



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

30 iunie 2016*

„Trimitere preliminară — Libera circulație a capitalurilor — Articolele 63 și 65 TFUE — Articolul 4 TUE — Fiscalitate directă — Impozitarea dividendelor — Convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri — Stat terț — Domeniu de aplicare”

În cauza C-176/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège) (Belgia), prin decizia din 30 martie 2015, primită de Curte la 20 aprilie 2015, în procedura

Guy Riskin,

Geneviève Timmermans

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, și domnii C. G. Fernlund (raportor) și S. Rodin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Riskin și pentru doamna Timmermans, de J.-P. Douny și de R. Douny, avocats;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de B. Beutler, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Simmons și de L. Christie, în calitate de agenți, asistați de S. Ford, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Soulay, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: franceza.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 aprilie 2016,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 și 65 TFUE coroborate cu articolul 4 TUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Guy Riskin și doamna Geneviève Timmermans, pe de o parte, și État belge (statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu impozitarea, în Belgia, a dividendelor primite de o societate cu sediul în Polonia și care au făcut obiectul unei rețineri la sursă în acest din urmă stat membru.

Cadrul juridic

Dreptul belgian

- 3 Articolul 5 din Codul privind impozitele pe venit din 1992 (Code des impôts sur les revenus de 1992) (denumit în continuare „CIR 92”) prevede:

„Locuitorii regatului sunt supuși plății impozitului pentru persoane fizice pentru toate veniturile lor impozabile menționate în prezentul cod, chiar dacă unele dintre aceste venituri ar fi fost realizate sau obținute în străinătate.”

- 4 Articolul 6 din CIR 92 prevede:

„Venitul impozabil este constituit din venitul net total, diminuat cu cheltuielile deductibile.

Venitul net total este egal cu suma veniturilor nete din următoarele categorii:

- 1° veniturile din bunuri imobile;
- 2° veniturile din capitaluri și din bunuri mobile;
- 3° veniturile profesionale;
- 4° veniturile diverse.”

- 5 Potrivit articolului 17 alineatul 1 din acest cod:

„Veniturile din capitaluri și din bunuri mobile sunt toate produsele activelor mobile angajate în orice mod, și anume:

- 1° dividendele;

[...]”

6 Articolul 285 din codul menționat prevede:

„În ceea ce privește veniturile din capitaluri și din bunuri mobile [...], o cotitate forfetară a impozitului străin este dedusă din impozit atunci când aceste venituri au fost supuse în străinătate unui impozit similar impozitului pe veniturile persoanelor fizice, impozitului pe profit sau impozitului nerezidenților, și atunci când bunurile și capitalurile menționate sunt afectate în Belgia exercitării activității profesionale.

[...]”

7 Articolul 286 din același cod, în versiunea aplicabilă exercițiului financiar în discuție în litigiul principal, prevede:

„Cotitatea forfetară a impozitului străin este stabilită la 15/85 din venitul net, înaintea deducerii impozitului pe veniturile din bunuri mobile și, dacă este cazul, a prelevării pentru statul de reședință.

[...]”

Convenția pentru evitarea dublei impuneri dintre Belgia și Polonia

8 Convenția dintre Regatul Belgiei și Republica Polonă pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale în materia impozitelor pe venit și pe avere și protocolul, semnate la Varșovia la 20 august 2001 (denumită în continuare „convenția belgiano-poloneză”), prevăd la articolul 10:

„1. Dividendele plătite de o societate care este rezidentă a unui stat contractant unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest alt stat.

2. Totuși, aceste dividende sunt de asemenea impozabile în statul contractant în care societatea plătitoare de dividende este rezidentă, potrivit legislației acestui stat, însă, dacă beneficiarul efectiv al dividendelor este un rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu poate depăși:

a) 5 % din suma brută a dividendelor, dacă beneficiarul efectiv este o societate (altă decât o societate de persoane):

— care deține direct cel puțin 25 % din capitalul societății care plătește dividendele sau

— care deține direct cel puțin 10 % din capitalul societății care plătește dividendele, atunci când participația are o valoare a investiției cel puțin egală cu 500 000 de euro sau echivalentul său în valută;

b) 15 % din suma brută a dividendelor în toate celelalte cazuri.

Prezentul alineat nu afectează impozitarea societății pentru profiturile care servesc plății dividendelor.

3. Termenul «dividende» folosit în prezentul articol indică veniturile provenind din acțiuni, din acțiuni sau drepturi de folosință, din părți miniere, din părți de fondator sau din alte părți beneficiare, cu excepția creanțelor, precum și din veniturile – chiar atribuite sub formă de dobânzi – supuse aceluiași regim fiscal ca veniturile din acțiuni de legislația fiscală a statului al cărui rezident este societatea debitoare.

