



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

13 noiembrie 2012 *

„Articolele 49 TFUE și 63 TFUE — Distribuie de dividende — Impozit pe profit — Cauza C-446/04 — Test Claimants in the FII Group Litigation — Interpretarea hotărârii — Prevenirea dublei impuneri economice — Echivalența dintre metoda scutirii și metoda deducerii — Noțiunile «cote de impozitare» și «niveluri diferite de impozitare» — Dividende provenite din țări terțe”

În cauza C-35/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regatul Unit), prin decizia din 20 decembrie 2010, primită de Curte la 21 ianuarie 2011, în procedura

Test Claimants in the FII Group Litigation

împotriva

Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnul K. Lenaerts (raportor), vicepreședinte, domnii A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Rosas, președinți de cameră, domnii U. Lohmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 februarie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Test Claimants in the FII Group Litigation, de G. Aaronson, QC, și de P. Farmer, barrister;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Ossowski în calitate de agent, asistat de K. Bacon, barrister;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de A. Collins, SC, și de N. McNicholas, BL;

* Limba de procedură: engleza.

— pentru guvernul francez, de G. de Bergues și de N. Rouam, în calitate de agenți;
— pentru guvernul olandez, de C. Wissels și de B. Koopman, în calitate de agenți;
— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de W. Mölls, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 iulie 2012,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 TFUE și 63 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul aplicării Hotărârii din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rec., p. I-11753), și urmărește clarificarea unor aspecte din hotărârea menționată.

Cadrul juridic din Regatul Unit

- 3 În temeiul legislației fiscale în vigoare în Regatul Unit, profiturile realizate în cursul unui exercițiu financiar de orice societate rezidentă în acest stat membru, precum și de orice societate care nu este rezidentă în acest stat membru, dar care desfășoară pe teritoriul său o activitate comercială prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții sunt supuse impozitului pe profit în statul menționat.
- 4 Începând din 1973, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord aplică un sistem de impozitare numit „de deducere parțială” potrivit căruia, pentru a evita dubla impunere economică, în cazul în care o societate rezidentă distribuie profituri, o parte din impozitul pe profit plătit de această societate este dedusă din impozitul datorat de acționarii săi. Până la 6 aprilie 1999, acest sistem era întemeiat, pe de o parte, pe plata anticipată a impozitului pe profit de către societatea care face distribuirea și, pe de altă parte, pe un credit fiscal acordat acționarilor care beneficiază de o distribuie de dividende, însoțit, în ceea ce privește societățile beneficiare rezidente în Regatul Unit, de o scutire de impozitul pe profit pentru dividendele încasate de o societate rezidentă în același stat membru.

Plata în amonte a impozitului pe profit

- 5 Conform articolului 14 din Legea din 1988 privind impozitul pe venit și impozitul pe profit (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, denumită în continuare „ICTA”), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal, o societate rezidentă în Regatul Unit care plătește dividende acționarilor săi este obligată să achite impozitul pe profit anticipat („*advance corporation tax*”, denumit în continuare „ACT”), calculat în funcție de cuantumul sau de valoarea distribuirii efectuate.
- 6 O societate are dreptul să deducă ACT-ul plătit pentru o distribuie efectuată într-un anumit exercițiu financiar din cuantumul pe care îl datorează cu titlu de impozit pe profit („*mainstream corporation tax*”) pentru exercițiul respectiv într-o anumită limită. Dacă datoria fiscală a unei societăți cu titlu de impozit pe profit nu este suficientă pentru a permite deducerea integrală a ACT-ului, ACT-ul excedentar poate fi reportat în exercițiul financiar precedent sau următor ori poate fi cesionat filialelor acestei societăți care îl pot deduce din cuantumul pe care îl datorează ele însele cu titlu de impozit pe profit. Filialele cărora le poate fi cesionat ACT-ul excedentar nu pot fi decât filiale rezidente în Regatul Unit.

- 7 Un grup de societăți cu sediul social în acest stat membru poate, de asemenea, să opteze pentru sistemul de impunere la nivel de grup, ceea ce le permite societăților membre ale grupului să amâne plata ACT-ului până când societatea-mamă din grupul menționat distribuie dividende.

Situația acționarilor rezidenți care încasează dividende de la societăți rezidente

- 8 În conformitate cu articolul 208 din ICTA, în cazul în care o societate rezidentă în Regatul Unit încasează dividende de la o societate rezidentă în același stat membru, aceasta nu datorează impozitul pe profit pentru dividendele respective.
- 9 În plus, în temeiul articolului 231 alineatul (1) din ICTA, orice distribuire de dividende supusă ACT-ului efectuată de o societate rezidentă către o altă societate rezidentă atrage un credit fiscal pentru această din urmă societate, corespunzător fracțiunii din cuantumul ACT-ului plătit de prima societate.
- 10 Potrivit articolului 238 alineatul (1) din ICTA, dividendele încasate și creditul fiscal constituie, împreună, pentru societatea beneficiară „venitul scutit din investiții” („franked investment income” sau „FII”).
- 11 O societate rezidentă în Regatul Unit care a încasat de la o altă societate rezidentă dividende a căror distribuire a dat dreptul la un credit fiscal poate să preia cuantumul ACT-ului achitat de societatea respectivă și să îl deducă din cuantumul ACT-ului pe care trebuie să îl plătească ea însăși în cazul în care distribuie dividende propriilor acționari, astfel încât să nu achite ACT-ul decât pentru diferență.

Situația acționarilor rezidenți care încasează dividende de la societăți nerezidente

- 12 În cazul în care o societate rezidentă în Regatul Unit încasează dividende de la o societate nerezidentă, este supusă impozitului pe profit pentru aceste dividende.
- 13 Într-o astfel de situație, societatea beneficiară a dividendelor menționate nu are drept la un credit fiscal, iar dividendele încasate nu sunt calificate drept venituri scutite din investiții. În schimb, conform articolelor 788 și 790 din ICTA, aceasta beneficiază de o degrevare aferentă impozitului plătit de societatea care face distribuirea în statul în care este rezidentă, degrevare acordată fie în temeiul legislației în vigoare în Regatul Unit, fie în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Regatul Unit cu acest alt stat.
- 14 Astfel, legislația națională permite să se deducă din impozitul pe profit datorat de societatea rezidentă care beneficiază de dividende reținerile la sursă efectuate asupra acestor dividende distribuite de o societate nerezidentă. Dacă societatea rezidentă beneficiară menționată controlează, direct sau indirect, ori este o filială a unei societăți care controlează, direct sau indirect, 10 % sau mai mult din drepturile de vot ale societății care face distribuirea, degrevarea include impozitul pe profitul din străinătate subiacent plătit pentru profiturile din care sunt plătite dividendele. Acest impozit achitat în străinătate nu poate face obiectul unei degrevări decât în limita cuantumului datorat în Regatul Unit cu titlu de impozit pe profit pentru veniturile respective.
- 15 Dispoziții similare se aplică în temeiul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Regatul Unit.
- 16 În măsura în care o societate rezidentă distribuie ea însăși dividende propriilor acționari, aceasta datorează ACT.

- 17 În ceea ce privește posibilitatea de a deduce ACT-ul plătit pentru o astfel de distribuire din cuantumul pe care societatea rezidentă menționată îl datorează cu titlu de impozit pe profit, faptul că o astfel de societate rezidentă încasează dividende de la o societate nerezidentă poate să conducă la un excedent de ACT, în special ca urmare a faptului că distribuirea de dividende de către o societate nerezidentă nu dă dreptul, astfel cum s-a arătat la punctul 13 din prezenta hotărâre, la un credit fiscal care să poată fi dedus din cuantumul ACT-ului pe care societatea rezidentă trebuie să îl achite atunci când distribuie dividende propriilor acționari.

