HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

22 noiembrie 2018 *

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Reținere la sursă asupra valorii brute a dividendelor de origine națională plătite unor societăți nerezidente – Reportare a impozitării dividendelor distribuite unei societăți rezidente în cazul unui exercițiu financiar deficitar – Diferență de tratament – Justificare – Comparabilitate – Repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre – Eficacitatea colectării impozitului – Proporționalitate – Discriminare”

În cauza C-575/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin decizia din 20 septembrie 2017, primită de Curte la 28 septembrie 2017, în procedura

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

împotriva

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, domnii F. Biltgen și E. Levits (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 iunie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Sofina SA, de C. Valentin, avocat;

– pentru guvernul francez, de D. Colas, de A. Alidière și de E. de Moustier, în calitate de agenți;

– pentru guvernul belgian, de P. Cottin și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: franceza.

– pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;

– pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman, de H. S. Gijzen, de J. Langer și de J. M. Hoogveld, în calitate de agenți;

– pentru guvernul suedez, de A. Falk, de H. Shev, de C. Meyer-Seitz, de L. Zettergren și de A. Alriksson, în calitate de agenți;

– pentru guvernul Regatului Unit, de Z. Lavery, în calitate de agent, asistată de J. Rivett, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 august 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 și 65 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Sofina SA, Rebelco SA și Sidro SA, societăți de drept belgian, pe de o parte, și ministre de l'Action et des Comptes publics (ministrul acțiunii și conturilor publice) (Franța), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a le restitui reținerea la sursă aplicată asupra dividendelor care le-au fost plătite în cursul anilor 2008-2011.

Cadrul juridic

Dreptul francez

3 Potrivit articolului 38 alineatul 1 din code général des impôts (Codul general al impozitelor, denumit în continuare „CGI"):

„[…] „[p]rofitul impozabil este profitul net, determinat pe baza rezultatelor ansamblului operațiunilor de orice natură efectuate de întreprinderi, inclusiv, în special, cesiunea oricăror elemente ale activului, fie în cursul, fie la sfârșitul exploatării."

4 Articolul 39 alineatul 1 din CGI precizează:

„Profitul net este stabilit prin deducerea tuturor cheltuielilor […]"

5 Articolul 119 bis alineatul 2 din CGI prevede, printre altele, că produsele menționate la articolele 108-117 bis din acest cod sunt supuse unei rețineri la sursă a cărei cotă este stabilită la articolul 187 din codul menționat atunci când beneficiarii acestora sunt persoane care nu au domiciliul fiscal sau sediul în Franța.

6 Dividendele figurează printre produsele prevăzute la articolele 108-117 bis din CGI.

7 În versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, articolul 187 alineatul 1 din CGI stabilește cota impozitului reținut la sursă la 25 %.

8 În versiunea aplicabilă până la 21 septembrie 2011, articolul 209 alineatul 1 al treilea paragraf din CGI preciza:

„[…] [Î]n cazul deficitului înregistrat în cursul unui exercițiu financiar, acest deficit este considerat o cheltuială a exercițiului financiar următor și este dedus din profitul realizat în cursul exercițiului financiar respectiv. În cazul în care acest profit nu este suficient pentru ca deducerea să poată fi realizată în întregime, excedentul deficitului este reportat asupra exercițiilor financiare următoare.”

9 Începând cu 21 septembrie 2011, articolul 209 alineatul 1 al treilea paragraf din CGI are următorul cuprins:

„[…] [Î]n cazul deficitului înregistrat în cursul unui exercițiu financiar, acest deficit este considerat o cheltuială a exercițiului financiar următor și este dedus din profitul realizat în cursul exercițiului financiar respectiv, în limita valorii de 1 000 000 de euro, majorată cu 60 % din valoarea corespunzătoare profitului impozabil din exercițiul financiar menționat care depășește această primă valoare. În cazul în care acest profit nu este suficient pentru ca deducerea să poată fi realizată în întregime, excedentul deficitului este reportat în aceleași condiții asupra exercițiilor financiare următoare. Același lucru se aplică fracțiunii de deficit care nu este deductibilă în conformitate cu prima teză a prezentului paragraf.”

