HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

19 noiembrie 2009 *

În cauza C-540/07,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 30 noiembrie 2007,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de domnii R. Lyal și A. Aresu, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Italiene, reprezentată de domnul R. Adam, în calitate de agent, asistat de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârâtă,

* Limba de procedură: italiana.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a doua, doamna C. Toader, domnii C. W. A. Timmermans, K. Schiemann și P. Kūris, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 iulie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin menținerea în vigoare, în privința dividendelor distribuite societăților stabilite în alte state membre și în state părți la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”), a unui regim fiscal mai puțin favorabil decât regimul aplicabil dividendelor distribuite societăților rezidente, Republica Italiană nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 56 CE și 40 din Acordul privind SEE în privința liberei circulații a capitalurilor între statele membre și între statele părți la acest acord și nici obligațiile

vizate la articolul 31 din acordul menționat în privința libertății de stabilire în statele părți la acest acord.

Cadrul juridic

Acordul privind SEE

2 Articolul 6 din Acordul privind SEE prevede:

„Fără a aduce atingere evoluțiilor viitoare ale jurisprudenței, dispozițiile prezentului acord, în măsura în care sunt identice din punctul de vedere al conținutului cu normele corespondente din Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene și cu Tratatul de instituire a Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului, precum și cu actele adoptate în aplicarea acestor două tratate, se interpretează, în cadrul punerii lor în aplicare, în conformitate cu hotărârile pertinente ale Curții de Justiție a Comunităților Europene emise înainte de data semnării prezentului acord." [traducere neoficială]

3 Articolul 31 alineatul (1) din Acordul privind SEE are următorul cuprins:

„În cadrul dispozițiilor prezentului acord, nu există restricții în ceea ce privește libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru al [Comunității Europene] sau a resortisanților unui stat [din Asociația Europeană a Liberului Schimb (AELS)] pe teritoriul oricăruia dintre aceste state. Această dispoziție se aplică și înființării de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții oricărui stat membru al [Comunității] sau ai unui stat AELS, stabiliți pe teritoriul oricăruia dintre aceste state.

Libertatea de stabilire cuprinde dreptul de a iniția și de a desfășura activități în calitate de lucrători care desfășoară o activitate independentă și de a înființa și de a administra societăți comerciale, cu precădere societăți în sensul articolului 34 [al doilea] paragraf, în condițiile prevăzute de legislația țării respective în care are loc această stabilire pentru propriii cetățeni, sub rezerva dispozițiilor de la capitolul 4." [traducere neoficială]

4 Articolul 40 din Acordul privind SEE prevede:

„În cadrul prezentului acord, nu există restricții între părțile contractante cu privire la circulația capitalului aparținând persoanelor rezidente în statele membre ale [Comunității] sau în statele AELS sau discriminări pe bază de cetățenie, de naționalitate sau de reședință a părților sau pe baza locului unde este investit acest capital. Anexa XII conține dispozițiile necesare pentru punerea în aplicare a prezentului articol." [traducere neoficială]

Reglementarea comunitară

5 Articolul 3 alineatul (1) 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), astfel cum a fost modificată de Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118, denumită în continuare la „Directiva 90/435"), prevede:

„[…]

a) statutul de societate-mamă se acordă cel puțin unei societăți comerciale dintr-un stat membru care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 și care deține minimum 20 % din capitalul unei societăți comerciale aflate în alt stat membru, care îndeplinește aceleași condiții;

Un astfel de statut poate fi acordat, în aceleași condiții, unei societăți comerciale dintr-un stat membru care deține cel puțin 20 % din capitalul unei societăți comerciale din același stat membru, participare deținută integral sau parțial de un sediu permanent al primei societăți comerciale, situat în alt stat membru;

[…]”

6 Potrivit articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435:

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

— să nu impoziteze profiturile respective sau

— să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozitul pe societate aferentă profiturilor și plătită de filială și subfiliale, cu

condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să respecte cerințele prevăzute la articolele 2 și 3, până la limita cuantumului reprezentând impozitul aferent datorat.”

