți *naționale* în raport cu dividendele unor societăți cu sediul într-un alt stat membru<sup>11</sup> sau într-o țară terță<sup>12</sup>.

35. În ceea ce privește relevanța unui tratament diferit al dividendelor provenite din state străine diferite, Curtea a constatat până în prezent două aspecte. Pe de o parte, articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice, în principiu, un tratament diferit al dividendelor provenite din diferite *state membre*<sup>13</sup>. Pe de altă parte, un tratament diferențiat al veniturilor provenite din diferite *țări terțe* nu încalcă libera circulație a capitalurilor<sup>14</sup>. În prezenta cauză, nu trebuie să se plece de la premisa existenței situației speciale a unor țări terțe care sunt parte la Acordul privind SEE.

36. Această diferențiere se poate clarifica numai prin faptul că fluxul capitalurilor cu alte state membre în cadrul articolului 63 alineatul (1) TFUE beneficiază de o protecție mai ridicată decât fluxul capitalurilor cu țări terțe. Fluxul capitalurilor cu o țară terță este protejat numai în măsura în care este dezavantajat în raport cu circulația capitalurilor pe teritoriul național. În schimb, fluxul capitalurilor cu un stat membru este protejat, în plus, și împotriva existenței unor condiții mai favorabile pentru investiții în alte state membre.

37. Din această întindere diferită a protecției, pe care articolul 63 alineatul (1) TFUE o conferă pentru investiții în alte state membre, pe de o parte, și în țări terțe, pe de altă parte, rezultă aproape inevitabil că dezavantajarea unor dividende provenite dintr-un alt stat membru în raport cu dividendele dintr-o țară terță constituie de asemenea o restricție privind libera circulație a capitalurilor. Astfel, în cazul în care, potrivit jurisprudenței, dezavantajarea fluxului capitalurilor cu un alt stat membru în raport cu fluxul capitalurilor cu un stat membru suplimentar este, în principiu, interzisă, acest lucru trebuie să fie *a fortiori* valabil atunci când există o dezavantajare față de fluxul capitalurilor cu o țară terță căreia articolul 63 alineatul (1) TFUE îi conferă, într-adevăr, doar o protecție comparativ mai redusă.

38. Acest punct de vedere nu este contrazis de faptul că, potrivit jurisprudenței, având în vedere domeniul său de aplicare limitat, interdicția generală a discriminării pe motiv de cetățenie sau naționalitate (în prezent articolul 18 TFUE) nu se opune în principiu unei dezavantajări a resortisanților statelor membre în raport cu resortisanții unor țări terțe<sup>15</sup>. Astfel, domeniul de aplicare al liberei circulații a capitalurilor, care trebuie examinată în speță, este mai larg. Aceasta se aplică, conform articolului 63 alineatul (1) TFUE, nu numai circulației capitalurilor între alte state membre, ci și între statele membre și țări terțe.

10 — A se vedea în acest sens și Hotărârile Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punctul 54) și Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punctul 57).

11 — A se vedea printre altele Hotărârile Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 20), Meilicke și alții (C-292/04, EU:C:2007:132, punctul 22), precum și Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 38).

12 — A se vedea Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 48).

13 — Hotărârea Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punctul 56); a se vedea în acest sens și Hotărârile D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punctele 53-63) și Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctele 82 și 83).

14 — Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 48).

15 — Hotărârea Vatsouras și Koupatantze (C-22/08 și C-23/08, EU:C:2009:344, punctul 52).

39. Întrucât, în prezenta cauză, nu este posibilă o deducere a impozitului reținut la sursă perceput pe dividende în Republica Polonă, în timp ce această deducere ar avea loc în cazul în care societatea ar fi stabilită în țara terță, norma din speță constituie, așadar, o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

## 2. Justificarea restricției

40. O restricție privind libera circulație a capitalurilor este, potrivit jurisprudenței, compatibilă cu articolul 63 alineatul (1) TFUE doar atunci când există un motiv suficient care să justifice tratamentul diferențiat. Acest lucru trebuie prezumat în cazul în care diferența de tratament fie privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv, fie este justificată în alt mod de un motiv imperativ de interes general<sup>16</sup>.

41. În această privință, în cauza de față, prezintă importanță aspectul că Regatul Belgiei a adoptat decizia de a trata în mod diferit deducerea impozitului reținut la sursă străin, în funcție de statul sursă, în contextul existenței unor obligații de drept internațional diferite. În timp ce convenția pentru evitarea dublei impuneri Belgia/Polonia oferă posibilitatea de a alege în prezenta cauză deducerea impozitului polonez, în convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu țara terță există o obligație de a deduce impozitul reținut la sursă perceput în această țară terță<sup>17</sup>.

42. Curtea a statuat deja în Hotărârea D. că nerezidenții ai statului membru gazdă al investiției de capital, stabiliți în diverse state membre, pot fi tratați în mod diferit atunci când o favorizare fiscală rezultă dintr-o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri. Astfel, o asemenea favorizare, care se aplică doar persoanelor impozabile care sunt rezidente într-un stat membru parte la convenție, nu poate fi considerată separat de restul dispozițiilor convenției, ci face parte integrantă din echilibrul său general<sup>18</sup>.