[...]”

9 Articolul 23 alineatul 1 litera b) din convenția belgiano-poloneză prevede:

„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 realizează elemente de venit care sunt cuprinse în venitul global supus impozitului belgian și care constau în dividende care nu sunt scutite de impozit belgian în temeiul literei (c) de mai jos, în dobânzi sau în redevențe, impozitul polonez perceput asupra acestor venituri este dedus din impozitul belgian aferent veniturilor respective.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Domnul Riskin și doamna Timmermans, rezidenți belgieni, dețin o participație la o societate cu sediul în Polonia. În cursul anului 2009, aceștia au primit dividende în temeiul respectivei participații, pentru care un impozit de 15 % a fost reținut la sursă de acest din urmă stat membru.

11 În cursul anului 2012, serviciile de control ale administrației fiscale belgiene au trimis domnului Riskin și doamnei Timmermans o notificare de rectificare a declarației lor privind impozitul pe veniturile persoanelor fizice pentru exercițiul fiscal 2010. Această administrație a considerat, în temeiul articolului 10 din convenția belgiano-poloneză și al articolelor 5 și 6 și al articolului 17 alineatul 1 din CIR 92, că dividendele care proveneau de la societatea cu sediul în Polonia erau impozabile în Belgia cu o cotă de 25 %.

12 Domnul Riskin și doamna Timmermans au contestat această rectificare, susținând, conform articolului 23 din convenția belgiano-poloneză, că impozitul plătit în Polonia trebuia să se deducă din impozitul datorat în Belgia.

13 Administrația fiscală a răspuns că articolul 23 din această convenție prevedea deducerea impozitului polonez din impozitul belgian sub rezerva aplicării dreptului belgian, și anume articolul 285 din CIR 92, care nu permitea o asemenea deducere decât dacă bunurile și capitalurile care au generat dividendele respective erau afectate în Belgia exercitării unei activități profesionale. Considerând că această situație nu se regăsea în speță, administrația fiscală belgiană a refuzat să deducă reținerea la sursă poloneză din impozitul belgian și, prin urmare, a respins reclamația acestora.

14 Domnul Riskin și doamna Timmermans au sesizat instanța de trimitere cu o acțiune împotriva acestei decizii a administrației fiscale, susținând că, spre deosebire de convenția belgiano-poloneză, alte convenții pentru evitarea dublei impunerii încheiate între Belgia și unele state terțe, nemembre ale Uniunii Europene, nu prevăd o trimitere la dreptul belgian și permit astfel deducerea impozitului plătit în aceste state terțe din impozitul belgian, fără luarea în considerare a condițiilor prevăzute de dreptul belgian. Aceștia consideră că nu poate fi admis în mod legitim că Belgia poate să acorde unui stat terț un tratament fiscal mai favorabil decât cel pe care îl acordă statelor membre.

15 În aceste condiții, tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège) (Belgia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Norma de drept înscrisă la articolul 285 din CIR 92, 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 al Uniunii 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

impuneri negociată de Belgia, și anume după cum aceasta face trimitere la articolul 285, care stabilește condițiile deducerii, sau la articolul 286, care stabilește doar procentul de deducere a coticității 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 CIR 92, în măsura în care subordonează posibilitatea deducerii impozitului din străinătate din impozitul din Belgia condiției ca bunurile și capitalurile aflate la originea veniturilor să fie afectate în Belgia exercitării activității profesionale, este în contradicție cu articolele 49, 56 și 58 TFUE?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitatea celei de a doua întrebări

- 16 Guvernul belgian consideră că a doua întrebare preliminară, privind posibilitatea deducerii impozitului străin din impozitul belgian, cu condiția ca bunurile și capitalurile aflate la originea veniturilor să fie afectate în Belgia exercitării activității profesionale, este inadmisibilă, întrucât soluția litigiului pendinte în fața instanței de trimitere nu depinde de răspunsul eventual la această întrebare.
- 17 Trebuie amintit în această privință că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 21 mai 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 18 În speță, reiese cu claritate din dosarul prezentat Curții că bunurile sau capitalurile aflate la originea dividendelor în discuție în litigiul principal nu au fost afectate exercitării unei activități profesionale, nici în Belgia, nici pe teritoriul unui alt stat membru. În aceste condiții, a doua întrebare preliminară trebuie considerată ca având un caracter ipotetic și, prin urmare, este inadmisibilă.