7 Articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 prevede:

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

Legislația națională

Regimul dividendelor naționale

8 Regimul italian de impunere a dividendelor naționale plătite societăților și unităților comerciale supuse în Italia la plata impozitului pe profit se întemeiază pe Decretul legislativ nr. 344 privind reforma impozitului pe profit, potrivit articolului 4 din Legea nr. 80 din 7 aprilie 2003 (decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80), din 12 decembrie 2003 (supliment ordinar la GURI nr. 291 din 16 decembrie 2003), intrat în vigoare la 1 ianuarie 2005.

9 De la această reformă, regimul în cauză este stabilit prin articolul 89, intitulat „Dividende și dobânzi”, alineatul 2 din textul unic privind impozitul pe venit adoptat prin Decretul nr. 917 al Președintelui Republicii din 22 decembrie 1986, care prevede:

„Profitul distribuit, indiferent de forma sau denumirea sub care se realizează, chiar și în cazurile avute în vedere la articolul 47 alineatul 7, de societățile și unitățile vizate la articolul 73 alineatul 1 literele a) și b) nu constituie un element al venitului din anul fiscal în care este obținut, pentru că 95 % din valoarea sa este exclusă din venitul societății sau al unității beneficiare.”

10 Potrivit articolului 73 alineatul 1 literele a) și b) din textul unic menționat:

„Sunt supuse la plata impozitului pe profit:

a) societățile pe acțiuni și societățile în comandită pe acțiuni, societățile cu răspundere limitată, societățile cooperative și societățile de asigurare, stabilite pe teritoriul statului;

b) organismele publice și private, altele decât societățile, stabilite pe teritoriul statului, care au ca obiect de activitate exclusiv sau principal activitățile comerciale.”

Regimul dividendelor distribuite în afara țării

11 Articolul 27, intitulat „Reținere la sursă din dividende”, alineatul 3 din Decretul nr. 600 al Președintelui Republicii privind dispozițiile comune în materie de stabilire a impozitului pe venit (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), din 29 septembrie 1973, prevede:

„Reținerea se aplică cu titlu de impozit și la o cotă de 27 % pe profitul distribuit persoanelor nerezidente pe teritoriul național. Cota reținerii este redusă la 12,50 % pentru profiturile distribuite deținătorilor de acțiuni de economisire. Nerezidenții, alții decât deținătorii de acțiuni de economisire, au drept la rambursare, până la o valoare de 4/9 din reținere, a impozitului despre care se confirmă că a fost plătit în străinătate cu titlu definitiv pe același profit printr-un certificat eliberat de autoritatea fiscală competentă a statului străin.”

12 Articolul 27 bis din acest decret prevede rambursarea sau, în anumite condiții, neaplicarea reținerii prevăzute la articolul 27 din decretul menționat în cazul societăților stabilite într-un stat membru și care îndeplinesc condițiile privind nivelul de participare la capitalul societății distribuitoare de dividende și privind durata participării ca atare, prevăzute de Directiva 90/435.

Procedura precontencioasă

13 Comisia, considerând că regimul dividendelor provenind din Italia distribuite unor societăți stabilite într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE este incompatibil cu libera circulație a capitalurilor și cu libertatea de stabilire, a decis să inițieze procedura prevăzută la articolul 226 CE și a trimis Republicii Italiene la 18 octombrie 2005 o scrisoare de punere în întârziere.

14 Întrucât a considerat neconvingătoare argumentele invocate de Republica Italiană, Comisia, prin scrisoarea din 4 iulie 2006, a adresat acestui stat membru un aviz motivat prin care îl invita să ia măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz în termen de două luni de la primirea acestuia.

15 Republica Italiană a răspuns la avizul motivat prin scrisoarea din 30 ianuarie 2007. Întrucât a considerat că acest stat membru nu a remediat încălcarea reproșată, Comisia a decis să formuleze prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Cu privire la admisibilitate

16 Republica Italiană susține că acțiunea este inadmisibilă întrucât nu este suficient de precisă cu privire la obiectul său. Comisia s-ar fi limitat să coreleze diverse texte legislative și să constate că acestea prevăd rețineri la sursă din dividendele distribuite în afara țării mai ridicate decât nivelul de impozitare a dividendelor distribuite unor societăți stabilite în Italia, fără a realiza o analiză precisă și completă a fiecăreia dintre aceste reglementări și fără să demonstreze în mod specific incompatibilitatea fiecăreia dintre ele cu principiile invocate.

