

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

3 aprilie 2008^{*}

În cauza C-27/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Consiliul de Stat (Franța), prin Decizia din 17 ianuarie 2007, primită de Curte la 26 ianuarie 2007 în procedura

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

împotriva

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnul G. Arestis, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász și J. Malenovský, judecători,

^{*} Limba de procedură: franceza.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 noiembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Banque Fédérative du Crédit Mutuel, de Y. Mercier și A. Gerardin, avocats;

— pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-Ch. Gracia, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 24 ianuarie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

- ¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatul (2) și a articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97, denumită în continuare „directiva”).
- ² Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Banque Fédérative du Crédit Mutuel (denumită în continuare „BFCM”), pe de o parte, și ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministrul economiei, finanțelor și industriei), pe de altă parte.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

- ³ Articolul 4 din directivă prevede:

„(1) Dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății-mamă:

- fie nu impozitează aceste profituri;
- fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă, percepută de statul membru în care filiala are reședința, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului [a se citi «pierderilor»] ce 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.

[...]”

⁴ Articolul 5 din directivă este redactat după cum urmează:

„(1) Profiturile repartizate de filială societății-mamă sunt scutite de taxa reținută la sursă, cel puțin în cazul în care societatea-mamă deține minimum 25 % din capitalul filialei.

(2) Sub rezerva alineatului (1), Grecia poate percepe, atât timp cât nu aplică impozitul pe societate la profiturile distribuite, o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate societăților-mamă din alte state membre. [...]

(3) Sub rezerva alineatului (1), Republica Federală Germania poate percepe, atât timp cât aplică profiturilor repartizate o cotă cu cel puțin 11 procente mai mică decât cota aplicabilă profiturilor reținute și până la jumătatea anului 1996 o taxă reținută la sursă compensatorie de 5 % pe profiturile distribuite de filiale.

(4) Sub rezerva alineatului (1), Republica Portugalia poate percepe, aferent profiturilor distribuite de filiale societăților-mamă din celelalte state membre, o taxă reținută la sursă până cel târziu la finele celui de al optulea an următor datei de aplicare a prezentei directive.

[...]”

5 Articolul 7 din directivă precizează:

„(1) În sensul prezentei directive, sintagma «taxă reținută la sursă» nu include o plată anticipată sau în avans (précompte) a impozitului pe profit către statul membru al filialei, efectuată în legătură cu distribuirea profiturilor către societatea-mamă.

(2) Prezenta directivă nu afectează aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri, de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor, în special a dispozițiilor privind plata pasivelor [a se citi «creditelor»] fiscale către beneficiarii dividendelor.”

Reglementarea națională

- 6 Regimul fiscal al dividendelor plătite către societăți-mamă stabilite în Franța este guvernat de articolul 216 din Codul general al impozitelor (code général des impôts, denumit în continuare „CGI”), care, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, prevede:

„1. Rezultatele nete ale participațiilor, care dau naștere dreptului de aplicare a regimului societăților-mamă și prevăzute la articolul 145, obținute în cursul unui exercițiu financiar de o societate-mamă, pot fi deduse din profitul total net al acesteia prin scăderea unui procent al cheltuielilor și al costurilor.

Cota-parte din cheltuieli și din costuri prevăzută la primul paragraf este stabilită în mod uniform la 5 % din rezultatul total al participațiilor, incluzând creditul fiscal. Acest procent nu poate totuși să depășească, pentru fiecare perioadă de impozitare, valoarea totală a cheltuielilor și a costurilor de orice natură efectuate de societatea participantă în cursul aceleiași perioade.”

- 7 Articolul 145 din CGI precizează, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, că regimul societăților-mamă este aplicabil în special societăților supuse impozitului pe profit la cota normală care dețin participații reprezentând cel puțin 5 % din capitalul societății emitente.