Regimul dividendelor provenite din venituri obținute în străinătate

- 18 Începând de la 1 iulie 1994, o societate rezidentă care încasează dividende de la o societate nerezidentă poate să decidă, cu ocazia distribuirii de dividende propriilor acționari, ca acestea să fie calificate drept „dividende provenite din venituri obținute în străinătate” („foreign income dividend”, denumite în continuare „FID”) pentru care se datorează ACT-ul, dar care permit acestei societăți, în măsura în care FID atinge nivelul dividendelor de origine străină încasate, să solicite restituirea ACT-ului plătit în plus.
- 19 În timp ce ACT-ul trebuie achitat în primele 14 zile după încheierea trimestrului în cursul căruia au fost plătite dividendele, ACT-ul excedentar poate fi restituit din momentul în care societatea rezidentă datorează impozitul pe profit, adică la 9 luni după încheierea exercițiului financiar.
- 20 Sistemul ACT-ului, inclusiv cel al FID, a fost abrogat pentru distribuiri de dividende efectuate începând de la 6 aprilie 1999.

Situația de fapt și întrebările preliminare

- 21 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, solicită, în primul rând, clarificări privind punctul 56 și punctul 1 din dispozitivul Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior. Aceasta amintește că, la punctele 48-53, 57 și 60 din hotărârea menționată, Curtea a statuat că o legislație națională care aplică metoda scutirii pentru dividendele de origine națională și metoda deducerii pentru dividendele de origine străină nu este contrară articolelor 49 TFUE și 63 TFUE, în măsura în care cota de impozitare pentru dividendele de origine străină nu este superioară cotei de impozitare aplicate dividendelor de origine națională, iar creditul fiscal este cel puțin egal cu suma achitată în statul membru al societății care face distribuirea până la limita impozitului aplicat în statul membru al societății beneficiare.
- 22 Reclamantele din litigiul principal au subliniat în fața Curții, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 54 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, că, „potrivit legislației relevante din Regatul Unit, în cazul în care se distribuie dividende de origine națională, acestea sunt scutite de impozitul pe profit impus societății beneficiare, indiferent de impozitul achitat de societatea care efectuează distribuirea cu alte cuvinte, sunt scutite și în cazul în care, datorită degrevărilor de care beneficiază, această din urmă societate nu are nicio obligație de a plăti impozite sau plătește impozit pe profit la o cotă care este inferioară cotei nominale aplicabile în Regatul Unit”. În această privință, Curtea a constatat la punctele 55 și 56 din hotărârea menționată:

„55 Acest aspect nu este contestat de guvernul Regatului Unit, care argumentează totuși că aplicarea unor niveluri diferite de impozitare societății care efectuează distribuirea și societății beneficiare are loc numai în împrejurări excepționale, împrejurări care nu se regăsesc în cauza principală.

56 În această privință, revine instanței naționale sarcina de a stabili dacă cotele de impozitare sunt într-adevăr identice și dacă nivelurile diferite de impozitare există numai în anumite cazuri din cauza unei modificări a bazei de impozitare ca urmare a anumitor degrevări excepționale.”

- 23 Ca urmare a Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, reclamantele din litigiul principal au depus expertize în fața High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, pentru a demonstra că nivelul efectiv de impozitare a profiturilor societăților rezidente era inferior cotei de impozitare nominale în majoritatea cazurilor și că, prin urmare, această situație nu putea fi calificată drept excepțională.
- 24 Pârâtele din litigiul principal nu au contestat proba reclamantelor cu privire la nivelul efectiv de impozitare a societăților rezidente. Dimpotrivă, acestea au considerat că verificarea care trebuie efectuată de instanța națională potrivit punctului 56 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, nu avea nicio legătură cu nivelurile efective de impozitare. Având în vedere faptul că, în observațiile scrise prezentate Curții, Regatul Unit a menționat degrevarea întreprinderilor mici prevăzută de legislația națională, pârâtele au susținut că era de competența instanței de trimitere să examineze numai dacă diferențele dintre cotele de impozitare nominale aplicabile societăților rezidente care distribuie dividende, pe de o parte, și societăților rezidente care beneficiază de dividende, pe de altă parte, există doar în împrejurări excepționale.
- 25 Instanța de trimitere apreciază că este competentă să verifice nivelul efectiv de impozitare aplicabil profiturilor distribuite de societățile rezidente, dar consideră totuși necesar să adreseze Curții o întrebare cu privire la acest aspect.
- 26 În al doilea rând, instanța de trimitere solicită clarificări cu privire la punctele 2 și 4 din dispozitivul Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior. Aceasta întreabă dacă punctele menționate se aplică numai în cazul în care o societate rezidentă în Regatul Unit încasează în mod direct dividende de la o filială nerezidentă care a achitat impozitul pe profit pentru profiturile subiacente dividendelor distribuite în statul de reședință sau dacă se aplică și în cazul în care filiala nerezidentă nu a plătit niciun impozit – sau a plătit un impozit foarte redus – însă dividendele au fost distribuite din profitul care conține dividende plătite de o filială subordonată rezidentă într-un stat membru din profituri pentru care s-a achitat impozit pe profit în acel stat.
- 27 Instanța de trimitere precizează, în acest scop, că adeseori filiala nerezidentă nu plătește în statul de reședință niciun impozit pe profitul din care se plătesc dividendele către societatea-mamă rezidentă. Aceasta se datorează, în primul rând, utilizării pe scară largă, de către grupurile internaționale, a unor societăți holding intermediare care plătesc un impozit foarte redus sau nu plătesc deloc impozit pe profit. Statele pe teritoriul cărora au sediul aceste societăți holding acordă adeseori o degrevare pentru evitarea dublei impunerii de la impozitul aferent profiturilor distribuite.
- 28 În al treilea rând, instanța de trimitere urmărește să afle dacă punctul 2 din dispozitivul Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, se limitează la ipoteza în care societatea rezidentă care a încasat dividendele de la o societate nerezidentă a plătit ea însăși ACT-ul sau dacă punctul menționat din hotărâre are în vedere și ipoteza în care societatea rezidentă respectivă a optat pentru sistemul de impunere la nivel de grup. În cadrul unui astfel de sistem, ACT-ul este plătit de o societate rezidentă situată mai sus în ierarhia grupului. Instanța de trimitere urmărește să afle de asemenea dacă trebuie să se constate în această din urmă ipoteză, care este exclusă de Curte la punctul 10 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, o încălcare a dreptului Uniunii, astfel încât, potrivit principiilor stabilite de Curte în Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, Rec., p. 3595), ar exista un drept la restituire pentru societatea situată mai sus, care a plătit în mod efectiv ACT-ul.
- 29 Cu toate acestea, potrivit pârâtelor din litigiul principal, ACT-ul plătit în speță de această societate a avut un caracter pe deplin legal, astfel încât pierderile suportate de societatea menționată pot să facă obiectul doar al unei acțiuni în despăgubiri, sub rezerva îndeplinirii condițiilor stabilite de Curte în Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, Rec., p. I-1029).