Cu privire la prima întrebare

- 19 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că nu s-a susținut că diferența de tratament invocată privește dividendele care provin de la o societate cu sediul în Polonia și pe cele care provin de la o societate cu sediul în Belgia. În schimb, s-a susținut că această diferență de tratament privește dividendele care provin de la o societate cu sediul în Polonia și pe cele care provin de la o societate cu sediul într-un stat terț.
- 20 Astfel, este cert că, spre deosebire de convenția belgiano-poloneză, care, pentru stabilirea condițiilor deducerii impozitului reținut la sursă în Polonia din impozitul datorat în Belgia, face trimitere la dispozițiile dreptului belgian, alte convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate între Regatul Belgiei și unele state terțe nu prevăd o asemenea trimitere și permit astfel, fără luarea în considerare a condițiilor prevăzute de dreptul belgian, deducerea impozitului reținut la sursă în aceste state terțe din impozitul datorat în Belgia.
- 21 În ceea ce privește cauza principală, trimiterea la dreptul belgian are ca efect că nu se poate deduce impozitul aferent dividendelor reținut la sursă în Polonia din impozitul datorat în Belgia întrucât condiția prevăzută la articolul 285 din CIR 92 – și anume aceea a afectării capitalurilor și a bunurilor

afiate la originea dividendelor respective exercitării unei activități profesionale în Belgia – nu este îndeplinită, în timp ce deducerea menționată ar fi fost acordată, fără să fie necesară îndeplinirea acestei condiții a afectării, dacă dividendele ar fi provenit dintr-un stat terț cu care Regatul Belgiei a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri ce prevede un drept necondiționat la o asemenea deducere.

- 22 Astfel, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor coroborate cu articolul 4 TUE trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să nu extindă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, beneficiul unui tratament avantajos acordat unui acționar rezident, rezultat dintr-o convenție fiscală bilaterală pentru evitarea dublei impuneri încheiată între acest stat membru și un stat terț, prin care impozitul reținut la sursă de statul terț se deduce în mod necondiționat din impozitul datorat în respectivul stat membru de reședință al acționarului, la un acționar rezident care primește dividende provenind dintr-un stat membru cu care același stat membru de reședință a încheiat o convenție fiscală bilaterală pentru evitarea dublei impuneri care subordonează acordarea unei asemenea deduceri respectării unor condiții suplimentare prevăzute de dreptul național.
- 23 Conform unei jurisprudențe constante a Curții, măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE ca fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 17 septembrie 2015, *Miljoen și alții*, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 24 În speță, nu se contestă că situația rezidenților belgieni, precum domnul Riskin și doamna Timmermans, care primesc dividende provenind din state membre, precum Republica Polonă, și care, pentru a beneficia de o deducere a impozitului reținut la sursă din impozitul belgian, trebuie să îndeplinească condiția prevăzută la articolul 285 din CIR 92 este mai puțin favorabilă decât cea a rezidenților belgieni care primesc dividende provenind dintr-un stat terț cu care Regatul Belgiei a încheiat o convenție bilaterală ce prevede un drept necondiționat la o asemenea deducere.
- 25 Un astfel de tratament dezavantajos este susceptibil să descurajeze rezidenții belgieni să realizeze investiții în statele membre cu care Regatul Belgiei nu a încheiat o convenție bilaterală ce prevede un drept necondiționat la o deducere a impozitului reținut la sursă din impozitul belgian și, prin urmare, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE.
- 26 Cu toate acestea, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, „[a]rticolul 63 [TFUE] nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.
- 27 Această derogare, care este de strictă interpretare, este ea însăși limitată de articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 [TFUE]” (Hotărârea din 13 martie 2014, *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, punctul 62 și jurisprudența citată).
- 28 Așadar, este necesar să se facă distincție între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările interzise prin alineatul (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudența Curții reiese că, pentru ca o reglementare fiscală națională care realizează o distincție între contribuabili în funcție de locul în care sunt investite capitalurile acestora să poată fi considerată compatibilă cu prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, trebuie ca această

diferență de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea din 13 martie 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, punctul 63 și jurisprudența citată).