- 8 Instrucțiunea nr. 4H1-00 a Ministerului Economiei, Finanțelor și Industriei (ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) din 31 ianuarie 2000 (Bulletin officiel des impôts din 16 februarie 2000) precizează, printr-o trimitere la instrucțiunea nr. 4H4-99 a aceluiași minister din 25 iunie 1999 (Bulletin officiel des impôts din 5 iulie 1999), modalitățile de aplicare a procentului din cheltuieli și din costuri prevăzut la articolul 216 din CGI. Se precizează în special că respectivele credite fiscale „corespund fie creditului fiscal („avoir fiscal”) pentru rezultatele generate în Franța [...], fie creditelor fiscale străine percepute asupra rezultatelor filialelor care au sediul într-o țară cu care Franța are o convenție fiscală”.
- 9 Potrivit Consiliului de Stat, în temeiul unor convenții internaționale încheiate de Republica Franceză cu alte state membre, se atribuie un credit fiscal societății-mamă stabilite în Franța la momentul distribuirii profitului de către o filială stabilită într-un alt stat membru, în cazul în care această distribuire a profitului a făcut obiectul unei rețineri la sursă de către celălalt stat membru. Acest credit fiscal este egal cu valoarea taxei reținute la sursă astfel prelevate.
- 10 În temeiul articolului 146 alineatul 2 din CGI, în versiunea aplicabilă faptelor din acțiunea principală, dacă distribuirea de către societatea-mamă către proprii acționari a dividendelor percepute duce la plata în avans a impozitului pe bunurile mobile prevăzute la articolul 223 sexies din CGI, creditele fiscale aferente dividendelor percepute în perioada anterioară de maximum cinci ani sunt imputabile asupra acestei taxe. În plus, potrivit Consiliului de Stat, în aplicarea unei instrucțiuni a Ministerului Economiei, Finanțelor și Industriei, aceste credite fiscale sunt imputabile de asemenea asupra taxei reținute la sursă, exigibilă la momentul redistribuirii dividendelor de către societatea-mamă către persoane care nu au domiciliul fiscal sau sediul în Franța.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 11 Reiese din decizia de trimitere că, în aplicarea regimului fiscal al societăților-mamă prevăzut la articolul 216 din CGI, BFCM a dedus din profitul său total net dividendele

care i-au fost distribuite de filialele sale, dar a trebuit să reintegreze în baza sa impozabilă un procent din cheltuielile și din costurile stabilite în conformitate cu articolul menționat.

- 12 În cauza principală, BFCM solicită Consiliului de Stat să anuleze instrucțiunile nr. 4H1-00 și nr. 4H4-99 menționate mai sus.
- 13 BFCM susține, în acest scop, că instrucțiunile menționate sunt contrare articolului 4 din directivă, în măsura în care cota-parte din cheltuieli și din costuri, stabilită la o valoare forfetară de 5 % din rezultatul total al participațiilor, include creditele fiscale plătite în temeiul convențiilor fiscale încheiate de Republica Franceză cu alte state membre, în timp ce directiva prevede că valoarea costurilor nedeductibile din rezultatul impozabil al societății-mamă, dacă aceasta este stabilită forfetar, este limitată la 5 % exclusiv din profitul distribuit de filială.
- 14 În această privință, Consiliul de Stat ridică problema dacă reintegrarea în rezultatul impozabil al societății-mamă a unei cote-părți forfetare din cheltuieli și din costuri de 5 % din rezultatul participațiilor, incluzând creditele fiscale, reprezintă o prelevare care depășește limita de 5 % din profitul distribuit, autorizată potrivit articolului 4 alineatul (2) din directivă, și este susceptibilă să afecteze neutralitatea distribuirii transfrontaliere de profit sau dacă această reintegrare reprezintă o prelevare având ca efect unic să reducă parțial creditul fiscal atribuit societății-mamă cu ocazia distribuirii de dividende și poate, prin urmare, să fie considerată că aparține unui ansamblu de dispoziții privind plata creditelor fiscale către beneficiarii de dividende și că urmărește, prin aceasta, diminuarea unei duble impozitări.
- 15 În această privință, pe de o parte, Consiliul de Stat se referă la Hotărârea din 25 septembrie 2003, *Océ Van der Grinten* (C-58/01, Rec., p. I-9809), în care Curtea a statuat că creditul fiscal reprezintă un instrument fiscal care urmărește evitarea unei duble impozitări economice a profitului distribuit sub formă de dividende, iar nu un randament al titlurilor.

