CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JÁN MAZÁK
prezentate la 18 decembrie 2008 [1]

1. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare este adresată Curții de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) (Finlanda). Întrebarea preliminară adresată privește interpretarea articolelor 43 CE și 48 CE, precum și a articolelor 56 CE și 58 CE.

2. Instanța de trimitere consideră că interpretarea articolelor menționate din Tratatul CE poate fi utilă pentru a se pronunța cu privire la cererea societății Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy (denumită în continuare „Alpha") de anulare a deciziei prealabile a Keskusverolautakunta (Comisia Centrală de Impozite) din 25 ianuarie 2006, în care aceasta din urmă a constatat că Alpha era obligată, pentru anii 2005 și 2006, să preleve impozitul la sursă pentru dividendele plătite societății-mamă Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV (denumită în continuare „Nordic Fund SICAV"), care a fost constituită ca societate de investiții cu capital variabil (denumită în continuare o „societate de tip SICAV") de drept luxemburghez.

3. Îndoielile instanței de trimitere rezultă din faptul că, potrivit legislației naționale, dacă Alpha ar plăti dividende unei societăți pe acțiuni finlandeze similare unei societăți de tip SICAV sau unei alte colectivități naționale echivalente, aceste dividende nu ar fi un venit impozabil și nu ar fi nici grevate de impozitarea la sursă.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

Directiva 90/435

4. Obiectivul Directivei 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 [2] este de a scuti de la reținerea la sursă

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97, denumită în continuare „Directiva 90/435".

dividendele și alte forme de repartizare a profitului achitate societăților-mamă de către filiale și de a elimina dubla impozitare a acestor venituri la nivelul societății-mamă [3].

5. Conform articolului 2 din Directiva 90/435, în sensul prezentei directive, o „societate dintr-un stat membru" este fiecare societate care îndeplinește trei condiții cumulative. În primul rând, o societate are una dintre formele de organizare prezentate în anexa la Directiva 90/435. În al doilea rând, o societate este considerată, în conformitate cu legislația fiscală a statului membru, ca având-și reședința fiscală în statul membru și nu se consideră, în temeiul unui acord privind dubla impozitare încheiat cu un stat terț, că are sediul fiscal în afara Comunității Europene. În al treilea rând, o societate plătește, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, unul dintre impozitele menționate la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 90/435 sau un alt impozit care substituie unul din impozitele menționate.

6. Cu referire la Luxemburg, anexa la Directiva 90/435 citează „société anonyme", „société en commandite par actions", „société à responsabilité limitée", „société coopérative", „société coopérative organisée comme une société anonyme", „association d'assurances mutuelles", „association d'épargne-pension", „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public", precum și alte societăți comerciale înființate în temeiul legislației luxemburgheze și care fac obiectul impozitării societăților comerciale în Luxemburg [4]. În ce privește cea de a treia condiție cu referire la Luxemburg, o societate trebuie să fie supusă impozitului pe venitul colectivităților.

B — *Reglementarea națională*

Legea privind impozitul pe venit

7. Potrivit articolului 9 din Legea privind impozitul pe venit [5], oricărei persoane juridice străine i se aplică impozitul pe venit cu titlu parțial, și anume pentru veniturile obținute în Finlanda.

8. Veniturile obținute în Finlanda sunt enumerate la articolul 10 din această lege. Lista include, între altele, dividendele plătite de o societate pe acțiuni, de o cooperativă sau de orice altă colectivitate finlandeză.

3 — Obiectivul Directivei 90/435 a fost descris în detaliu de către avocatul general Sharpston la punctele 46 și 47 din concluziile recente prezentate în cauza Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07).

4 — În ceea ce privește Luxemburgul, versiunea actuală a anexei menționate este rezultatul unei directive de modificare, Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118).

5 — Tuloverolaki (1535/1992).

9. Articolul 20 din legea mai sus menționată conține o listă de colectivități care sunt scutite de impozitul pe venit. Printre colectivitățile menționate se găsesc și fondurile de investiții.

Legea privind impozitarea veniturilor și a patrimoniului impozabile cu titlu parțial

10. Conform articolului 3 din Legea privind impozitarea veniturilor și a patrimoniului impozabile cu titlu parțial [6], dividendele plătite de o colectivitate finlandeză unui contribuabil impozabil cu titlu parțial sunt supuse impozitului la sursă, cu excepția situației în care beneficiarul dividendelor este o colectivitate cu domiciliul fiscal într-un stat membru al Uniunii Europene ce deține în mod direct cel puțin 20 % din capitalul societății care distribuie dividendele și, în același timp, este una dintre societățile menționate la articolul 2 din Directiva 90/435.

Legea privind impozitarea veniturilor obținute dintr-o activitate economică

11. Articolul 6a din Legea privind impozitarea veniturilor obținute dintr-o activitate economică [7] prevede că dividendele încasate de o persoană juridică stabilită în Finlanda nu sunt, în general, venituri impozabile. În schimb, dividendele încasate de persoane fizice constituie venituri impozabile.