Convenția franco-belgiană

10 Articolul 15 alineatele 1 și 2 din Convenția dintre Franța și Belgia privind evitarea dublei impuneri și stabilirea unor norme de asistență administrativă și juridică reciprocă în materia impozitului pe venit, semnată la Bruxelles la 10 martie 1964, astfel cum a fost modificat prin actele adiționale din 15 februarie 1971, 8 februarie 1999, 12 decembrie 2008 și 7 iulie 2009 (denumită în continuare „convenția franco-belgiană”) prevede:

„1. Dividendele a căror sursă se află într-un stat contractant și care sunt plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozabile în acest din urmă stat.

2. Cu toate acestea, sub rezerva dispozițiilor alineatului 3, aceste dividende pot fi impozitate în statul contractant în care are sediul societatea care plătește dividendele și potrivit legislației acestui stat, însă impozitul astfel stabilit nu poate depăși:

a) 10 [%] din cuantumul brut al dividendelor, în cazul în care beneficiarul este o societate care deține în proprietate exclusivă cel puțin 10 [%] din capitalul societății care distribuie dividendele de la începutul ultimului exercițiu financiar al acesteia, încheiat înainte de distribuire;

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

Acest alineat nu se aplică impozitării societății pentru profitul din care se plătesc dividendele.”

11 Articolul 19 punctul A din convenția franco-belgiană prevede:

„Dubla impunere se evită astfel:

A. În ceea ce privește Belgia:

1. Veniturile și câștigurile de capitaluri mobiliare care intră sub incidența regimului prevăzut la articolul 15 alineatele 2-4, cărora li s-a aplicat efectiv în Franța impozitul reținut la sursă și care sunt primite de societăți rezidente în Belgia supuse la plata impozitului pe profit, sunt scutite, prin

perceperea impozitului anticipat pe bunuri mobile, la cota normală asupra cuantumului net al impozitului lor francez, de impozitul pe profit și de impozitul pe dividende în condițiile prevăzute de legislația internă belgiană.

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Sofina, Rebelco și Sidro au primit, în anii 2008-2011, dividende corespunzător participațiilor pe care le dețin în societăți franceze.

13 În aplicarea articolului 119 bis alineatul 2 din CGI coroborat cu articolul 15 alineatul 2 din convenția franco-belgiană, aceste dividende au făcut obiectul unor rețineri la sursă în cotă de 15 %.

14 Având în vedere că reclamantele din litigiul principal au încheiat exercițiile financiare 2008-2011 cu un rezultat deficitar, acestea au adresat reclamații administrației fiscale franceze prin care au solicitat restituirea reținerilor prelevate corespunzător dividendelor plătite pe durata respectivelor exerciții financiare.

15 Întrucât aceste reclamații au fost respinse, reclamantele din litigiul principal au sesizat instanțele competente care, atât în primă instanță, cât și în apel, au respins cererile lor de restituire.

16 Reclamantele din litigiul principal au formulat recurs la instanța de trimitere.

17 Conseil d’État (Consiliul de Stat, Franța) constată, în primul rând, că aplicarea unei rețineri la sursă în ceea ce privește doar dividendele distribuite unor societăți nerezidente care au înregistrat pierderi, corespunzător participațiilor pe care le dețin în societăți rezidente, le provoacă respectivelor societăți un dezavantaj de trezorerie în raport cu societățile rezidente care au înregistrat pierderi. Instanța menționată solicită, însă, să se stabilească dacă o astfel de circumstanță ar putea constitui în sine o diferență de tratament care caracterizează o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE.

18 Presupunând că reglementarea națională în discuție în litigiul principal constituie o astfel de restricție, Conseil d’État (Consiliul de Stat) solicită să se stabilească, în al doilea rând, dacă, având în vedere obiectivul acestei reglementări, și anume de a garanta eficacitatea colectării impozitului, restricția menționată ar putea fi justificată.