- 16 Consiliul de Stat precizează, pe de altă parte, că reintegrarea a 5 % din profitul net distribuit și din creditul fiscal în rezultatul impozabil al societății-mamă, cu titlu de cotă-parte din cheltuieli și din costuri, plasează societatea-mamă într-o situație identică cu aceea în care s-ar fi aflat în lipsa oricărei rețineri la sursă, ca urmare a reintegrării unei cote-părți din cheltuieli și din costuri de 5 % din profitul distribuit. Totuși, aceasta ar fi situația numai în cazul în care creditul fiscal poate fi imputat integral asupra impozitului datorat de societatea-mamă.
- 17 Or, potrivit Consiliului de Stat, din articolul 146 alineatul 2 din CGI, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, și din practica administrativă, astfel cum a fost precizată în instrucțiunea nr. 4K-1121, reiese că creditele fiscale atribuite cu ocazia distribuirii de dividende către o societate-mamă de către filiala sa stabilită într-un alt stat membru pot fi imputate asupra impozitului datorat de societatea-mamă numai în cazul în care aceste dividende fac obiectul unei redistribuiri în următorii cinci ani. În acest caz, reintegrarea a 5 % din creditele fiscale în rezultatul impozabil al societății-mamă cu titlu de cotă-parte din cheltuieli și din costuri nu ar afecta neutralitatea fiscală a distribuirii transfrontaliere de profit.
- 18 În schimb, potrivit Consiliului de Stat, dacă societatea-mamă decide să nu redistribuie aceste dividende în termenul menționat, reintegrarea în rezultatul său impozabil, cu titlu de cotă-parte din cheltuieli și din costuri, a 5 % din creditele fiscale care nu vor fi imputate asupra impozitului pe care aceasta trebuie să îl plătească, are drept efect majorarea rezultatului său impozabil peste limita de 5 % din profitul distribuit perceput efectiv, stabilită la articolul 4 alineatul (2) din directivă, și afectarea, în această măsură, a neutralității fiscale a distribuirii transfrontaliere a profitului.
- 19 În această din urmă ipoteză, tot în opinia Consiliului de Stat, se pune problema dacă majorarea impozitului pe profit plătit de societatea-mamă în raport cu majorarea rezultatului său impozabil ca urmare a reintegrării în acest rezultat a 5 % din creditele fiscale reprezintă o prelevare care, având în vedere valoarea sa scăzută și împrejurarea că a fost introdusă în legătură directă cu plata de credite fiscale instituite în

vederea diminuării dublei impozitări economice a dividendelor, poate fi considerată ca nefiind stabilită la o cotă de natură să anuleze efectele acestei diminuări a dublei impozitări economice a dividendelor și, prin urmare, ca fiind autorizată în temeiul articolului 7 alineatul (2) din directivă.