17 În această privință, trebuie amintit că articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură prevede că orice cerere introductivă trebuie să cuprindă, printre altele, obiectul litigiului și expunerea sumară a motivelor invocate. În consecință, revine Comisiei obligația ca, în orice cerere formulată în temeiul articolului 226 CE, să indice în mod suficient de precis și de coerent motivele invocate pentru a permite statului membru să își pregătească apărarea, iar Curții să verifice existența pretinsei neîndeplinirii a obligațiilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din

13 decembrie 1990, Comisia/Grecia, C-347/88, Rec., p. I-4747, punctul 28, și Hotărârea din 4 mai 2006, Comisia/Regatul Unit, C-98/04, Rec., p. I-4003, punctul 18).

18 În cazul de față, reiese în mod suficient de clar și de precis din motivare, precum și din concluziile acțiunii Comisiei că aceasta privește compatibilitatea cu principiile liberei circulații a capitalurilor și a libertății de stabilire a diferenței dintre regimul fiscal al dividendelor distribuite rezidenților italieni și cel al dividendelor distribuite societăților stabilite în alte state membre sau în state părți la Acordul privind SEE.

19 În consecință, având în vedere că acțiunea nu este ambiguă, trebuie să se respingă excepția de inadmisibilitate invocată de Republica Italiană.

Cu privire la fond

Argumentele părților

20 În esență, Comisia susține că dividendele distribuite unor societăți stabilite în alte state membre sau în statele părți la Acordul privind SEE sunt tratate mai puțin favorabil decât cele distribuite societăților rezidente în Italia. Aceasta ar descuraja investițiile în societățile stabilite în Italia efectuate de societăți stabilite în alte state membre sau în state părți la Acordul privind SEE și ar constitui, în acest sens, un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor.

21 Întrucât Directiva 90/435 nu se aplică societăților stabilite în statele părți la Acordul privind SEE și în măsura în care regimul fiscal italian al dividendelor distribuite în afara țării privește și participațiile de control la societățile italiene deținute de societăți

stabilite în statele părți la Acordul privind SEE, Comisia susține că articolul 31 din Acordul privind SEE, care interzice, într-un mod comparabil cu dispozițiile corespunzătoare din Tratatul CE, orice restricție privind libertatea de stabilire, este de asemenea încălcat.

22 Republica Italiană susține că scutirea de impozite a dividendelor naționale și aplicarea concomitentă a unei reținere la sursă din dividendele distribuite în alte state membre nu sunt în mod necesar și în toate ipotezele contrare dreptului comunitar. Incompatibilitatea cu dreptul comunitar nu ar putea fi constatată decât în situația concretă în care, după aplicarea prevederilor din convenția bilaterală pentru evitarea dublei impuneri, societatea din celălalt stat membru care percepe dividendele nu ar fi în măsură să evite dubla impunere în statul membru unde se situează sediul său, de exemplu prin deducerea din propriul venit impozabil pe plan național a reținerii efectuate în statul membru al societății care a distribuit dividendele. Astfel, în ipoteza în care convenția bilaterală pentru evitarea dublei impuneri prevede, în statul membru de destinație, un mecanism de deducere, în acest stat, a reținerii aplicate în statul membru al sursei, Republica Italiană consideră că nu poate exista discriminare contrară articolului 56 CE. Clauzele de deducere prevăzute de aceste convenții bilaterale ar corespunde puterii de repartizare a competenței fiscale de care dispun statele membre.

23 În această privință, Comisia nu ar aduce proba că niciuna dintre convențiile bilaterale încheiate de Republica Italiană nu permite să se elimine impactul reținerii aplicate în acest stat membru.