II — Situația de fapt

12. Alpha este o societate pe acțiuni finlandeză necotată înființată în august 2005. Având în vedere faptul că urma să devină o filială în proporție de 100 % a Nordic Fund SICAV constituită ca societate de tip SICAV de drept luxemburghez, aceasta a introdus o cerere de emitere a unei decizii prealabile la Keskusverolautakunta cu privire la obligația sa de a preleva impozitul la sursă asupra dividendelor plătite către Nordic Fund SICAV.

13. Alpha s-a referit la articolele 43 CE și 56 CE privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor. Din aceste articole rezultă faptul că situațiile comparabile în mod obiectiv trebuie tratate în același fel din punct de vedere fiscal. Alpha, care plătește dividende unei societăți stabilite într-un alt stat membru, se află într-o situație comparabilă cu aceea a unei societăți naționale care plătește dividende unui acționar național. Dacă Alpha ar plăti dividende unei societăți pe acțiuni finlandeze similare unei societăți de tip SICAV și care ar exercita o activitate de investiții în domeniul imobiliar sau unei alte colectivități naționale echivalente, aceste divi-

6 — Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978).

7 — Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968).

dende nu ar reprezenta un venit impozabil în temeiul Legii privind impozitarea veniturilor obținute dintr-o activitate economică sau al Legii privind impozitul pe venit. Rezultă din aceasta că impozitul la sursă nu ar fi nici el prelevat asupra dividendelor distribuite.

14. Keskusverolautakunta s-a pronunțat prin decizia prealabilă din 25 ianuarie 2006 în sensul că Alpha era obligată să preleve impozitul la sursă asupra dividendelor pe care le plătea către Nordic Fund SICAV. Această decizie s-a referit la Legea privind impozitul pe venit, potrivit căreia o colectivitate străină trebuie să achite impozitul asupra veniturilor sale în Finlanda, și la Legea privind impozitarea veniturilor și a patrimoniului impozabile cu titlu parțial, potrivit căreia dividendele plătite de o colectivitate finlandeză unui contribuabil impozabil cu titlu parțial sunt supuse impozitului la sursă, cu excepția situației în care beneficiarul dividendelor este o colectivitate cu domiciliul fiscal într-un stat membru și care deține în mod direct cel puțin 20 % din capitalul societății care distribuie dividendele și, în același timp, este una dintre societățile menționate la articolul 2 din Directiva 90/435. Având în vedere faptul că o societate de tip SICAV nu figurează în lista prevăzută în anexa la Directiva 90/435 și că este exceptată total de la impozitul pe veniturile sale în Luxemburg, Nordic Fund SICAV nu ar putea fi considerată o societate în sensul Directivei 90/435 și dividendele a căror beneficiară este nu ar putea fi scutite de impozitul la sursă.

15. În ceea ce privește normele tratatului privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor, acestea nu se opun, în opinia Keskusverolautakunta, aplicării legilor finlandeze citate anterior, întrucât situația unei societăți pe acțiuni finlandeze și aceea a unei societăți de tip SICAV nu sunt comparabile. Keskusverolautakunta observă trei diferențe între aceste două tipuri de societăți. În primul rând, capitalul social al societății pe acțiuni finlandeze este blocat, cu alte cuvinte, pe parcursul duratei de activitate a întreprinderii, acesta nu poate fi, așadar, ca regulă generală, rambursat acționarilor. În al doilea rând, societatea pe acțiuni finlandeză este impozabilă în Finlanda pentru veniturile sale. În al treilea rând, societatea pe acțiuni finlandeză este o societate în sensul Directivei 90/435, ceea ce nu este cazul unei societăți de tip SICAV.

16. Alpha a solicitat Korkein hallinto-oikeus anularea deciziei prealabile a Keskusverolautakunta. Ea s-a referit, din nou, la articolele 43 CE și 56 CE și a afirmat că nu este întemeiat argumentul potrivit căruia situația unei societăți pe acțiuni finlandeze și aceea a unei societăți de tip SICAV nu sunt comparabile.

III — Întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

17. Korkein hallinto-oikeus a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 43 CE și 48 CE, precum și articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că, în vederea concretizării libertăților fundamentale garantate de acestea, o societate pe acțiuni sau un fond de investiții de drept finlandez și o societate de tip SICAV de drept luxemburghez trebuie considerate ca fiind comparabile, deși nu există în dreptul finlandez un tip de societate care să corespundă exact unei societăți de tip SICAV și ținând cont, de asemenea, de faptul că societatea de tip SICAV, societate de drept luxemburghez, nu figurează în lista societăților menționate la articolul 2 litera (a) din Directiva 90/435, directivă căreia îi este conformă legislația finlandeză, aplicabilă în speță, referitoare la reținerea impozitului la sursă, și deși societatea de tip SICAV este scutită de impozitul pe venit în temeiul legislației fiscale naționale din Marele Ducat al Luxemburgului? În aceste condiții, este contrar articolelor menționate anterior din Tratatul CE faptul că societatea de tip SICAV cu domiciliul fiscal în Luxemburg, beneficiară a dividendelor, nu este scutită de reținerea la sursă, în Finlanda, a impozitului pe dividendele primite?”