- 20 În consecință, Consiliul de Stat a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Reintegrarea în profitul impozabil al unei societăți-mamă stabilite în Franța a 5 % din creditele fiscale atribuite cu ocazia distribuirii de profit de către o filială stabilită într-un alt stat membru [...], dacă acest profit a făcut obiectul unei rețineri la sursă în acest alt stat, nu produce efect asupra nivelului de impozitare al societății-mamă în cazul în care aceasta poate imputa în totalitate respectivele credite fiscale asupra impozitului datorat. În cazul în care, în lipsa unei decizii a societății-mamă de a redistribui acest profit către proprii acționari în termen de cinci ani, aceasta nu poate utiliza avantajul fiscal pe care îl reprezintă aceste credite fiscale, impozitarea suplimentară față de impozitul pe profit care rezultă din reintegrarea a 5 % din creditele fiscale în rezultatul său impozabil poate fi considerată ca fiind autorizată potrivit dispozițiilor articolului 7 alineatul (2) din [directivă], datorită valorii scăzute a unei astfel de prelevări și datorită împrejurării că această prelevare a fost introdusă în legătură directă cu plata creditelor fiscale instituite în vederea diminuării dublei impozitări economice a dividendelor, sau respectiva impozitare suplimentară trebuie considerată că nu respectă obiectivele care rezultă din articolul 4 din [directivă]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 21 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să se stabilească dacă interpretarea noțiunii „profit repartizat de filială”, în sensul

articolului 4 alineatul (2) ultima teză din directivă, se opune reglementării unui stat membru care include creditele fiscale în profitul menționat și, eventual, dacă această includere intră în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din directivă.

- 22 Pentru a răspunde la această întrebare trebuie să se țină seama de modul de redactare a dispoziției a cărei interpretare se solicită, precum și de obiectivele și de sistemul directivei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 1996, *Denkavit și alții*, C-283/94, C-291/94 și C-292/94, Rec., p. I-5063, punctele 24 și 26, precum și Hotărârea din 8 iunie 2000, *Epson Europe*, C-375/98, Rec., p. I-4243, punctele 22 și 24).
- 23 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum rezultă în special din al treilea considerent al acesteia, directiva urmărește, prin instituirea unui regim fiscal comun, să elimine orice dezavantaj al cooperării între societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scară comunitară (Hotărârea *Denkavit și alții*, citată anterior, punctul 22, Hotărârea *Epson Europe*, citată anterior, punctul 20, Hotărârea din 4 octombrie 2001, *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99, Rec., p. I-6797, punctul 25, Hotărârea *Océ Van der Grinten*, citată anterior, punctul 45, și Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 103).
- 24 Directiva urmărește astfel să asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru.
- 25 Pentru a atinge aceste obiective, articolul 4 alineatul (1) din directivă prevede, în vederea evitării unei duble impozitări, că dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite, statul membru al societății-mamă fie nu

impozițează aceste profituri, fie autorizează societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă, percepută de statul membru în care filiala are reședința, până la limita valorii impozitului național corespunzător (Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 102).

26 De asemenea, articolul 5 alineatul (1) din directivă prevede, în vederea evitării unei duble impozitări, scutirea de taxa reținută la sursă în statul membru al filialei cu ocazia distribuirii profitului către societatea-mamă, cel puțin în cazul în care societatea-mamă deține minimum 25 % din capitalul filialei (*Hotărârile citate anterior* *Denkavit* și *alții*, punctul 22, *Epson Europe*, punctul 20, *Athinaiki Zythopoiia*, punctul 25, și *Océ Van der Grinten*, punctul 45).

27 Directiva intenționează să evite astfel o dublă impozitare a profitului distribuit de o filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru, în termeni economici, și anume să evite ca profitul distribuit să fie impozitat prima oară la nivelul filialei și a doua oară la nivelul societății-mamă (a se vedea în acest sens *Hotărârea Athinaiki Zythopoiia*, citată anterior, punctul 5).

28 Cu toate acestea, în temeiul articolului 4 alineatul (2) din directivă, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației în filială să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă, precizându-se că dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente respectivei participații se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială.

29 În plus, în temeiul articolului 5 alineatele (2)-(4) din directivă, anumite state membre au fost autorizate, pe parcursul unei perioade tranzitorii, să efectueze rețineri la sursă asupra profitului distribuit de filialele rezidente către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru.