- 30 În al patrulea rând, instanța de trimitere amintește că prima întrebare preliminară adresată în Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, s-a limitat la dividendele încasate de societăți rezidente în alte state membre. Cu toate acestea, când cauza a revenit la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, reclamantele din litigiul principal au susținut că, în lumina evoluției jurisprudenței Curții, regimul aplicat în Regatul Unit este contrar și articolului 63 TFUE, în măsura în care acesta se aplică dividendelor încasate de la filiale rezidente în țări terțe. Potrivit reclamantelor, este aplicabil articolul 63 TFUE din moment ce legislația Regatului Unit se aplică indiferent de ponderea participației deținute de acționar în societatea care efectuează distribuirea, rezidentă într-o țară terță.
- 31 Cu toate acestea, pârătele apreciază că articolul 63 TFUE nu se aplică atunci când societatea rezidentă într-un stat membru exercită o influență certă asupra deciziilor unei societăți rezidente într-o țară terță și poate să stabilească domeniul de activitate al acesteia. Potrivit instanței de trimitere, Hotărârea din 24 mai 2007, *Holböck* (C-157/05, Rep., p. I-4051), Hotărârea din 18 decembrie 2007, *A* (C-101/05, Rep., p. I-11531) și Hotărârea din 17 septembrie 2009, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rep., p. I-8591) susțin interpretarea reclamantelor din litigiul principal.
- 32 În al cincilea rând, instanța de trimitere solicită clarificări cu privire la punctul 3 din dispozitivul Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, care privește legislația referitoare la ACT, menționată la punctul 6 din prezenta hotărâre, care permite unei societăți-mamă rezidente în Regatul Unit să ceseze ACT-ul excedentar filialelor sale rezidente, astfel încât ACT-ul să poată fi dedus din quantumul pe care îl datorau aceste filiale cu titlu de impozit pe profit. Reclamantele din litigiul principal au susținut că această legislație era contrară articolului 49 TFUE, în măsura în care posibilitatea menționată era limitată la filiale rezidente în Regatul Unit. Acestea susțin că, atunci când Regatul Unit a ales să aplice astfel de norme, era obligat să asigure o anumită modalitate de degrevare echivalentă, cum ar fi o restituire a ACT-ului care ar putea să facă obiectul unei compensări cu impozitul pe profit achitat de filialele rezidente în Uniunea Europeană.
- 33 La punctul 115 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, Curtea a inițiat examinarea acestei întrebări arătând că „[...] argumentele prezentate Curții s-au limitat la incapacitatea unei societăți rezidente de a cesiona ACT-ul excedentar filialelor nerezidente pentru ca acestea să îl deducă din impozitul pe profit pe care îl datorează în Regatul Unit pentru activitățile desfășurate în acest stat membru”.
- 34 Răspunsul din cuprinsul punctului 139 și al punctului 3 din dispozitivul hotărârii menționate nu se referă, prin urmare, la cazul în care societatea nerezidentă este supusă numai impozitului pe profit în statul membru de reședință. În consecință, instanța de trimitere urmărește să afle dacă răspunsul de la punctul 3 din dispozitivul Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, este diferit în cazul în care filialele nerezidente în favoarea cărora nu s-a putut efectua nicio cesiune de ACT excedentar nu sunt supuse impozitării în statul membru în care se află societatea-mamă.
- 35 În aceste condiții, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Trimiterile la noțiunile «cote de impozitare» și «niveluri diferite de impozitare» de la punctul 56 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior:
- a) se referă exclusiv la cotele de impozitare legale sau nominale ori
 - b) se referă atât la cotele de impozitare plătite efectiv, cât și la cotele de impozitare legale sau nominale?
 - c) Noțiunile menționate au alte semnificații și, în cazul unui răspuns afirmativ, care sunt acestea?

- 2) Răspunsul Curții la a doua și la a patra întrebare, formulate în cauza [în care s-a pronunțat Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior,] ar fi diferit în cazul în care:
- a) impozitul pe profitul din străinătate nu este plătit (sau nu este plătit integral) de societatea nerezidentă care plătește dividende societății rezidente, dar aceste dividende sunt plătite din profitul care include dividende plătite de filiala directă sau indirectă a acesteia, rezidentă într-un stat membru, și care au fost plătite din profitul impozitat în statul respectiv și/sau
 - b) [ACT-ul] nu este plătit de societatea rezidentă care încasează dividende de la o societate nerezidentă, ci este plătit de societatea sa mamă rezidentă, directă sau indirectă, la distribuirea ulterioară a profitului societății beneficiare care include în mod direct sau indirect dividendele?
- 3) În împrejurările descrise la a doua întrebare litera b) [...], societatea care plătește ACT poate introduce o acțiune în restituirea impozitului perceput fără a fi datorat (Hotărârea San Giorgio[, citată anterior]) sau doar o acțiune în despăgubiri (Hotărârea Brasserie du Pêcheur și Factortame[, citată anterior])?
- 4) În cazul în care legislația națională în cauză nu se aplică în mod exclusiv situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care plătește dividendele, o societate rezidentă poate invoca articolul 63 TFUE în legătură cu dividendele încasate de la o filială asupra căreia exercită o influență decisivă și care este rezidentă într-o țară terță?
- 5) Răspunsul Curții la a treia întrebare din cauza [în care s-a pronunțat Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior,] se aplică și în cazul în care filialele nerezidente în favoarea cărora nu s-a putut efectua nicio cesiune nu sunt supuse impozitării în statul membru în care se află societatea-mamă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 49 TFUE și 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru care aplică metoda scutirii pentru dividendele de origine națională și metoda deducerii pentru dividendele de origine străină, în cazul în care în statul membru menționat nivelul efectiv de impozitare a profiturilor societăților este în general mai redus decât cota de impozitare nominală.
- 37 Trebuie amintit că, în raport cu o reglementare fiscală, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care se urmărește evitarea dublei impunerii economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende din străinătate este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care, în cele două cazuri, profiturile realizate pot face, în principiu, obiectul unei impozitări în lanț (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 62, precum și Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 59).
- 38 În aceste condiții, articolele 49 TFUE și 63 TFUE impun unui stat membru în care există un sistem de evitare a dublei impunerii economice, în cazul dividendelor plătite unor rezidenți de societăți rezidente, să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite rezidenților de societăți nerezidente (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 72, precum și Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 60).