43. Astfel, în prezenta cauză, nu este vorba despre o restricție privind libera circulație a capitalurilor din partea statului membru gazdă, ci a statului de origine. Prin urmare, Regatul Belgiei tratează rezidenții în mod diferit, în funcție de locul investiției de capital realizate de aceștia. Hotărârea Curții pronunțată în Hotărârea D. poate fi transpusă însă în prezenta cauză, întrucât nici în speță dispozițiile diferite privind deducerea impozitului reținut la sursă ale convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu respectivul stat membru gazdă al investiției de capital nu pot fi separate de restul dispozițiilor convenției respective. În plus, această situație există în mod similar în cazul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri care au fost încheiate cu state membre, precum în cazul celor existente cu țări terțe.

44. Așadar, libera circulație a capitalurilor nu poate impune în general unui stat membru obligația de a acorda avantaje fiscale în privința cărora s-a obligat printr-o convenție pentru evitarea dublei impuneri în cadrul unei echilibrări generale a competențelor de impozitare care se suprapun ale statelor parte la convenție și în situații care nu sunt supuse acestei convenții și nici celorlalte obligații ale sale. Faptul că acest lucru poate fi constatat, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, sub această formă generală se întemeiază și pe împrejurarea că articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE permite în mod expres statelor membre – chiar dacă numai în cadrul obligațiilor care decurg din cuprinsul alineatului (3) al dispoziției și din jurisprudența pronunțată în acest sens<sup>19</sup> – să trateze în mod diferit persoane impozabile în funcție de reședință sau de locul unde acestea își investesc capitalurile.

16 — A se vedea Hotărârile Comisia/Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670, punctul 45), K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 36), precum și Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 64).

17 — A se vedea mai sus punctul 25.

18 — Hotărârea D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punctele 61 și 62); a se vedea de asemenea Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 88), din perspectiva libertății de stabilire.

19 — A se vedea Hotărârea Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctele 62-64 și jurisprudența citată).



45. Având în vedere acest echilibru comparabil redus al liberei circulații a capitalurilor în cadrul dreptului fiscal<sup>20</sup>, nu este necesară în prezenta cauză – la fel ca în Hotărârea D. – o examinare a proporționalității tratamentului diferențiat în temeiul convenției pentru evitarea dublei impuneri<sup>21</sup>, astfel cum aceasta reprezintă, în caz contrar, o condiție pentru justificarea unei restricții privind libera circulație a capitalurilor<sup>22</sup>. Prin urmare, nu poate fi reținut nici principiul loialității, care, conform articolului 4 alineatul (3) primul paragraf TUE, există între statele membre și ar trebui abordat de instanța de trimitere în întrebarea preliminară adresată, principiu care să justifice clauza națiunii celei mai favorizate în lumina unor convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate de statele membre cu țări terțe.

46. Cu toate acestea, trebuie să se sublinieze că convenția pentru evitarea dublei impuneri nu constituie pentru statele membre o carte albă pentru a dezavantaja locul de investiție a capitalului în cadrul Uniunii în raport cu asemenea locuri din afara Uniunii. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, statele membre pot într-adevăr să își repartizeze competența de impozitare în cadrul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri. În exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate, ele au obligația de a respecta atât principiul egalității de tratament, cât și libertățile fundamentale<sup>23</sup>. Așadar, în cazul în care, într-un caz precum cel din speță, ambele convenții pentru evitarea dublei impuneri relevante ar oferi Regatului Belgiei posibilitatea de a alege să acorde deducerea impozitului reținut la sursă străin din impozitul belgian, atunci o deducere diferențiată – sub rezerva unei altfel de justificări – ar încălca libera circulație a capitalurilor.

47. Întrucât, în speță, cu toate acestea, Regatul Belgiei este *obligat* față de țara terță, în temeiul convenției, să prevadă o deducere generală a impozitului pe dividende reținut la sursă<sup>24</sup>, restricția existentă privind libera circulație a capitalurilor este justificată.

## VI – Concluzie

48. Prin urmare, la prima întrebare preliminară, singura admisibilă, adresată de Tribunal de premiere instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège, Belgia) trebuie să se răspundă după cum urmează:

„Articolul 63 alineatul (1) TFUE nu se opune unei norme naționale care prevede, în temeiul unei obligații ce rezultă dintr-o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu o țară terță, deducerea în general a impozitului reținut la sursă perceput de țara terță pe dividendele plătite de societăți stabilite pe teritoriul țării respective din impozitul care este perceput pe teritoriul național în cazul acționarilor săi rezidenți asupra acestor dividende, în timp ce, în cazul dividendelor care sunt distribuite de societăți stabilite într-un alt stat membru, norma în cauză condiționează o asemenea deducere de îndeplinirea unor condiții suplimentare.”

20 — A se vedea în această privință și Concluziile noastre prezentate în cauza Q (C-133/13, EU:C:2014:2255, punctul 48).

21 — A se vedea Hotărârea D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punctele 58-63), fără referire însă la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE; a se vedea în schimb Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 87), în care Curtea examinează problema în cadrul libertății de stabilire pe baza principiului proporționalității.

22 — A se vedea Hotărârea Comisia/Germania (C-211/13, EU:C:2014:2148, punctul 47).

23 — A se vedea printre altele Hotărârile de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punctele 93 și 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punctele 50 și 51), precum și Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 37).

24 — A se vedea mai sus punctul 25.