19 În al treilea rând și cu titlu subsidiar, în ipoteza în care principiul unei rețineri la sursă în discuție în speță ar trebui să fie admis, această instanță solicită, pe de o parte, să se stabilească dacă împrejurarea că societatea rezidentă care înregistrează pierderi care își încetează activitatea se bucură, astfel, de o scutire *de facto* de impozitarea dividendelor pe care le-a primit în cursul exercițiilor financiare deficitare este susceptibilă să aibă o influență asupra examinării compatibilității reglementării naționale în discuție în litigiul principal cu articolele 63 și 65 TFUE.

20 Pe de altă parte, Conseil d’État (Consiliul de Stat) arată că diferențele în ceea ce privește modalitățile de calcul al bazei de impozitare a dividendelor în funcție de faptul că societatea beneficiară a plății dividendelor este sau nu rezidentă ar putea de asemenea să constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor. Astfel, în timp ce reținerea la sursă prevăzută la articolul 119 bis din CGI este lichidată la valoarea brută a dividendelor, cheltuielile legate de perceperea ca atare a dividendelor sunt deductibile din baza de impozitare pentru calculul impozitului care grevează dividendele plătite unei societăți rezidente.

21 În aceste împrejurări, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele [63 și 65 TFUE] trebuie interpretate în sensul că dezavantajul de trezorerie care rezultă din aplicarea unei reținere la sursă pentru dividendele plătite societăților nerezidente care au înregistrat pierderi, în condițiile în care societățile rezidente care au înregistrat pierderi sunt impozitate pentru cuantumul dividendelor pe care le primesc numai în cadrul exercițiului în care înregistrează din nou, dacă este cazul, profit, constituie în sine o diferență de tratament care caracterizează o restricție privind libera circulație a capitalurilor?

2) Eventuala restricție privind libera circulație a capitalurilor menționată în întrebarea anterioară poate fi considerată, având în vedere cerințele care rezultă din articolele [63 și 65 TFUE], justificată de necesitatea de a garanta eficacitatea colectării impozitului, având în vedere că societățile nerezidente nu sunt supuse controlului administrației fiscale franceze, sau de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre?

3) În ipoteza în care aplicarea reținerii la sursă contestate poate fi admisă, în principiu, din perspectiva liberei circulații a capitalurilor:

– aceste dispoziții se opun unei rețineri la sursă pentru dividendele plătite de o societate rezidentă unei societăți nerezidente dintr-un alt stat membru care a înregistrat pierderi, atunci când aceasta din urmă își încetează activitatea fără a mai înregistra profit, în condițiile în care o societate rezidentă aflată în această situație nu este impozitată efectiv pentru cuantumul acestor dividende;

– aceste dispoziții trebuie interpretate în sensul că, în prezența unor norme de impozitare care tratează în mod diferit dividendele după cum sunt plătite rezidenților sau nerezidenților, trebuie comparată sarcina fiscală suportată efectiv de fiecare dintre aceștia pentru respectivele dividende, astfel încât o restricție privind libera circulație a capitalurilor rezultată din faptul că aceste norme exclud numai pentru nerezidenți deducerea cheltuielilor care sunt legate în mod direct de primirea, ca atare, a dividendelor, ar putea fi considerată justificată de diferența de cotă dintre impozitarea de drept comun impusă în sarcina rezidenților în cadrul unui exercițiu ulterior și reținerea la sursă aplicată dividendelor plătite nerezidenților, atunci când această diferență compensează, din perspectiva cuantumului impozitului plătit, diferența dintre bazele de impozitare?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare, precum și cu privire la prima parte a celei de a treia întrebări

22 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, precum și prin intermediul primei părți a celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate rezidentă fac obiectul unei rețineri la sursă în cazul în care sunt primite de o societate nerezidentă, în timp ce, atunci când sunt primite de o societate rezidentă, impozitarea acestora potrivit regimului de drept comun al impozitului pe profit nu se realizează la sfârșitul exercițiului financiar în cursul căruia au fost primite decât cu condiția ca rezultatul acestei din urmă societăți să fi fost profitabil în cursul respectivului exercițiu financiar, o astfel de impozitare putând, eventual, să nu intervină niciodată în cazul în care societatea respectivă își încetează activitatea fără să fi realizat profit de la perceperea acestor dividende.