- 39 În continuare, trebuie amintit că Curtea a statuat că un stat membru este liber, în principiu, să evite impozitarea în lanț a dividendelor primite de o societate rezidentă prin alegerea metodei scutirii atunci când dividendele sunt plătite de o societate rezidentă și prin alegerea metodei deducerii atunci când acestea sunt plătite de o societate nerezidentă. Aceste două metode sunt astfel echivalente, însă, în măsura în care cota de impozitare pentru dividendele de origine străină nu este superioară cotei de impozitare aplicate dividendelor de origine națională, iar creditul fiscal este cel puțin egal cu impozitul plătit în statul societății care efectuează distribuirea, până la limita impozitului aplicat în statul membru al societății beneficiare (a se vedea Hotărârile citate anterior *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punctele 48 și 57, și *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, punctul 86, și Hotărârea din 15 septembrie 2011, *Accor*, C-310/09, Rep., p. I-8115, punctul 88, precum și Ordonanța din 23 aprilie 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rep., p. I-2875, punctul 39).
- 40 Trebuie subliniat în această privință că, din moment ce dreptul Uniunii, în stadiul său actual, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în ceea ce privește eliminarea dublei impunerii în interiorul Uniunii (Hotărârea din 14 noiembrie 2006, *Kerckhaert și Morres*, C-513/04, Rec., p. I-10967, punctul 22, și Hotărârea din 8 decembrie 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, Rep., p. I-13023, punctul 31, precum și jurisprudența citată), orice stat membru rămâne liber să organizeze propriul sistem de impozitare a profiturilor distribuite, cu condiția totuși ca sistemul în cauză să nu prevadă măsuri discriminatorii interzise de Tratatul FUE. Or, o obligație pentru statul membru pe teritoriul căruia are reședința societatea care beneficiază de dividende de a scuti de impozit pe profit dividendele de origine străină ar afecta competența statului membru de a impozita, cu respectarea principiului nediscriminării, profiturile distribuite astfel, la cota prevăzută de legislația proprie.
- 41 După cum reiese din cuprinsul punctului 54 din Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, reclamantele din litigiul principal au contestat echivalența dintre metoda scutirii și metoda deducerii susținând că, potrivit legislației relevante din Regatul Unit, în cazul în care se distribuie dividende de origine națională, acestea sunt scutite de impozitul pe profit impus societății beneficiare, indiferent de impozitul achitat de societatea care efectuează distribuirea, cu alte cuvinte, sunt scutite și în cazul în care, datorită degrevărilor de care beneficiază, această din urmă societate nu are nicio obligație de a plăti impozite sau plătește impozit pe profit la o cotă inferioară cotei nominale aplicabile în condiții normale în Regatul Unit.
- 42 Prin urmare, Curtea a invitat instanța de trimitere, la punctul 56 din Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, să stabilească dacă cotele de impozitare sunt într-adevăr identice și dacă nivelurile diferite de impozitare există numai în anumite cazuri ca urmare a unei modificări a bazei de impozitare din cauza anumitor degrevări excepționale.
- 43 Astfel, trebuie să se considere că cota de impozitare a dividendelor de origine străină va fi mai mare decât cota de impozitare aplicată dividendelor de origine națională în sensul jurisprudenței citate la punctul 39 din prezenta hotărâre și, prin urmare, că echivalența dintre metoda scutirii și metoda deducerii va fi compromisă în următoarele împrejurări.
- 44 În primul rând, dacă societatea rezidentă, care distribuie dividende, este supusă unei cote de impozitare nominale mai reduse decât cota de impozitare nominală la care este supusă societatea rezidentă care încasează dividendele menționate, scutirea fiscală a dividendelor de origine națională pentru această din urmă societate va avea drept rezultat o impozitare mai redusă a profiturilor distribuite decât cea care rezultă din aplicarea metodei deducerii pentru dividendele de origine străină încasate de aceeași societate rezidentă, dar de această dată de la o societate nerezidentă, supusă de asemenea unei impozitări reduse a profiturilor sale, în special ca urmare a unei cote de impozitare nominale mai scăzute.

- 45 Astfel, aplicarea metodei scutirii va avea ca rezultat o impozitare a profiturilor de origine națională la o cotă de impozitare nominală mai redusă aplicabilă societății care distribuie dividende, în timp ce aplicarea metodei deducerii pentru dividendele de origine străină va avea ca rezultat o impozitare a profiturilor distribuite la cota de impozitare nominală mai mare aplicabilă societății care beneficiază de dividende.
- 46 În al doilea rând, echivalența dintre scutirea fiscală a dividendelor distribuite de o societate rezidentă și aplicarea unei metode de deducere pentru dividendele distribuite de o societate nerezidentă care, la fel ca în cazul celei prevăzute în reglementarea în discuție în litigiul principal, ia în considerare nivelul efectiv de impozitare a profiturilor în statul de origine, dispare de asemenea dacă profiturile societății rezidente, care distribuie dividende, sunt supuse în statul membru de reședință unui nivel efectiv de impozitare mai redus decât cota de impozitare nominală aplicabilă în statul menționat.
- 47 Astfel, scutirea fiscală a dividendelor de origine națională nu determină nicio sarcină fiscală pentru societatea rezidentă care încasează dividendele menționate indiferent de nivelul efectiv de impozitare aplicat profiturilor pentru care s-au plătit dividendele. În schimb, aplicarea metodei deducerii unor dividende de origine străină va determina o sarcină fiscală suplimentară pentru societatea beneficiară rezidentă dacă nivelul efectiv de impozitare aplicat profiturilor societății care distribuie dividende nu atinge cota de impozitare nominală la care sunt supuse profiturile societății rezidente care beneficiază de dividende.
- 48 Prin urmare, contrar metodei scutirii, metoda deducerii nu permite cesionarea către societatea acționar a beneficiului deducerilor acordate în amonte în materie de impozit pe profit societății care distribuie dividende.
- 49 În aceste condiții, verificarea la care a fost invitată instanța de trimitere de către Curte la punctul 56 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, se referă în același timp la cotele de impozitare nominale aplicabile și la nivelurile efective de impozitare. Astfel „cota de impozitare” la care face referire punctul 56 menționat se referă la cota de impozitare nominală, iar „nivelurile diferite de impozitare [...] ca urmare a unei modificări a bazei de impozitare” se referă la nivelurile efective de impozitare. Nivelul efectiv de impozitare poate fi mai redus decât cota de impozitare nominală în special ca urmare a degrevărilor care diminuează baza de impozitare.
- 50 În ceea ce privește o eventuală diferență între cota de impozitare nominală și nivelul efectiv de impozitare la care este supusă societatea rezidentă care distribuie dividende, reiese în mod cert din cuprinsul punctului 56 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, că echivalența dintre metoda scutirii și metoda deducerii nu încetează de la bun început numai pentru că există cazuri excepționale în care dividendele de origine națională sunt scutite, chiar dacă profiturile din care au fost distribuite aceste dividende nu au fost supuse integral unui nivel efectiv de impozitare corespunzător cotei de impozitare nominale. Cu toate acestea, Curtea a precizat că este de competența instanței de trimitere să stabilească dacă diferența dintre nivelul efectiv de impozitare și cota de impozitare nominală are sau nu are un caracter excepțional.
- 51 Rezultă din decizia pronunțată că instanța de trimitere a efectuat verificarea la care a fost invitată la punctul 56 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior. Astfel, aceasta a constatat că, în cauza principală, aceeași cotă de impozitare nominală se aplică atât profiturilor societății rezidente care distribuie dividende, cât și profiturilor societății rezidente care beneficiază de acestea. În schimb, din decizia de trimitere reiese că împrejurarea evocată la punctul 46 din prezenta hotărâre este prezentă, și nu în mod excepțional. Astfel, potrivit instanței de trimitere, în Regatul Unit, nivelul efectiv de impozitare a profiturilor societăților rezidente este inferior cotei de impozitare nominale în majoritatea cazurilor.