24 De asemenea, Republica Italiană susține că regimul fiscal al dividendelor distribuite în afara țării trebuie apreciat în lumina ansamblului sistemului de impozitare a dividendelor distribuite unor beneficiari în interiorul acestui stat membru. În acest ultim caz, distribuirea de dividende unui acționar persoană fizică, rezident în Italia, este

impozitată. Scutirea a 95 % din dividendele percepute de persoanele impozabile ar fi numai o etapă preliminară pentru taxarea acționarilor persoane fizice. În ipoteza în care acționarul este o societate nerezidentă, care va distribui în mod normal dividende unor persoane fizice nerezidente, nu suntem în prezența unei impozitări a persoanelor fizice. Republica Italiană susține că societatea nerezidentă va fi impozitată mai mult pentru a ține seama de faptul că nivelul impozitului pe profit aplicat societăților trebuie să fie coerent cu cel prevăzut pentru impozitarea persoanelor fizice. Astfel, nivelul de impozitare aplicat acționarului persoană fizică rezidentă și cel aplicat acționarului nerezident ar fi echivalente.

25 În subsidiar, Republica Italiană susține că diferența de tratament este justificată de situația diferită, care se întemeiază pe faptul că societățile nerezidente nu au nicio obligație de a comunica serviciilor fiscale italiene participarea la capitalul unor astfel de societăți a unor persoane fizice rezidente în Italia.

26 În continuare Republica Italiană arată că, chiar dacă s-ar presupune că situațiile nu ar fi diferite, discriminarea este justificată de cerințele de coerență a sistemului fiscal, precum și de necesitatea de a preveni frauda sau evaziunea fiscală.

27 În sfârșit, Republica Italiană susține că, în orice caz, Comisia nu poate să îi reproșeze că nu a anticipat evoluția jurisprudenței Curții și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, Rec., p. I-11949), și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, Rep., p. I-9569), pronunțate după expirarea termenului care i-a fost acordat prin aviz motivat.

Aprecierea Curții

— Cu privire la încălcarea articolului 56 alineatul (1) CE

28 În prealabil, trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29).

29 Astfel, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre păstrează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competențelor lor fiscale, în special în scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, Rec., p. I-2793, punctele 24 și 30, precum și Hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 44).

30 Directiva 90/435 urmărește eliminarea, prin introducerea unui regim fiscal comun, a oricărui dezavantaj al cooperării între societățile din diferite state membre în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru și stimularea grupării societăților comerciale la scară comunitară (Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 103).

31 Pentru participațiile care nu intră sub incidența Directivei 90/435, revine statelor membre sarcina să stabilească dacă și în ce măsură trebuie evitată dubla impunere economică a profiturilor distribuite și să introducă în acest scop, în mod unilateral sau prin intermediul convențiilor încheiate cu alte state membre, mecanisme care vizează prevenirea sau atenuarea acestei duble impuneri economice. Cu toate acestea, numai acest fapt nu le permite aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație garantate de tratat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 54).

32 În speță, legislația italiană scutește de impozitare, până la o valoare de 95 %, dividendele distribuite unor societăți rezidente și aplică restului de 5 % din valoarea acestora cota normală a impozitului pe profit, care se ridică la 33 %. Dividendelor distribuite unor societăți stabilite în alte state membre li se aplică o reținere la sursă în valoare de 27 %, un maxim de 4/9 din această sumă putând fi, de altfel, rambursat la cerere. De asemenea, o reținere la sursă la o cotă redusă poate fi aplicată, în temeiul prevederilor diferitelor convenții de evitare a dublei impuneri, atunci când anumite condiții de participare și de durată sunt îndeplinite, dar această cotă rămâne superioară celei aplicate dividendelor distribuite societăților rezidente.

33 Nu se contestă, în definitiv, faptul că legislația italiană supune dividendele distribuite societăților stabilite în alte state membre unei cote de impozitare superioare celei la care sunt supuse dividendele distribuite societăților rezidente.

34 Cu toate acestea, Republica Italiană susține că această diferență de tratament nu s-ar întemeia decât pe necesitatea de a lua în considerare, pe de o parte, convențiile pentru evitarea dublei impuneri și, pe de altă parte, ansamblul sistemului fiscal italian.