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE

23 Rezultă din jurisprudența constantă a Curții că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 15, Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 44, precum și Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 27).

24 Mai exact, un tratament dezavantajos aplicat de un stat membru dividendelor plătite unor societăți nerezidente față de tratamentul rezervat dividendelor plătite unor societăți rezidente este susceptibil să descurajeze societățile stabilite într-un alt stat membru decât cel dintâi să facă investiții în acesta și, prin urmare, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE (Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 28 și jurisprudența citată).

25 În temeiul reglementării naționale în discuție în litigiul principal, societățile care dețin participații la o societate cu sediul în Franța sunt supuse, în ceea ce privește dividendele care le sunt distribuite cu acest titlu, la două regimuri de impozitare diferite, a căror aplicare depinde de calitatea lor de rezident sau de nerezident pe teritoriul statului membru respectiv.

26 Astfel, reiese din decizia de trimitere că dividendele plătite societăților nerezidente de o societate franceză fac obiectul, în temeiul articolului 119 bis alineatul 2 din CGI, unei rețineri la sursă de 25 % din valoarea lor brută, respectiva cotă putând fi totuși redusă în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, independent de rezultatele financiare ale acestora. Astfel cum arată instanța de trimitere, dividendele primite de reclamantele din litigiul principal au făcut obiectul unei rețineri la sursă de 15 % în aplicarea unei asemenea convenții, și anume convenția franco-belgiană.

27 În schimb, dividendele plătite unei societăți rezidente sunt incluse în baza impozabilă a acesteia și sunt supuse regimului fiscal de drept comun, și anume impozitul pe profit în valoare de 33,33 %, în conformitate cu articolul 38 din CGI. În cazul unui rezultat deficitar la sfârșitul exercițiului financiar în cauză, articolul 209 alineatul 1 al treilea paragraf din CGI, în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal, prevedea o reportare a acestei impozitări într-un exercițiu financiar ulterior, pierderile înregistrate reportabile în exercițiul financiar următor fiind imputate în limita valorii dividendelor încasate.

28 Rezultă de aici că, în timp ce dividendele distribuite unei societăți nerezidente fac obiectul unei impozitări imediate și definitive, impozitarea la care sunt supuse dividendele distribuite unei societăți rezidente depinde de rezultatul net profitabil sau deficitar al acesteia. Astfel, atunci când acest rezultat este deficitar, impozitarea respectivelor dividende nu doar că este reportată într-un exercițiu ulterior profitabil, oferind, astfel, un avantaj de trezorerie societății rezidente, dar are în plus, pentru acest motiv, un caracter incert, având în vedere că această impozitare nu va avea loc în cazul în care societatea rezidentă își încetează activitatea înainte de a înregistra profit.

29 Or, în primul rând, excluderea unui avantaj de trezorerie într-o situație transfrontalieră, în condițiile în care este acordat într-o situație similară pe teritoriul național, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 33, precum și Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 59).

30 În al doilea rând, aprecierea existenței unui eventual tratament dezavantajos privind dividendele plătite societăților nerezidente trebuie efectuată pentru fiecare exercițiu fiscal, luat individual (Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 41).

31 Întrucât dividendele încasate de o societate nerezidentă sunt impozitate la distribuirea acestora, trebuie să se țină seama de exercițiul fiscal al distribuirii dividendelor pentru a compara sarcina fiscală care grevează asemenea dividende și cea care grevează dividende distribuite unei societăți rezidente.

32 Or, trebuie să se constate că o astfel de sarcină este nulă atunci când societatea rezidentă încheie un astfel de exercițiu printr-un rezultat deficitar.

33 În al treilea rând, o astfel de reportare a impozitării va prezenta caracterul unei scutiri definitive a dividendelor distribuite unei societăți rezidente în cazul în care aceasta din urmă nu mai prezintă un rezultat profitabil înainte de încetarea activității.