- 52 În consecință, aplicarea metodei deducerii pentru dividendele de origine străină, astfel cum este prevăzută de reglementarea în discuție în litigiul principal, nu garantează un tratament fiscal echivalent cu cel care rezultă din aplicarea metodei scutirii pentru dividendele de origine națională.
- 53 Din moment ce, în raport cu o normă fiscală, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care se urmărește evitarea dublei impunerii economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende din străinătate este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care, în cele două cazuri, profiturile realizate pot face, în principiu, obiectul unei impozitări în lanț (a se vedea Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 62, și Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, punctul 59), diferența de tratament fiscal dintre cele două categorii de dividende nu este justificată printr-o diferență de situație relevantă.
- 54 În consecință, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libertatea de stabilire și circulația capitalurilor, în principiu interzisă de articolele 49 TFUE și 63 TFUE.
- 55 Potrivit unei jurisprudențe constante, o astfel de restricție nu poate fi admisă decât dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general. În acest caz, în plus, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, Rep., p. I-12273, punctul 42, și Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia, C-250/08, Rep., p. I-12341, punctul 51).
- 56 În această privință, guvernul Regatului Unit a susținut în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, că reglementarea în discuție în litigiul principal era justificată în mod obiectiv de necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal național.
- 57 Trebuie amintit că s-a admis deja de Curte că necesitatea de a menține coerența unui sistem fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate prin tratat (Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 21, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 42, Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 43, și Hotărârea Comisia/Belgia, citată anterior, punctul 70).
- 58 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie să fie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (Hotărârea Comisia/Belgia, citată anterior, punctul 71 și jurisprudența citată), caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 44, și Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 72).
- 59 În ceea ce privește obiectivul urmărit de reglementarea în discuție în litigiul principal, există o legătură directă între avantajul fiscal urmărit, și anume creditul fiscal în cazul dividendelor de origine străină, precum și scutirea fiscală în cazul dividendelor de origine națională, pe de o parte, și impozitul aplicat deja profiturilor distribuite, pe de altă parte.
- 60 Cu privire la caracterul proporțional al restricției, trebuie arătat că, deși aplicarea metodei deducerii pentru dividendele de origine străină și a metodei scutirii pentru dividendele de origine națională poate fi justificată pentru a evita o dublă impunere economică a profiturilor distribuite, pentru a menține coerența sistemului fiscal în cauză nu este totuși necesar să se ia în considerare, pe de o parte, nivelul efectiv de impozitare aplicat profiturilor distribuite pentru calcularea avantajului fiscal în cadrul aplicării metodei deducerii și, pe de altă parte, numai cota de impozitare nominală aplicată profiturilor distribuite în cadrul metodei scutirii.

- 61 Astfel, scutirea fiscală de care beneficiază o societate rezidentă care încasează dividende de origine națională este acordată indiferent de nivelul efectiv de impozitare aplicat profiturilor din care au fost distribuite dividendele. Scutirea menționată, în măsura în care urmărește să evite o dublă impunere economică a profiturilor distribuite, este astfel întemeiată pe ipoteza unei impuneri a profiturilor menționate în cazul societății care distribuie dividende la cota nominală de impozitare. Prin urmare, aceasta este similară cu acordarea unui credit fiscal calculat prin raportare la cota nominală de impozitare.
- 62 Pentru a asigura coerența sistemului fiscal în cauză, o reglementare națională, care ar lua în special în considerare, și în cadrul metodei deducerii, cota nominală de impozitare aplicată profiturilor subiacente dividendelor distribuite ar fi de natură să prevină dubla impunere economică a profiturilor distribuite și să asigure coerența internă a sistemului fiscal, afectând în același timp într-o măsură mai redusă libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor.
- 63 Trebuie arătat în această privință că, la punctul 99 din Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, Curtea, după ce a amintit că, în principiu, le este permis statelor membre să prevină impozitarea în lanț a dividendelor încasate de o societate rezidentă prin aplicarea metodei scutirii pentru dividendele de origine națională și a metodei deducerii pentru dividendele de origine străină, a constatat că reglementarea națională în cauză lua în considerare, în vederea stabilirii cuantumului creditului fiscal în cadrul metodei deducerii, cota nominală de impozitare aplicabilă în statul pe teritoriul căruia este stabilită societatea care distribuie dividende.
- 64 Este adevărat că stabilirea unui credit fiscal, în cadrul aplicării metodei deducerii, pe baza cotei de impozitare nominale aplicate profiturilor subiacente dividendelor distribuite, poate chiar să determine un tratament fiscal mai puțin favorabil în cazul dividendelor de origine străină, care rezultă în special din existența unor norme diferite privind stabilirea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit în statele membre. Cu toate acestea, trebuie să se considere că un astfel de tratament nefavorabil, atunci când se produce, rezultă din exercitarea în paralel, de diferite state membre, a competenței lor fiscale, care este compatibilă cu tratatul (a se vedea în acest sens Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 20, și Hotărârea din 15 aprilie 2010, CIBA, C-96/08, Rep., p. I-2911, punctul 25).
- 65 Având în vedere cele menționate anterior, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 49 TFUE și 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru care aplică metoda scutirii pentru dividendele de origine națională și metoda deducerii pentru dividendele de origine străină, dacă se stabilește, pe de o parte, că creditul fiscal de care beneficiază societatea care încasează dividende în cadrul metodei deducerii este echivalent cu cuantumul impozitului plătit efectiv pentru profiturile subiacente dividendelor distribuite și, pe de altă parte, că nivelul efectiv de impozitare a profiturilor societăților în statul membru în cauză este, în general, mai redus decât cota de impozitare nominală prevăzută.

Cu privire la a doua întrebare

- 66 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă răspunsurile Curții la a doua și la a patra întrebare în Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, se aplică de asemenea, pe de o parte, atunci când impozitul pe profitul din străinătate aplicat profiturilor subiacente dividendelor distribuite nu a fost achitat sau nu a fost achitat integral de societatea nerezidentă care distribuie dividendele menționate societății rezidente, ci de o societate rezidentă într-un stat membru, filială directă sau indirectă a primei societăți, și, pe de altă parte, atunci când ACT-ul nu a fost achitat de societatea rezidentă care încasează dividendele de la o societate nerezidentă, ci a fost plătit de societatea sa mamă rezidentă în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup.

- 67 În Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, Curtea a răspuns la a doua și la a patra întrebare că articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun:
- legislației unui stat membru care permite unei societăți rezidente, care încasează dividende de la o altă societate rezidentă, să deducă din quantumul pe care îl datorează prima societate, cu titlu de impozit pe profit plătit anticipat, quantumul acestui impozit plătit anticipat de cea de a doua societate, în timp ce, în cazul unei societăți rezidente care încasează dividende de la o societate nerezidentă, o astfel de deducere nu este permisă în ceea ce privește impozitul aferent profiturilor distribuite, achitat de această din urmă societate în statul său de reședință;
 - legislației unui stat membru care, în timp ce acordă societăților rezidente care distribuie acționarilor lor dividende provenite din dividende de origine națională o scutire de la plata anticipată a impozitului pe profit, acordă societăților rezidente care distribuie acționarilor lor dividende provenite din dividende de origine străină posibilitatea de a opta să fie impozitate potrivit unui sistem care le permite să recupereze impozitul pe profit plătit anticipat, dar, pe de o parte, le impune să achite respectivul impozit anticipat și ulterior să solicite rambursarea acestuia și, pe de altă parte, nu prevede un credit fiscal pentru acționarii lor, deși aceștia ar fi beneficiat de un astfel de credit în cazul unei distribuirii de dividende de origine națională efectuate de o societate rezidentă.
- 68 În primul rând, trebuie amintit că, în temeiul reglementării în discuție în litigiul principal, în cazul în care dividendele au fost distribuite în afara sistemului de impunere la nivel de grup, societatea rezidentă care distribuia aceste dividende a fost obligată să achite ACT-ul, care a constituit o formă de plată anticipată a impozitului pe profit. Prin urmare, dividendele distribuite au urcat în ierarhia grupului ca venit scutit din investiții, în sensul că dividendele au fost purtătoare ale unui credit fiscal, de valoarea ACT-ului plătit. Creditul fiscal a fost dedus din obligația societăților situate mai sus în ierarhia grupului de a plăti ACT-ul în momentul distribuirii ulterioare de dividende societății-mamă următoare sau acționarilor externi. Astfel, atunci când au fost plătite dividende în afara sistemului de impunere la nivel de grup, obligația de plată a ACT-ului a revenit societății rezidente în Regatul Unit situate la cel mai de jos nivel.
- 69 Guvernul Regatului Unit consideră că nu este contrar articolelor 49 TFUE și 63 TFUE ca impozitul pe profit aplicat profiturilor subiacente dividendelor de origine străină să nu poată fi dedus din ACT-ul datorat de societatea-mamă rezidentă în Regatul Unit în cazul în care filiala rezidentă într-un alt stat membru care a plătit dividendele către societatea-mamă rezidentă în Regatul Unit nu a achitat ea însăși – sau nu a achitat integral – impozitul pe profit pentru profiturile distribuite, ci acest impozit a fost achitat de o filială directă sau indirectă a primei societăți, rezidentă de asemenea într-un stat membru. Potrivit guvernului Regatului Unit, dacă societatea nerezidentă care distribuie dividende societății sale mamă rezidente în Regatul Unit nu a achitat ea însăși impozitul pe profit pentru profiturile distribuite nu există o impozitare în lanț a dividendelor transfrontaliere care ar justifica o degrevare fiscală.
- 70 O astfel de argumentație nu poate fi primită.
- 71 Trebuie amintit, în acest scop, că o societate rezidentă care încasează dividende de origine străină se află, în ceea ce privește obiectivul prevenirii dublei impuneri economice urmărit de reglementarea în discuție în litigiul principal, într-o situație comparabilă cu aceea a unei societăți rezidente care încasează dividende de origine națională. Având în vedere acest obiectiv, reiese din răspunsurile la a doua și la a patra întrebare din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, că articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun legislației unui stat membru care, numai în cazul dividendelor de origine străină, nu ia în considerare impozitul pe profit deja plătit pentru profiturile distribuite.