35 Cu privire la primul aspect, Republica Italiană susține că dividendele distribuite societăților stabilite în alte state membre nu sunt în realitate tratate diferit față de dividendele distribuite societăților rezidente din moment ce convențiile pentru evitarea dublei impuneri ar permite deducerea impozitului reținut la sursă în Italia din impozitul datorat în celălalt stat membru.

36 Este într-adevăr cert că, în această privință, Curtea s-a pronunțat în sensul că nu este exclus ca un stat membru să reușească să garanteze respectarea obligațiilor sale rezultate din tratat prin încheierea unei convenții pentru evitarea dublei impuneri cu un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 71, și Amurta, punctul 79).

37 În acest scop, este totuși necesar ca aplicarea convenției pentru evitarea dublei impuneri să permită compensarea efectelor diferenței de tratament rezultate din legislația națională. Astfel, diferența de tratament dintre dividendele distribuite societăților stabilite în alte state membre și dividendele distribuite societăților rezidente dispare în întregime numai în ipoteza în care impozitul reținut la sursă în aplicarea legislației naționale poate fi dedus din impozitul datorat în celălalt stat membru cu o valoare egală cu cea a diferenței de tratament rezultate din legislația națională.

38 În speță, trebuie să se constate că o astfel de deducere din impozitul datorat în celălalt stat membru a impozitului reținut la sursă în Italia nu este garantată prin legislația italiană. Astfel, deducerea presupune în special ca dividendele provenind din Italia să fie impozitate suficient în celălalt stat membru. Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 58 și 59 din concluzii, dacă aceste dividende nu sunt impozitate sau nu sunt impozitate suficient, suma reținută în Italia sau o parte din aceasta nu poate fi dedusă. În acest caz, diferența de tratament rezultată din aplicarea legislației naționale nu poate fi compensată prin aplicarea prevederilor din convenția pentru evitarea dublei impuneri.

39 Or, alegerea de a impune în celălalt stat membru veniturile provenind din Italia sau nivelul la care sunt impozitate nu depinde de Republica Italiană, ci de modalitățile de impozitare definite de celălalt stat membru. Prin urmare, Republica Italiană susține fără temei că deducerea impozitului reținut la sursă în Italia din impozitul datorat în celălalt stat membru, în aplicarea prevederilor convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, permite în toate situațiile compensarea diferenței de tratament rezultate din aplicarea legislației naționale.

40 Rezultă că Republica Italiană nu poate susține că, datorită aplicării convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, dividendele distribuite societăților stabilite în alte state membre nu sunt, în realitate, tratate diferit față de dividendele distribuite societăților rezidente.

41 De altfel, Republica Italiană a indicat în cursul procedurii că nu a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri cu Slovenia. Prin urmare, argumentația acesteia nu ar putea, în orice caz, fi admisă în privința dividendelor distribuite unor societăți stabilite în Slovenia.

42 Cu privire la al doilea aspect, Republica Italiană nu ar putea susține nici că diferența de tratament constatată la punctul 33 din prezenta hotărâre nu ar exista pentru motivul că ar trebui să se țină seama de ansamblul sistemului fiscal italian, al cărui obiectiv ar fi să asigure în mod direct sau indirect impozitarea persoanelor fizice care sunt beneficiarele finale ale dividendelor, și să se ia în considerare în special faptul că persoana fizică rezidentă și acționară este supusă la plata impozitului pe venit, astfel încât nivelul de impozitare al acționarului persoană fizică rezidentă și cel al acționarului nerezident ar fi în realitate echivalente.

43 Astfel, pentru înlăturarea acestui argument, este suficient să se arate că în speță se compară regimuri și situații care nu sunt comparabile, și anume, pe de o parte, persoane fizice beneficiare ale dividendelor naționale și regimul impozitului pe venit și, pe de altă parte, societățile de capitaluri beneficiare ale dividendelor distribuite în afara țării și reținerea la sursă percepută de Republica Italiană. În această privință nu are nicio consecință faptul că legislația italiană ar urmări, potrivit Republicii Italiene, să corecteze un eventual dezechilibru la nivelul impozitării persoanelor fizice care dețin participații în societățile la care dividendele sunt plătite.