34 În consecință, reglementarea națională în discuție în litigiul principal este susceptibilă să confere un avantaj societăților rezidente într-o situație deficitară, întrucât din aceasta rezultă cel puțin un avantaj de trezorerie, chiar o scutire în cazul încetării activității, în timp ce societățile nerezidente sunt supuse unei impozitări imediate și definitive, indiferent de rezultatul lor.

35 Guvernul francez amintește, în această privință, că dividendele plătite unei societăți nerezidente sunt supuse, în temeiul dispozițiilor articolului 119 bis alineatul 2 din CGI coroborate cu cele ale articolului 15 din convenția franco-belgiană, unei sarcini fiscale de 15 %, în timp ce dividendele plătite unei societăți rezidente sunt supuse, în temeiul articolului 38 din CGI, unei sarcini fiscale de 33,33 %.

36 Cu toate acestea, trebuie subliniat în această privință că simpla împrejurare că dividendele plătite unei societăți nerezidente fac obiectul unei rețineri la sursă de 15 % în Franța nu împiedică Regatul Belgiei să impoziteze de asemenea aceleași dividende, în temeiul competenței fiscale care îi este recunoscută de articolul 15 alineatul 1 din convenția franco-belgiană, în limitele prevăzute la articolul 19 punctul A alineatul 1 din această convenție.

37 În plus, împrejurarea menționată la punctul 35 din prezenta hotărâre nu poate, în orice caz, să șteargă tratamentul mai puțin favorabil la care sunt supuse dividendele plătite unei societăți nerezidente.

38 Astfel, pe de o parte, un tratament fiscal defavorabil, contrar unei libertăți fundamentale, nu poate fi considerat compatibil cu dreptul Uniunii prin existența altor eventuale avantaje (Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 24, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punctul 32).

39 Pe de altă parte, cota de impozitare mai puțin favorabilă invocată de guvernul francez în ceea ce privește dividendele plătite unei societăți rezidente nu este, în orice caz, lipsită de pertinență, din moment ce aceste dividende fac obiectul unei scutiri de la impozitul datorat în cazul în care societatea rezidentă își încetează activitatea fără să fi obținut profit ca urmare a perceperii dividendelor menționate. Or, s-a statuat că împrejurarea că o reglementare națională defavorizează nerezidenți nu poate fi compensată de faptul că, în alte situații, aceeași reglementare este susceptibilă să nu afecteze nerezidenții față de rezidenți (Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punctul 23, și Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 38).

40 O astfel de diferență de tratament fiscal al dividendelor în funcție de locul de rezidență al societăților care beneficiază de acestea este susceptibilă să descurajeze, pe de o parte, societățile nerezidente să efectueze investiții în societăți cu sediul în Franța și, pe de altă parte, investitorii rezidenți în Franța să achiziționeze titluri de participare în societăți nerezidente.

41 În consecință, reglementarea națională în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, care este, în principiu, interzisă de articolul 63 alineatul (1) TFUE.

42 Trebuie să se examineze însă dacă această restricție poate fi justificată din perspectiva dispozițiilor Tratatului FUE.

Cu privire la existența unei justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor în temeiul articolului 65 TFUE

43 Guvernul francez susține că, deși reglementarea națională în discuție în litigiul principal constituie o restricție, pe de o parte, situațiile societăților rezidente și nerezidente sunt în mod obiectiv diferite și, pe de altă parte, această reglementare este justificată de necesitatea de a asigura colectarea impozitului și corespunde repartizării competenței fiscale între statul membru de reședință și statul membru al sursei.

44 Potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, „[a]rticolul 63 [TFUE] nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

45 Această dispoziție, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul membru în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul. Astfel, derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este ea însăși limitată prin alineatul (3) al aceluiași articol, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și a plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 [TFUE]” (Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 63).

46 Prin urmare, diferențele de tratament permise potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie să fie distinse de discriminările interzise de articolul 65 alineatul (3) TFUE. Or, din jurisprudența Curții reiese că, pentru ca o legislație fiscală națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament care rezultă din aceasta să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 64).