- 29 În această privință, trebuie amintit că statelor membre le revine sarcina de a organiza, cu respectarea dreptului Uniunii, propriul sistem de impozitare a beneficiilor distribuite și de a defini, în acest cadru, baza impozabilă, precum și cota de impozitare care se aplică acționarului beneficiar și că, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre rămân competente pentru definirea, pe cale convențională sau unilaterală, a criteriilor de repartizare a competenței lor de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, punctul 48).
- 30 În consecință, în prezența unor disparități între legislațiile fiscale ale diferitor state membre care decurg din această situație, un stat membru poate fi nevoit, pe cale convențională sau unilaterală, să aplice dividendelor care provin din diferite state un tratament diferențiat care să țină seama de aceste disparități (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, punctul 49).
- 31 În contextul convențiilor fiscale bilaterale, decurge din jurisprudența Curții că domeniul de aplicare al unei astfel de convenții este limitat la persoanele fizice sau juridice definite de aceasta. În mod similar, avantajele prevăzute de aceasta fac parte integrantă din ansamblul normelor convenționale și contribuie la echilibrul general al relațiilor reciproce dintre cele două state contractante (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2005, D., C-376/03, EU:C:2005:424, punctele 54 și 61-62, precum și Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, punctele 50-51). Trebuie arătat, după cum a procedat și avocatul general la punctul 43 din concluziile sale, că aceasta este situația și în ceea ce privește convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu statele membre sau cu state terțe.
- 32 În ceea ce privește cauza principală, este necesar să se arate că situațiile în care se acordă avantajul unei deduceri necondiționate sunt cele în care Regatul Belgiei s-a angajat, în cadrul convențiilor fiscale bilaterale de evitare a dublei impuneri încheiate cu unele state terțe care au efectuat o reținere la sursă aferentă dividendelor, să permită rezidenților belgieni să deducă reținerea menționată din impozitul datorat în Belgia.
- 33 Rezultă că domeniul de aplicare al unei astfel de convenții este limitat la rezidenții belgieni care primesc dividende provenind dintr-un asemenea stat terț și care au fost supuși unei rețineri la sursă de către acesta din urmă. Nu poate fi analizat ca un avantaj detașabil de restul respectivei convenții faptul că avantajul vizat se acordă numai rezidenților belgieni care intră în domeniul de aplicare al convenției menționate, dat fiind că, astfel cum s-a menționat la punctul 31 din prezenta hotărâre, acest avantaj face parte integrantă din normele convenționale și contribuie la echilibrul general al relațiilor reciproce dintre cele două state contractante la convenția respectivă.
- 34 În aceste condiții, rezidenții belgieni, precum cei în discuție în litigiul principal, care primesc dividende provenind din state membre, precum Republica Polonă, și care, pentru a putea beneficia de o deducere a impozitului reținut la sursă din impozitul belgian, trebuie să îndeplinească condiția prevăzută la articolul 285 din CIR 92 nu se găsesc într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a rezidenților belgieni care primesc dividende provenind dintr-un stat terț cu care Regatul Belgiei a încheiat o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri ce prevede un drept necondiționat la o astfel de deducere.
- 35 Rezultă că un tratament dezavantajos, precum cel în discuție în litigiul principal, nu constituie un obstacol interzis de dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor.

- 36 În sfârșit, în ceea ce privește cooperarea loială stabilită prin articolul 4 TUE, este suficient să se amintească că acest articol nu poate fi interpretat în sensul că ar da naștere unei obligații independente în sarcina statelor membre care merge dincolo de obligațiile care pot să le revină acestora în temeiul articolelor 63 și 65 TFUE (a se vedea în acest sens Ordonanța din 19 septembrie 2012, Levy și Sebbag, C-540/11, nepublicată, EU:C:2012:581, punctele 27-29).
- 37 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 63 și 65 TFUE coroborate cu articolul 4 TUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca un stat membru să nu extindă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, beneficiul unui tratament avantajos acordat unui acționar rezident, rezultat dintr-o convenție fiscală bilaterală pentru evitarea dublei impuneri încheiată între acest stat membru și un stat terț, prin care impozitul reținut la sursă de statul terț se deduce în mod necondiționat din impozitul datorat în respectivul stat membru de reședință al acționarului, la un acționar rezident care primește dividende provenind dintr-un stat membru cu care același stat membru de reședință a încheiat o convenție fiscală bilaterală pentru evitarea dublei impuneri care subordonează acordarea unei asemenea deduceri respectării unor condiții suplimentare prevăzute de dreptul național.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolele 63 și 65 TFUE coroborate cu articolul 4 TUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca un stat membru să nu extindă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, beneficiul unui tratament avantajos acordat unui acționar rezident, rezultat dintr-o convenție fiscală bilaterală pentru evitarea dublei impuneri încheiată între acest stat membru și un stat terț, prin care impozitul reținut la sursă de statul terț se deduce în mod necondiționat din impozitul datorat în respectivul stat membru de reședință al acționarului, la un acționar rezident care primește dividende provenind dintr-un stat membru cu care același stat membru de reședință a încheiat o convenție fiscală bilaterală pentru evitarea dublei impuneri care subordonează acordarea unei asemenea deduceri respectării unor condiții suplimentare prevăzute de dreptul național.

Semnături