44 Prin urmare, acest stat membru nu poate susține că nu există o diferență de tratament între modul de impozitare a dividendelor distribuite unor societăți stabilite în alte state membre și cel al dividendelor distribuite societăților rezidente.

45 Or, o astfel de diferență de tratament este susceptibilă să descurajeze societățile stabilite în alte state membre să investească în Italia. Ea constituie, prin urmare, o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 56 alineatul (1) CE.

46 Cu toate acestea, trebuie să se examineze dacă această restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată față de dispozițiile tratatului.

47 Conform articolului 58 alineatul (1) CE, „[a]rticolul 56 nu aduce atingere dreptului statelor membre […] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în privința reședinței […]”.

48 Derogarea prevăzută la dispoziția menționată este ea însăși limitată prin articolul 58 alineatul (3) CE, care prevede că dispozițiile naționale vizate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 56”.

49 Diferențele de tratament autorizate prin articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE trebuie astfel diferențiate de discriminările interzise de alineatul (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudență rezultă că, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, diferența de tratament trebuie să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să se justifice printr-un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 43, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 29, și Hotărârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec., p. I-7685, punctul 42).

50 Așadar, este necesar să se verifice dacă societățile beneficiare ale dividendelor rezidente în Italia și cele stabilite într-un alt stat membru se găsesc în situații comparabile din punctul de vedere al obiectivului legislației naționale în cauză.

51 Curtea s-a pronunțat deja în sensul că acționarii beneficiari rezidenți nu se găsesc în mod inevitabil într-o situație comparabilă cu cea a acționarilor beneficiari rezidenți într-un alt stat membru din punctul de vedere al măsurilor prevăzute de un stat membru în vederea prevenirii sau a atenuării impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice a beneficiilor distribuite de o societate rezidentă (Hotărârea Denkavit Internationaal și Denkavit France, citată anterior, punctul 34).

52 Cu toate acestea, din momentul în care un stat membru, în mod unilateral sau pe cale convențională, supune impozitului pe venit nu numai acționarii rezidenți, ci și acționarii nerezidenți, pentru dividendele percepute de la o societate rezidentă, situația acestor acționari nerezidenți se apropie de cea a acționarilor rezidenți (Hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 68, Denkavit Internationaal și Denkavit France, punctul 35, precum și Amurta, punctul 38).

53 Astfel, simpla exercitare de către acest stat membru a competenței sale fiscale, independent de orice impozitare într-un alt stat membru, generează un risc de impozitare în lanț sau de dublă impunere economică. Într-un asemenea caz, pentru ca beneficiarii nerezidenți să nu se confrunte cu o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 56 CE, statul de reședință al societății distribuitoare trebuie să se asigure că nerezidenții sunt supuși unui tratament echivalent cu cel de care beneficiază rezidenții, din punctul de vedere al mecanismului prevăzut de dreptul său național în vederea evitării ori a atenuării impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice (a se vedea Hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 70, precum și Amurta, punctul 39).

54 Or, trebuie să se constate în speță că legiuitorul italian a ales să își exercite competența fiscală cu privire la dividendele distribuite societăților stabilite în alte state membre. Prin urmare, nerezidenții beneficiari ai acestor dividende se regăsesc într-o situație comparabilă cu cea a rezidenților în ceea ce privește riscul de dublă impunere economică a dividendelor distribuite de societățile rezidente, astfel încât beneficiarii nerezidenți nu pot fi tratați diferit față de beneficiarii rezidenți.

55 În această privință, Republica Italiană susține că diferența de tratament este justificată de motive imperative de interes general legate de coerența sistemului fiscal, de menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare și de lupta împotriva fraudei fiscale, motive pe care Curtea le-a recunoscut în mod efectiv ca fiind de natură să justifice astfel de diferențe (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 51, Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec., p. I-3601, punctul 42, precum și, în privința motivului întemeiat pe coerența sistemului fiscal, Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 28, și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 68).