– Cu privire la caracterul comparabil al situațiilor în cauză

47 Potrivit jurisprudenței Curții, din momentul în care un stat supune, în mod unilateral sau pe cale convențională, impozitului pe venit nu numai contribuabilii rezidenți, ci și contribuabilii nerezidenți, pentru dividendele pe care le primesc de la o societate rezidentă, situația acestor contribuabili nerezidenți se apropie de cea a contribuabililor rezidenți (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 56, precum și Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 67 și jurisprudența citată).

48 Întemeindu-se pe Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), guvernele francez, belgian, german și al Regatului Unit susțin, cu toate acestea, că o reglementare care prevede numai modalități de percepere a impozitului diferite în funcție de locul sediului societății beneficiare este justificată ca urmare a unei diferențe obiective de situație în care se găsesc societățile rezidente și societățile nerezidente.

49 Astfel, aplicarea unor tehnici de colectare a impozitului diferite în funcție de locul în care este stabilit beneficiarul dividendelor ar reflecta diferența obiectivă a unor situații în care se găsesc societățile nerezidente în raport cu societățile rezidente, statul francez acționând în privința societăților nerezidente în calitate de stat al sursei dividendelor, iar nu în calitate de stat de reședință a beneficiarului acestor dividende, ceea ce ar limita capacitatea sa de colectare în ceea ce privește aceste din urmă societăți și ar justifica aplicarea unei rețineri la sursă pentru dividendele care le sunt plătite.

50 Această argumentare nu poate fi însă urmată.

51 Deși Curtea a statuat, la punctul 41 din Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), că o diferență de tratament care constă în aplicarea unor mecanisme de impozitare diferite în funcție de locul de reședință al persoanei impozabile privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv, aceasta a precizat de asemenea, la punctele 43 și 44 din hotărârea menționată, că veniturile în discuție în cauza în care s-a pronunțat aceeași hotărâre erau, în orice caz, supuse impozitării indiferent că au fost percepute de o persoană impozabilă rezidentă ori de o persoană impozabilă nerezidentă.

52 Or, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 33 din prezenta hotărâre, reglementarea națională în discuție în cauza principală nu se limitează să prevadă modalități de percepere a impozitului diferite în funcție de locul de rezidență al beneficiarului dividendelor de origine națională, ci poate avea drept consecință o reportare a impozitării venitului din dividende într-un exercițiu viitor, în cazul unui rezultat deficitar al societății rezidente, sau chiar o scutire în cazul încetării activității sale în lipsa unei reveniri la un rezultat profitabil (a se vedea prin analogie Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 43).

53 Prin urmare, în măsura în care reglementarea menționată conferă un avantaj fiscal semnificativ societăților rezidente într-o situație deficitară care nu este acordat societăților nerezidente care înregistrează pierderi, nu se poate susține că diferența de tratament în impozitarea dividendelor după cum acestea sunt percepute de o societate rezidentă sau de o societate nerezidentă se limitează la modalitățile de percepere a impozitului.

54 Rezultă de aici că această diferență de tratament nu este justificată printr-o diferență obiectivă de situație.

– Cu privire la justificarea întemeiată pe repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre

55 Guvernul francez susține că reținerea la sursă la care sunt supuse doar dividendele percepute de o societate nerezidentă este singura tehnică care permite statului francez să impoziteze aceste venituri fără a-și reduce veniturile fiscale ca urmare a unui rezultat deficitar născut într-un alt stat membru.

56 În această privință, Curtea a recunoscut că menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre constituie un obiectiv legitim și că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniunea Europeană, statele membre rămân competente în ceea ce privește definirea, pe cale convențională sau unilaterală, a criteriilor de repartizare a competenței lor de impozitare (Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punctul 35).

57 O astfel de justificare poate fi admisă, întrucât, printre altele, sistemul în cauză urmărește să prevină comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 77).