- 72 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 62 din prezenta hotărâre, obligația impusă unei societăți rezidente printr-o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, de a achita ACT-ul la distribuirea profiturilor care provin din dividende de origine străină nu este justificată, astfel, decât în măsura în care impozitul respectiv plătit anticipat corespunde cuantumului care urmărește să compenseze cota de impozitare nominală mai redusă aplicată profiturilor subiacente dividendelor de origine străină în raport cu cota de impozitare nominală aplicabilă profiturilor societății rezidente.
- 73 Or, în această privință, este irelevant dacă societatea nerezidentă care distribuie dividende societății sale mamă rezidente este ea însăși supusă impozitului pe profit, cu condiția, totuși, ca profiturile distribuite să fi fost supuse impozitului pe profit.
- 74 Prin urmare, răspunsurile la a doua și la a patra întrebare adresate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, nu sunt afectate de o constatare potrivit căreia impozitul pe profit din străinătate aplicat profiturilor subiacente dividendelor distribuite nu a fost achitat sau nu a fost achitat integral de societatea nerezidentă care distribuie dividendele menționate societății rezidente, ci a fost achitat de o societate rezidentă într-un stat membru, filială directă sau indirectă a primei societăți.
- 75 În al doilea rând, în ceea ce privește sistemul de impunere la nivel de grup, precum cel în cauză în litigiul principal, trebuie amintit că, atunci când au fost distribuite dividende de o societate rezidentă în cadrul sistemului menționat, acestea nu făceau obiectul unei obligații în temeiul ACT și nu erau considerate venit scutit din investiții pentru societatea rezidentă care le-a încasat.
- 76 Aceasta însemna că, în timp ce dividendele erau transmise mai sus în ierarhia grupului, fără nicio obligație de a achita ACT-ul, atunci când ultima societate-mamă rezidentă distribuia dividendele acționarilor din afara grupului, aceasta nu dispunea de niciun credit fiscal pe care să îl deducă din obligația sa de plată a ACT-ului și, în consecință, era obligată să achite ACT-ul pentru aceste dividende. Totuși, prevederile sistemului ACT îi permiteau ultimei societăți-mamă să cesioneze orice ACT excedentar filialelor sale rezidente și să îl deducă din sarcina fiscală globală a grupului (a se vedea Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctele 21-25).
- 77 Potrivit guvernului Regatului Unit, reglementarea națională privind sistemul de impunere la nivel de grup este compatibilă cu articolele 49 TFUE și 63 TFUE din moment ce societatea rezidentă care încasează dividende de la o societate nerezidentă beneficiază de o scutire de ACT. În lipsa oricărui ACT datorat de societatea rezidentă menționată, sistemul nu ar avea ca rezultat nicio dublă impunere economică.
- 78 În această privință, trebuie să se constate că sistemul de impunere la nivel de grup are ca efect să transfere plata ACT-ului – și anume a impozitului anticipat pe profit – mai sus în ierarhia grupului. În cadrul unui astfel de sistem, tocmai obligația societății-mamă rezidente din cadrul grupului de a achita ACT-ul la momentul distribuirii de dividende către acționarii din afara grupului riscă, în ceea ce privește partea din profiturile distribuite care corespunde unor dividende de origine străină, să determine o dublă impunere economică.
- 79 Astfel, plata ACT-ului pentru profiturile corespunzătoare unor dividende de origine străină de către ultima societate-mamă rezidentă din cadrul grupului are drept consecință, astfel cum subliniază reclamantele din litigiul principal și Comisia Europeană, faptul că profiturile distribuite sunt impozitate a doua oară cu titlu de impozit pe profit. Această impozitare nu poate fi dedusă din obligația fiscală a filialei nerezidente care distribuie profiturile menționate. În schimb, într-un context strict intern, ACT-ul excedentar achitat de societatea-mamă rezidentă poate fi cesionat și dedus din impozitul pe profit pe care îl datorează filialele rezidente din cadrul grupului.

- 80 Având în vedere obiectivul prevenirii dublei impunerii economice urmărit de reglementarea în discuție în litigiul principal, trebuie să se considere că articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun și unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care aceasta, în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup, nu ia în considerare, în ceea ce privește dividendele de origine străină, impozitul pe profit deja plătit pentru profiturile distribuite.
- 81 În consecință, răspunsurile la a doua și la a patra întrebare adresate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, sunt aceleași atunci când ACT-ul nu este achitat de societatea rezidentă care încasează dividendele de la o societate nerezidentă, ci este plătit de societatea sa mamă rezidentă în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup.
- 82 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că răspunsurile Curții la a doua și la a patra întrebare adresate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, se aplică și atunci când:
- impozitul pe profitul din străinătate aplicat profiturilor subiacente dividendelor distribuite nu a fost achitat sau nu a fost achitat integral de societatea nerezidentă care distribuie dividendele menționate societății rezidente, ci de o societate rezidentă într-un stat membru, filială directă sau indirectă a primei societăți;
 - ACT-ul nu a fost achitat de societatea rezidentă care încasează dividendele de la o societate nerezidentă, ci era plătit de societatea sa mamă rezidentă în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup.

Cu privire la a treia întrebare

- 83 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că o societate-mamă care, în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup, a fost obligată, cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, să plătească ACT pentru partea din profitul său provenită din dividende de origine străină poate să introducă o acțiune în restituirea impozitului perceput fără a fi datorat sau dacă aceasta se poate prevala numai de o acțiune în despăgubiri.
- 84 În această privință, trebuie amintit că dreptul de a obține restituirea impozitelor percepute de un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii care interzic astfel de taxe. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții, C-398/09, Rep., p. I-7375, punctul 17 și jurisprudența citată).
- 85 Or, reiese din răspunsul la a doua întrebare că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, care urmărește evitarea dublei impunerii economice a profiturilor distribuite, este incompatibilă cu dreptul Uniunii, în măsura în care această reglementare, în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup, nu ia în considerare, în ceea ce privește dividendele provenite din alte state, impozitul pe profit deja plătit pentru profiturile din care s-au distribuit dividendele menționate.
- 86 Astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 62 și 72 din prezenta hotărâre, obligația impusă unei societăți rezidente de a achita ACT-ul la momentul distribuirii profiturilor care provin din dividende de origine străină nu este justificată decât în măsura în care respectivul impozit anticipat corespunde cuantumului care urmărește să compenseze cota de impozitare nominală mai redusă aplicată profiturilor subiacente dividendelor de origine străină în raport cu cota de impozitare nominală aplicabilă profiturilor societății rezidente.