56 În privința motivului întemeiat pe coerența sistemului fiscal și pe menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare, pentru a-l îndepărta, este suficient să se arate că Republica Italiană reia în esență argumentele prezentate pentru a susține teza potrivit căreia diferența de tratament indicată la punctul 33 din prezenta hotărâre nu ar exista pentru motivul că ar trebui să se ia în considerare și faptul că persoanele fizice acționare rezidente sunt supuse în Italia la plata impozitului pe venit. Pentru motivele expuse la punctul 43 din prezenta hotărâre o astfel de argumentație nu ar putea fi admisă.

57 În privința motivului întemeiat pe lupta împotriva fraudei fiscale, trebuie amintit că o restricție privind libera circulație a capitalurilor nu ar putea fi admisă în acest temei decât dacă ar fi de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 35, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 47, precum și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 64).

58 Astfel, o justificare întemeiată pe combaterea fraudei fiscale nu este admisibilă decât dacă urmărește montaje pur artificiale al căror scop este ocolirea legii fiscale, ceea ce exclude orice prezumție generală de fraudă. Prin urmare, o prezumție generală de evaziune sau de fraudă fiscală nu poate fi suficientă pentru a justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor tratatului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C-478/98, Rec., p. I-7587, punctul 45, precum și Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 50 și jurisprudența citată).

59 Or, în speță, toate dividendele distribuite societăților stabilite în alte state membre sunt supuse, în mod general, unui regim fiscal mai puțin favorabil. Așadar, un astfel de tratament mai puțin favorabil nu poate fi justificat de lupta împotriva fraudei fiscale.

60 De altfel, Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de către autoritățile competente ale statelor membre în domeniul impozitării directe și indirecte (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129, denumită în continuare „Directiva 77/799”), poate fi invocată de un stat membru pentru a obține de la autoritățile competente ale unui alt stat membru toate informațiile necesare pentru a-i permite să stabilească în mod corect cuantumul taxelor care intră sub incidența directivei menționate (a se vedea Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 71).

61 Așadar, tratamentul mai puțin favorabil la care legislația italiană supune dividendele distribuite societăților stabilite în alte state membre constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor incompatibilă cu articolul 56 alineatul (1) CE.

62 În sfârșit, Republica Italiană nu poate susține că acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor ar trebui respinsă în orice caz pentru motivul că incompatibilitatea legislației sale cu articolul 56 alineatul (1) CE ar rezulta din interpretarea dată acestui articol de Curtea de Justiție în hotărârile pronunțate în temeiul unor trimiteri preliminare la o dată ulterioară celei din avizul motivat în prezenta cauză.

63 Astfel, interpretarea pe care, în exercitarea competenței conferite de articolul 234 CE, Curtea o dă unei norme de drept comunitar clarifică și precizează semnificația și domeniul de aplicare al acestei norme, astfel cum aceasta trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată din momentul intrării sale în vigoare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 martie 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec., p. 1205, punctul 16), cu excepția cazului în care Curtea a limitat pentru trecut posibilitatea de a invoca dispoziția astfel interpretată (a se vedea în acest sens Hotărârea Denkavit italiana, citată anterior, punctul 17).

64 Din ansamblul considerațiilor precedente rezultă că, prin supunerea dividendelor distribuite societăților stabilite în alte state membre unui regim fiscal mai puțin favorabil decât cel aplicat dividendelor distribuite societăților rezidente, Republica Italiană a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE.

— Cu privire la încălcarea Acordului privind SEE

65 Unul dintre principalele obiective ale Acordului privind SEE este acela de a realiza în modul cel mai cuprinzător cu putință libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor pe tot cuprinsul Spațiului Economic European (SEE), astfel încât piața internă realizată pe teritoriul Comunității să fie extinsă la statele membre ale AELS. În această perspectivă, mai multe dispoziții ale acordului respectiv vizează să garanteze o interpretare cât mai uniformă cu putință a acestuia pe tot cuprinsul SEE (a se vedea Avizul 1/92 din 10 aprilie 1992, Rec., p. I-2821). În acest cadru, este de competența Curții să vegheze ca regulile din Acordul privind SEE care sunt identice în esență cu cele din tratat să fie interpretate uniform în interiorul statelor membre (Hotărârea din 23 septembrie 2003, Ospelt și Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec., p. I-9743, punctul 29).