58 În speță, statul francez a ales să impoziteze dividendele plătite unei societăți nerezidente prin intermediul unei reținere la sursă la o cotă stabilită în cadrul unei convenții privind evitarea dublei impuneri, neefectuând, în același timp, o astfel de impozitare a dividendelor plătite unei societăți rezidente în situație deficitară.

59 Cu toate acestea, în cauza principală, reportarea impozitării dividendelor încasate de o societate nerezidentă în situație deficitară nu ar însemna că statul francez trebuie să renunțe la dreptul său de a impozita un venit generat pe teritoriul său. Astfel, dividendele distribuite de societatea rezidentă ar face obiectul unei impozitări odată ce societatea nerezidentă a obținut un rezultat profitabil într-un exercițiu ulterior, la fel ca o societate rezidentă care cunoaște o evoluție similară.

60 Desigur, dacă s-ar dovedi că societatea nerezidentă nu redevine profitabilă înainte să își înceteze activitatea, din aceasta ar rezulta o scutire efectivă a veniturilor rezultate din dividende, conducând la pierderi fiscale pentru statul membru de impozitare.

61 Cu toate acestea, pe de o parte, reiese din jurisprudența Curții că reducerea veniturilor fiscale nu poate fi considerată un motiv imperativ de interes general care să poată fi invocat pentru a justifica o măsură care este în principiu contrară unei libertăți fundamentale (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 83).

62 Pe de altă parte, deși statele membre fac uz de libertatea de a supune la plata impozitului veniturile generate pe teritoriul lor, ele au obligația de a respecta principiul egalității de tratament și libertățile de circulație garantate de dreptul primar al Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punctul 36).

63 Or, guvernul francez nu poate susține că pierderea de venituri fiscale legate de impozitarea dividendelor încasate de societățile nerezidente în cazul încetării activității lor este de natură să justifice o reținere la sursă asupra acestor venituri în ceea ce privește numai aceste societăți, în timp ce statul francez este de acord cu astfel de pierderi atunci când societățile rezidente își încetează activitatea fără a fi redevenit profitabile.

64 În aceste condiții, justificarea reglementării naționale în discuție în litigiul principal prin necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre nu poate fi primită.

– Cu privire la justificarea întemeiată pe eficacitatea colectării impozitului

65 Guvernul francez mai arată că supunerea dividendelor plătite unei societăți nerezidente la o reținere la sursă constituie un mijloc legitim și adecvat de a asigura tratamentul fiscal al veniturilor unei persoane stabilite în afara statului de impunere și de a evita ca aceste venituri să fie sustrase de la impozit în statul sursei.

66 Reținerea la sursă la care sunt supuse dividendele plătite societăților nerezidente ar permite reducerea formalitățile administrative care ar fi determinate de obligația acestor societăți de a efectua o declarație de venit către administrația fiscală franceză la sfârșitul exercițiului fiscal.

67 În această privință, Curtea a statuat că necesitatea de a garanta o colectare eficientă a impozitului constituie un obiectiv legitim care poate justifica o restricție privind libertățile fundamentale, sub rezerva, totuși, ca aplicarea acestei restricții să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea lui (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punctul 39).

68 În plus, s-a statuat că procedura de reținere la sursă constituie un mijloc legitim și adecvat pentru a asigura tratamentul fiscal al veniturilor unei persoane impozabile stabilite în afara statului de impunere (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 39).

69 În această privință, trebuie amintit că o restricție privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din reglementarea națională în discuție în litigiul principal constă, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 34 din prezenta hotărâre, în împrejurarea că, spre deosebire de societățile rezidente în situație deficitară, societățile nerezidente, ele însele în situație deficitară, nu beneficiază de reportarea impozitării dividendelor pe care le încasează.

70 Or, recunoașterea beneficiului acestei reportări pentru societățile nerezidente, eliminând în același timp în mod necesar această restricție, nu repune în discuție realizarea obiectivului legat de colectarea eficientă a impozitului datorat de respectivele societăți atunci când încasează dividende de la o societate rezidentă.