87 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că o societate-mamă rezidentă într-un stat membru care, în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup, precum cel în discuție în litigiul principal, a fost obligată, cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, să plătească ACT pentru partea din profituri provenită din dividende de origine străină poate să introducă o acțiune în restituirea impozitului perceput fără a fi datorat în măsura în care acesta depășește majorarea impozitului pe profit pe care statul membru în cauză avea dreptul de a o preleva pentru a compensa cota de impozitare nominală mai redusă aplicată profiturilor subiacente dividendelor de origine străină în raport cu cota de impozitare nominală aplicabilă profiturilor societății-mamă rezidente.

Cu privire la a patra întrebare

88 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru, care deține participații într-o societate rezidentă într-o țară terță ce îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestei din urmă societăți și îi permit să stabilească activitățile societății menționate, poate să invoce articolul 63 TFUE pentru a pune în discuție conformitatea cu dreptul Uniunii a legislației statului membru respectiv privind tratamentul fiscal al dividendelor de origine străină care nu se aplică în exclusivitate situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele.

89 În această privință, trebuie amintit că tratamentul fiscal al dividendelor poate face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire, și din cel al articolului 63 TFUE, privitor la libera circulație a capitalurilor (Hotărârile citate anterior Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, punctul 33, și Accor, punctul 30).

90 În ceea ce privește întrebarea dacă o reglementare națională ține de vreuna dintre libertățile de circulație, dintr-o jurisprudență consacrată rezultă că trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 31-33, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctele 37 și 38, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 26-34, Hotărârile citate anterior Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, punctul 34, și Accor, punctul 31).

91 O reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 37, Hotărârea din 21 octombrie 2010, Idryma Typou, C-81/09, Rep., p. I-10161, punctul 47, Hotărârea Accor, citată anterior, punctul 32, și Hotărârea din 19 iulie 2012, Scheunemann, C-31/11, punctul 23).

92 În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor (Hotărârile citate anterior Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, punctul 35, Accor, punctul 32, precum și Scheunemann, punctul 23).

93 Reglementarea națională în discuție în litigiul principal se aplică nu numai dividendelor încasate de o societate rezidentă pe baza unei participații care conferă o influență certă asupra deciziilor societății care distribuie dividendele menționate și care permite să se stabilească activitățile acesteia, ci și dividendelor încasate pe baza unei participații care nu conferă o astfel de influență. În măsura în care

legislația națională are în vedere dividende provenite dintr-un stat membru, obiectul legislației menționate nu permite, în consecință, să se stabilească dacă aceasta face parte în mod preponderent din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE sau al articolului 63 TFUE.

- 94 În astfel de împrejurări, Curtea ia în considerare elementele de fapt ale speței pentru a stabili dacă situația avută în vedere în litigiul principal face parte din domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre dispozițiile menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctele 37 și 38, Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, Rep., p. I-4571, punctele 71 și 72, și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctele 33-37).
- 95 Astfel, la punctul 37 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, Curtea a constatat că acele cauze alese drept cauze-„pilot” în cadrul litigiului aflat pe rolul instanței de trimitere se refereau la societăți rezidente în Regatul Unit care au încasat dividende de la societăți stabilite în alte state membre, pe care le controlau în proporție de 100 %. Din moment ce era vorba despre o participație care conferă deținătorului o influență certă asupra deciziilor societății care distribuie dividende și care îi permite să stabilească activitățile acesteia, Curtea a statuat că în cauzele-„pilot” menționate își găsesc aplicarea prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire.
- 96 Cu toate acestea, într-un context precum cel în discuție în litigiul principal privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite dintr-o țară terță, trebuie să se considere că examinarea obiectului unei legislații naționale este suficientă pentru a aprecia dacă tratamentul fiscal al dividendelor provenite dintr-o țară terță face parte din domeniul de aplicare al prevederilor tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor.
- 97 Astfel, din moment ce capitolul din tratat referitor la libertatea de stabilire nu conține nicio dispoziție care să extindă domeniul de aplicare al dispozițiilor sale la situații care privesc stabilirea unei societăți dintr-un stat membru într-o țară terță sau a unei societăți dintr-o țară terță într-un stat membru (a se vedea Hotărârea Holböck, citată anterior, punctul 28, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctul 25, și Hotărârea Scheunemann, citată anterior, punctul 33, precum și Ordonanța din 10 mai 2007, A și B, C-102/05, Rep., p. I-3871 punctul 29, și Ordonanța Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, citată anterior, punctul 88), o legislație referitoare la tratamentul fiscal al dividendelor provenite din țări terțe nu poate să facă parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE.
- 98 În cazul în care reiese din obiectul unei astfel de legislații naționale că aceasta este aplicabilă numai participațiilor care permit exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății în cauză și stabilirea activităților acesteia, nici articolul 49 TFUE, nici articolul 63 TFUE nu pot fi invocate (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctele 33, 34, 101 și 102, precum și Ordonanța din 10 mai 2007, Lasertec, C-492/04, Rep., p. I-3775, punctele 22 și 27; a se vedea, de asemenea, Ordonanța A și B, citată anterior, punctele 4 și 25-28).
- 99 În schimb, o reglementare națională privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite dintr-o țară terță, care nu se aplică în mod exclusiv situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele, trebuie apreciată din perspectiva articolului 63 TFUE. Prin urmare, o societate rezidentă într-un stat membru poate, indiferent de ponderea participației pe care o deține în societatea care distribuie dividende stabilită într-o țară terță, să invoce această dispoziție pentru a pune în discuție legalitatea unei astfel de reglementări (a se vedea în acest sens Hotărârea A, citată anterior, punctele 11 și 27).
- 100 Din moment ce tratatul nu extinde libertatea de stabilire la țările terțe, trebuie să se evite ca interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE, în ceea ce privește relațiile cu țările terțe, să permită unor operatori economici care nu se încadrează în limitele domeniului de aplicare teritorială a libertății de stabilire să beneficieze de aceasta. Un astfel de risc nu există într-o situație precum cea în

discuție în litigiul principal. Astfel, legislația statului membru în cauză nu privește condițiile de acces pe piață ale unei societăți din statul membru menționat într-o țară terță sau ale unei societăți dintr-o țară terță în statul membru menționat. Aceasta se referă numai la tratamentul fiscal al dividendelor care provin din investiții pe care beneficiarul acestora le-a efectuat într-o societate stabilită într-o țară terță.

- 101 Trebuie adăugat că argumentația guvernelor Regatului Unit, german, francez și olandez, potrivit căreia libertatea aplicabilă tratamentului fiscal al dividendelor provenite din țări terțe nu depinde numai de obiectul legislației naționale în discuție în litigiul principal, ci și de împrejurările specifice ale cauzei principale, ar produce efecte incompatibile cu articolul 64 alineatul (1) TFUE.
- 102 Astfel, reiese din această dispoziție că, în principiu, face parte din domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE privind libera circulație a capitalurilor circulația capitalurilor care implică o stabilire sau investiții directe. Aceste din urmă noțiuni se referă la o formă de participatii la o întreprindere prin deținerea de acțiuni care conferă posibilitatea de a participa efectiv la administrarea și la controlul acesteia (a se vedea Hotărârile citate anterior Glaxo Wellcome, punctul 40, și Idryma Typou, punctul 48).
- 103 Potrivit jurisprudenței, restricțiile privind circulația capitalurilor care implică o stabilire sau investiții directe în sensul articolului 64 alineatul (1) TFUE privesc nu numai reglementările naționale care, cu ocazia aplicării lor circulației capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe, restrâng stabilirea sau investițiile, ci și pe cele care restrâng plățile de dividende care rezultă din acestea (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 183, și Holböck, punctul 36).
- 104 Având în vedere cele menționate anterior, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru și care deține participatii la o societate rezidentă într-o țară terță ce îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestei din urmă societăți și îi permit să stabilească activitățile societății menționate poate să invoce articolul 63 TFUE pentru a pune în discuție conformitatea cu această dispoziție a legislației din statul membru respectiv privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite din țara terță menționată, care nu se aplică în exclusivitate situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele.