66 Prin urmare, în cazul în care unele restricții privind libera circulație a capitalului între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 din acordul respectiv și a anexei XII la acesta, stipulațiile în cauză prezintă aceeași valoare juridică precum dispozițiile identice, în esență, ale articolului 56 CE (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C-521/07, Rep., p. I-4873, punctul 33).

67 Așadar, pentru motivele expuse cu ocazia examinării acțiunii în privința articolului 56 alineatul (1) CE, trebuie să se considere că tratamentul mai puțin favorabil aplicat de legislația italiană dividendelor distribuite societăților stabilite în statele părți la Acordul privind SEE constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 40 din Acordul privind SEE.

68 Cu toate acestea, trebuie să se constate că această restricție este justificată de motivul imperativ de interes general al luptei împotriva fraudei fiscale.

69 După cum Curtea s-a pronunțat deja, jurisprudența referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Comunității, nu poate fi transpusă în întregime în cazul circulației capitalurilor între statele membre și statele terțe, astfel de mișcări de capitaluri înscriindu-se într-un context juridic diferit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep. p. I-11531, punctul 60).

70 În speță trebuie să se arate în primul rând că un cadru de cooperare între autoritățile competente ale statelor membre stabilit prin Directiva 77/799 nu există între acestea și autoritățile competente dintr-un stat terț atunci când acesta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă.

71 În continuare, Republica Italiană a susținut, fără a fi contrazisă, că nu există niciun mecanism de schimb de informații între aceasta și Principatul Liechtenstein. În sfârșit, Republica Italiană a arătat, de asemenea fără a fi contrazisă cu privire la acest aspect, că convențiile pentru evitarea dublei impuneri semnate cu Republica Islanda și cu Regatul Norvegiei nu conțin dispoziții care să prevadă o obligație de a furniza informații.

72 În aceste condiții, legislația italiană în discuție trebuie considerată ca fiind justificată față de statele părți la Acordul privind SEE de motivul imperativ de interes general al luptei împotriva fraudei fiscale care este de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

73 Prin urmare, acțiunea trebuie respinsă în măsura în care privește încălcarea de către Republica Italiană a obligațiilor care îi revin în temeiul articolului 40 din Acordul privind SEE.

74 De asemenea, Comisia susține că legislația italiană ar constitui o restricție nejustificată privind libertatea de stabilire garantată prin articolul 31 din Acordul privind SEE.

75 Cu toate acestea și pentru motivele prezentate în legătură cu articolul 40 din Acordul privind SEE, legislația italiană în discuție trebuie considerată ca fiind justificată față de statele părți la Acordul privind SEE de motivul imperativ de interes general al luptei împotriva fraudei fiscale care este de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

76 Prin urmare, acțiunea trebuie respinsă și în măsura în care privește încălcarea de către Republica Italiană a obligațiilor care îi revin în temeiul articolului 31 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

77 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Potrivit articolului 69 alineatul (3) din același regulament, Curtea poate să repartizeze cheltuielile de judecată sau poate decide ca fiecare parte să suporte propriile cheltuieli de judecată, în cazul în care părțile cad în pretenții cu privire la unul sau la mai multe capete de cerere sau pentru motive excepționale.

78 În prezentul litigiu, trebuie avut în vedere faptul că anumite motive ale Comisiei nu au fost admise.

79 Prin urmare, Republica Italiană trebuie obligată la plata a trei sferturi din totalul cheltuielilor de judecată. Comisia este obligată la plata restului de un sfert din cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară și hotărăște:

1) Prin supunerea dividendelor distribuite societăților stabilite în alte state membre unui regim fiscal mai puțin favorabil decât cel aplicat dividendelor distribuite societăților rezidente, Republica Italiană a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE.

2) Respinge acțiunea cu privire la restul motivelor.

3) Obligă Republica Italiană la plata a trei sferturi din totalul cheltuielilor de judecată. Obligă Comisia Comunităților Europene la plata restului de un sfert din cheltuielile de judecată.

Semnături