71 Astfel, în primul rând, regimul de reportare a impozitării în cazul unui rezultat deficitar constituie, prin natura sa, o derogare de la principiul impozitării distribuirii dividendelor în cursul exercițiului fiscal, astfel încât acest regim nu are vocația de a se aplica majorității societăților care încasează dividende.

72 În al doilea rând, trebuie subliniat că societăților nerezidente le revine obligația să prezinte elementele pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru de impunere să se constate că condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de o astfel de reportare sunt îndeplinite.

73 În al treilea rând, mecanismele de asistență reciprocă existente între autoritățile statelor membre sunt suficiente pentru a permite statului membru al sursei să efectueze un control al veridicității elementelor prezentate de societățile nerezidente care doresc să se prevaleze de o reportare a impozitării dividendelor pe care le-au primit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 68).

74 În această privință, pe de o parte, Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO 2004, L 359, p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154), abrogată și înlocuită prin Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), permite unui stat membru să solicite autorităților competente dintr-un alt stat membru toate informațiile care îi pot permite stabilirea corectă a impozitelor pe venit.

75 Pe de altă parte, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2008/55/CE a Consiliului din 26 mai 2008 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO 2008, L 150, p. 28), abrogată și înlocuită prin Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri (JO 2010, L 84, p. 1), prevede că, „[l]a cererea autorității solicitante, autoritatea solicitată îi comunică informațiile care îi sunt necesare acesteia în vederea recuperării unei creanțe”. Această directivă permite, așadar, statului membru al sursei să obțină de la autoritatea competentă a statului membru de reședință informațiile necesare pentru a-i permite să recupereze o creanță fiscală născută în momentul distribuirii de dividende.

76 Astfel, Directiva 2008/55 oferă autorităților statului membru al sursei un cadru de cooperare și de asistență care să le permită să colecteze efectiv creanța fiscală în statul membru de reședință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 78, precum și Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctele 70 și 71).

77 În consecință, recunoașterea avantajului legat de amânarea impozitării dividendelor distribuite de asemenea societăților nerezidente în situație deficitară ar avea ca efect eliminarea oricărei restricții privind libera circulație a capitalurilor, fără a împiedica însă realizarea obiectivului urmărit de reglementarea națională în discuție în litigiul principal.

78 În aceste condiții, justificarea reglementării naționale în discuție în litigiul principal întemeiată pe eficacitatea colectării impozitului nu poate fi reținută.

79 Având în vedere ansamblul acestor considerații, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare, precum și la prima parte a celei de a treia întrebări că articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate rezidentă fac obiectul unei rețineri la sursă în cazul în care sunt primite de o societate nerezidentă, în timp ce, atunci când sunt primite de o societate rezidentă, impozitarea acestora potrivit regimului de drept comun al impozitului pe profit nu se realizează la sfârșitul exercițiului financiar în cursul căruia au fost primite decât cu condiția ca rezultatul acestei societăți să fi fost profitabil în cursul respectivului exercițiu financiar, o astfel de impozitare putând, eventual, să nu intervină niciodată în cazul în care societatea respectivă își încetează activitatea fără să fi realizat profit de la perceperea acestor dividende.

Cu privire la a doua parte a celei de a treia întrebări

80 Având în vedere răspunsul dat la prima și la a doua întrebare, precum și la prima parte a celei de a treia întrebări, nu este necesar să se răspundă la a doua parte a celei de a treia întrebări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolele 63 și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate rezidentă fac obiectul unei rețineri la sursă în cazul în care sunt primite de o societate nerezidentă, în timp ce, atunci când sunt primite de o societate rezidentă, impozitarea acestora potrivit regimului de drept comun al impozitului pe profit nu se realizează la sfârșitul exercițiului financiar în cursul căruia au fost primite decât cu condiția ca rezultatul acestei societăți să fi fost profitabil în cursul respectivului exercițiu financiar, o astfel de impozitare putând, eventual, să nu intervină niciodată în cazul în care societatea respectivă își încetează activitatea fără să fi realizat profit de la perceperea acestor dividende.

Semnături