Cu privire la a cincea întrebare

- 105 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă răspunsul Curții la a treia întrebare adresată în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, se aplică și în cazul în care filialele stabilite în alte state membre, în favoarea cărora nu s-a putut efectua nicio cesiune de ACT, nu sunt supuse impozitării în statul membru în care se află societatea-mamă.
- 106 Trebuie amintit că, în Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, Curtea a statuat, ca răspuns la a treia întrebare a instanței de trimitere, că articolul 49 TFUE se opune legislației unui stat membru care permite unei societăți rezidente să cesioneze unor filiale rezidente cuantumul ACT-ului care nu poate fi dedus din impozitul pe profit datorat de prima societate pentru exercițiul financiar în curs sau pentru exercițiile financiare anterioare sau ulterioare pentru ca filialele menționate să îl poată deduce din impozitul pe profit pe care îl datorează, însă nu permite unei societăți rezidente să cesioneze un astfel de cuantum unor filiale nerezidente în cazul în care acestea ar fi impozabile în statul membru respectiv pentru profiturile pe care le-au realizat pe teritoriul său.
- 107 Reclamantele din litigiul principal susțin că acest răspuns al Curții este valabil și în cazul în care profiturile filialelor nerezidente care nu pot să facă obiectul unei astfel de cesiuni de ACT excedentar nu sunt impozitate în statul membru al societății-mamă, dar sunt impozitate în alte state membre.

Potrivit acestora, ar fi contrar obiectivelor urmărite de legislația națională în cauză ca sistemul de cesiune a ACT-ului excedentar să fie limitat la filiale impozitate în Regatul Unit. Sistemul național în discuție în litigiul principal ar trebui să prevadă posibilitatea de a compara ACT-ul plătit de societatea-mamă cu impozitul pe profitul din străinătate suportat de filiala care distribuie dividendele și ar trebui să permită restituirea ACT-ului excedentar pentru a evita o impozitare în lanț a societăților din cadrul grupului.

- 108 În această privință, este necesar să se stabilească, astfel cum subliniază Comisia, o distincție între ACT-ul care a fost încasat în mod ilegal de statul membru în cauză, cu încălcarea libertăților consacrate de tratat, și ACT-ul care, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 62 și 72 din prezenta hotărâre, putea fi încasat în mod legal de la o societate rezidentă care a primit dividende de origine străină, întrucât corespundea majorării impozitului pe profit datorate pentru a compensa cota de impozitare nominală mai redusă aplicată profiturilor subiacente dividendelor de origine străină în raport cu cota de impozitare nominală aplicabilă profiturilor societății rezidente.
- 109 Reiese din răspunsul la a treia întrebare din prezenta cauză că ACT-ul încasat în mod ilegal trebuie să fie restituit.
- 110 În schimb, în ceea ce privește ACT-ul care corespunde majorării impozitului pe profit pe care statul membru în cauză putea să o impună în mod legal, trebuie amintit că ACT-ul este o plată anticipată a impozitului pe profit în Regatul Unit. Dreptul de a cesiona ACT-ul excedentar unor filiale garantează că un grup de societăți impozitate în Regatul Unit nu plătește – numai ca urmare a existenței ACT-ului – impozite în cuantum mai mare decât datoria fiscală globală care ia naștere în Regatul Unit. Extinderea dreptului menționat la societăți nerezidente neimpozabile în Regatul Unit, care ar determina restituirea ACT-ului excedentar, ar priva, în fapt, Regatul Unit de dreptul de a preleva o majorare de impozit pentru dividendele de origine străină plătite din profiturile care au fost impozitate cu o cotă de impozitare nominală inferioară celei aplicabile în Regatul Unit și ar compromite astfel o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 iunie 2011, *Meilicke și alții*, C-262/09, Rep., p I-5669, punctul 33, precum și jurisprudența citată).
- 111 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că răspunsul Curții la a treia întrebare adresată în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, nu se aplică în cazul în care filialele rezidente în alte state membre, în favoarea cărora nu s-a putut efectua nicio cesiune de ACT, nu sunt supuse impozitării în statul membru în care societatea-mamă își are sediul.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 112 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 (Marea Cameră) declară:

- 1) Articolele 49 TFUE și 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru care aplică metoda scutirii pentru dividendele de origine națională și metoda deducerii pentru dividendele de origine străină, dacă se stabilește, pe de o parte, că creditul fiscal de care beneficiază societatea care încasează dividende în cadrul metodei deducerii este echivalent cu cuantumul impozitului plătit efectiv pentru profiturile subiacente**

dividendelor distribuite și, pe de altă parte, că nivelul efectiv de impozitare a profiturilor societăților în statul membru în cauză este, în general, mai redus decât cota de impozitare nominală prevăzută.

- 2) Răspunsurile Curții la a doua și la a patra întrebare adresate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), se aplică și atunci când:
 - impozitul pe profitul din străinătate aplicat profiturilor subiacente dividendelor distribuite nu a fost achitat sau nu a fost achitat integral de societatea nerezidentă care distribuie dividendele menționate societății rezidente, ci de o societate rezidentă într-un stat membru, filială directă sau indirectă a primei societăți;
 - impozitul anticipat pe profit nu a fost achitat de societatea rezidentă care încasează dividendele de la o societate nerezidentă, ci era plătit de societatea sa mamă rezidentă în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup.
- 3) Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că o societate-mamă rezidentă într-un stat membru care, în cadrul sistemului de impunere la nivel de grup, precum cel în discuție în litigiul principal, a fost obligată, cu încălcarea normelor dreptului Uniunii, să plătească impozitul anticipat pe profit pentru partea din profituri provenită din dividende de origine străină poate să introducă o acțiune în restituirea impozitului perceput fără a fi datorat în măsura în care acesta depășește majorarea impozitului pe profit pe care statul membru în cauză avea dreptul de a o preleva pentru a compensa cota de impozitare nominală mai redusă aplicată profiturilor subiacente dividendelor de origine străină în raport cu cota de impozitare nominală aplicabilă profiturilor societății-mamă rezidente.
- 4) Dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că o societate rezidentă într-un stat membru și care deține participații la o societate rezidentă într-o țară terță ce îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestei din urmă societăți și îi permit să stabilească activitățile societății menționate poate să invoce articolul 63 TFUE pentru a pune în discuție conformitatea cu această dispoziție a legislației din statul membru respectiv privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite din țara terță menționată, care nu se aplică în exclusivitate situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele.
- 5) Răspunsul Curții la a treia întrebare adresată în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, nu se aplică în cazul în care filialele rezidente în alte state membre, în favoarea cărora nu s-a putut efectua nicio cesiune de impozit anticipat pe profit, nu sunt supuse impozitării în statul membru în care societatea-mamă își are sediul.

Semnături