- 30 Potrivit reglementării naționale aplicabile în cauza principală, suma forfetară a cheltuielilor și a costurilor nedeductibile, despre care se vorbește la articolul 4 alineatul (2) din directivă, este stabilită la 5 % din profitul distribuit, incluzând creditele fiscale.
- 31 În ceea ce privește noțiunea de credit fiscal, trebuie să se observe că atât instanța de trimitere, în cadrul motivelor deciziei sale, cât și BFCM și Comisia Comunităților Europene, în observațiile pe care le-au prezentat Curții, invocă Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, în care Curtea a statuat că creditul fiscal în discuție în această cauză, respectiv un „avoir fiscal”, reprezintă un instrument fiscal care urmărește evitarea unei duble impozitări economice a profitului distribuit sub formă de dividende, iar nu un randament al titlurilor (a se vedea Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, punctul 56).
- 32 Cu toate acestea, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 33 din concluzii, Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, se referea la o prelevare, efectuată asupra unui credit fiscal („avoir fiscal”), care nu prezintă caracteristicile unei taxe reținute la sursă aplicate profitului distribuit (a se vedea Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, punctul 55).
- 33 În această cauză, era vorba despre un credit fiscal („avoir fiscal”) destinat compensării impozitului plătit de societatea distribuitoare, iar nu despre un credit fiscal destinat compensării unui impozit plătit deja de către acționar.
- 34 Or, reiese din decizia de trimitere, precum și din observațiile formulate de BFCM și de guvernul francez în cadrul ședinței derulate în fața Curții că creditele fiscale în discuție în cauza principală sunt credite fiscale acordate pentru compensarea taxelor reținute la sursă aplicate societății-mamă în statul membru al filialei.

35 Respectiv cele credite fiscale urmăresc, aşadar, să compenseze un impozit plătit deja de acţionar, astfel încât Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, nu poate furniza un răspuns la prezenta întrebare preliminară.

36 Acestea fiind precizate, este necesar, în primul rând, să se arate că modul de redactare a articolului 4 alineatul (2) din directivă nu se opune includerii creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participaţiei societăţii-mamă în filială.

37 Într-adevăr, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 34 din concluzii, includerea creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participaţiei, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, asigură faptul că valoarea totală a profitului distribuit, în sensul acestei dispoziţii, este, în mod efectiv, aceea pe care o percepe societatea-mamă şi căreia i se va aplica cota de 5 %.

38 Este necesar, în al doilea rând, să se considere că respectivele credite urmăresc să evite o dublă impozitare a profitului distribuit de o filială către societatea-mamă, pe plan juridic, şi anume să evite ca acest profit să fie impozitat la nivelul societăţii-mamă prima oară prin reţineri la sursă în statul membru al filialei şi a doua oară în statul membru în care este stabilită societatea-mamă.

39 Prin urmare, luarea în considerare a creditelor fiscale acordate societăţii-mamă pentru calculul procentului din cheltuieli şi din costuri aferente participaţiei în filială permite reflectarea valorii profitului distribuit de către aceasta şi valoarea echivalentă a sumelor de care dispune în final şi în mod efectiv în acest temei societatea-mamă, neutralizând incidenţa reţinerii la sursă efectuate la nivelul societăţii-mamă de către statul membru al filialei.

- 40 După cum au arătat în mod întemeiat guvernele francez și german în observațiile adresate Curții, includerea creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participației, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, este astfel conformă cu obiectivul neutralității, pe plan fiscal, a distribuirii transfrontaliere a profitului unei filiale către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru.
- 41 În acest context, instanța de trimitere dorește totuși să afle dacă neutralitatea fiscală nu este afectată de faptul că respectivele credite fiscale nu sunt întotdeauna imputabile asupra impozitului datorat de societatea-mamă, astfel cum reiese de la punctul 17 din prezenta hotărâre.
- 42 În această privință, este necesar să reamintim, pe de o parte, că, în cadrul regimului instituit de directivă, dacă o societate-mamă deține minimum 25 % din capitalul unei filiale stabilite într-un alt stat membru, reținerile la sursă în acest din urmă stat sunt în principiu interzise în temeiul articolului 5 alineatul (1) din directivă.
- 43 În împrejurări precum cele din acțiunea principală, astfel de rețineri la sursă au putut totuși să fie efectuate de către anumite state membre în cursul perioadei tranzitorii de care beneficiau, în conformitate cu articolul 5 alineatele (2)-(4) din directivă.
- 44 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 36 din concluzii, directiva nu obligă un stat membru să prevadă imputarea unor astfel de taxe reținute la sursă în cazul în care acest stat membru a optat pentru un regim de scutire, în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) din directivă. În acest context, nu se poate reproșa unui stat membru care a optat pentru un regim de scutire compensarea impozitului reținut la sursă în statul membru al filialei prin acordarea unui credit fiscal, limitând

în același timp imputabilitatea respectivului credit fiscal la cazul în care societatea-mamă beneficiară redistribuie dividendele percepute, în termen de cinci ani, către proprii acționari.

45 Pe de altă parte, este necesar să se arate că articolul 4 alineatul (2) din directivă permite unui stat membru să stabilească cheltuielile de administrare nedeductibile la o sumă forfetară care nu depășește 5 % din profitul distribuit de filială, fără să distingă între situația în care acest stat membru a optat pentru un regim de scutire și cea în care respectivul stat a optat pentru un regim de imputare. Rezultă că, în ceea ce privește noțiunea de profit distribuit, această dispoziție nu distinge după cum statul menționat este sau nu este supus obligației de a prevedea imputarea reținerilor la sursă efectuate în statul membru al filialei.

46 Prin urmare, dacă un stat membru a ales să pună în aplicare posibilitatea prevăzută de articolul 4 alineatul (2) din directivă prin includerea creditelor fiscale în valoarea profitului distribuit căruia i se va aplica cota de 5 %, nu i se poate reproșa că nu distinge după cum este sau nu este vorba de credite fiscale care pot fi imputate asupra impozitului datorat.

47 Într-adevăr, dacă, în cadrul unei reglementări naționale precum cea în cauză în acțiunea principală, în lipsa unei redistribuiri a profitului perceput de societatea-mamă către proprii acționari în termen de cinci ani, includerea creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participației, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, contribuie cu siguranță la o împovărare a sarcinii fiscale a societății-mamă, un astfel de efect rezultă din reținerile la sursă efectuate de statul membru al filialei în conformitate cu articolul 5 alineatele (1) și (2)-(4) din directivă și pentru care articolul 4 alineatul (1) din directivă nu prevede, în cadrul unui regim de scutire, nicio obligație de a asigura imputarea taxelor reținute la sursă menționate asupra valorii impozitului datorat.

48 Astfel, nu includerea creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participației, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, este cea care afectează neutralitatea fiscală a distribuțiilor transfrontaliere ale profitului unei filiale către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru, ci posibilitatea, acordată de directivă, să se efectueze, în statul membru al filialei, rețineri la sursă care afectează societatea-mamă.

49 În orice caz, includerea creditelor fiscale, ca mecanism destinat să evite o dublă impozitare juridică, în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participației, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, nu poate intra în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din directivă, care nu afectează aplicarea unor dispoziții naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri care urmăresc să elimine sau să diminueze numai dubla impozitare economică a dividendelor.

50 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că noțiunea „profit repartizat de filială”, în sensul articolului 4 alineatul (2) ultima teză din directivă, trebuie interpretată în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care include, în profitul menționat, credite fiscale care au fost acordate în vederea compensării unei rețineri la sursă efectuate la nivelul societății-mamă de către statul membru al filialei.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Noțiunea „profit repartizat de filială”, în sensul articolului 4 alineatul (2) ultima teză din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, trebuie interpretată în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care include, în profitul menționat, credite fiscale care au fost acordate în vederea compensării unei rețineri la sursă efectuate la nivelul societății-mamă de către statul membru al filialei.

Semnături