18. Au fost depuse observații scrise de guvernele finlandez, italian și cipriot, precum și de Comisia Comunităților Europene. Guvernul finlandez propune să se răspundă la întrebarea adresată că nu este contrar articolelor 43 CE și 48 CE și nici articolelor 56 CE și 58 CE ca o societate de tip SICAV cu domiciliul fiscal în Luxemburg să nu fie scutită de la reținerea în Finlanda a impozitului la sursă aplicat asupra dividendelor primite. În esență, guvernul italian este de acord cu acest punct de vedere. În schimb, guvernul cipriot și Comisia consideră că o societate pe acțiuni sau un fond de investiții de drept finlandez și o societate de tip SICAV de drept luxemburghez trebuie considerate ca fiind comparabile, deși nu există în dreptul finlandez un tip de societate care să corespundă exact unei societăți de tip SICAV și, prin urmare, este contrar tratatului ca societatea de tip SICAV cu domiciliul fiscal în Luxemburg nu este scutită în Finlanda de reținerea la sursă a impozitului pe dividendele primite.

19. Alpha, guvernul finlandez, precum și Comisia au fost reprezentate în ședința care a avut loc la 13 noiembrie 2008 la cererea Alpha. Reprezentanții acesteia din urmă, care nu au depus observații scrise, au fost de acord, în esență, cu punctul de vedere al guvernului cipriot și al Comisiei.

IV — Apreciere

A — *Considerații introductive*

20. De fapt, prin întrebarea sa, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolele 43 CE și 48 CE, precum și articolele 56 CE și 58 CE se opun unei legislații a unui stat membru cum este aceea în discuție în acțiunea principală, potrivit căreia dividendele plătite de societatea stabilită în Finlanda în favoarea societății pe acțiuni sau a fondului de investiții stabilite în Finlanda nu sunt venituri impozabile, în timp ce dividendele plătite în favoarea societății de tip SICAV de drept luxemburghez, care este scutită integral de impozitul pe venit în Luxemburg, constituie venituri impozabile și sunt supuse impozitului la sursă.

21. Cu titlu preliminar, trebuie amintit că este bine stabilit în jurisprudența Curții că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar [8] și să se abțină de la orice discriminare bazată pe cetățenie sau naționalitate [9].

22. Normele fiscale ale statelor membre privind societățile-mamă și filialele acestora din diferite state membre sunt influențate de Directiva 90/435. Ca urmare a transpunerii sale în Finlanda, impozitul la sursă nu este prelevat asupra dividendelor plătite unei colectivități cu domiciliul fiscal într-un stat membru al Uniunii Europene și care deține în mod direct cel puțin 20 % din capitalul societății care distribuie dividendele și, în același timp, este una dintre societățile menționate la articolul 2 din Directiva 90/435.

23. În mod evident, nu este cazul societății Nordic Fund SICAV, care îndeplinește condiția volumului de participare la societatea care distribuie dividendele, dar nu face parte dintre societățile prevăzute la articolul 2 din Directiva 90/435, întrucât nu este menționată în anexa la Directiva 90/435 și este scutită integral de impozitul pe venit în Luxemburg. Cu toate acestea, nu se poate deduce că această societate nu poate să invoce libertăți fundamentale instituite de tratat.

24. Din acest motiv, în cauza de față, situația trebuie examinată în lumina dispozițiilor pertinente ale tratatului.

25. Dar care sunt dispozițiile pertinente în speță? Întrebarea adresată de instanța de trimitere privește atât libertatea de stabilire,

8 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 16 și jurisprudența citată).

9 — A se vedea Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 16), Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 19), Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 37), Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 19), precum și Hotărârea din 2 octombrie 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Rep., p. I-7333, punctul 17).

cât și libera circulație a capitalurilor. Opiniile Comisiei, pe de o parte, și ale guvernelor finlandez și cipriot, pe de altă parte, diferă în ce privește temeiul în care trebuie examinată această cauză.

26. În funcție de cazul concret, este posibil a se întemeia pe libertatea de stabilire sau pe libera circulație a capitalurilor. Potrivit jurisprudenței, criteriul decisiv constă într-o participație care conferă societății-mamă o influență certă asupra deciziilor filialei sale și care îi permite să stabilească activitățile acesteia [10].

B — *Libertatea de stabilire și situație comparabilă*

27. Astfel cum rezultă din decizia de trimitere, Alpha este o filială deținută în proporție de 100 % de Nordic Fund SICAV. Prin urmare, este evident că Nordic Fund SICAV are o influență decisivă asupra administrării Alpha. Acest fapt înseamnă că acțiunea principală intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire și reprezintă motivul pentru care vom căuta să răspundem la întrebarea adresată în temeiul dispozițiilor tratatului privind libertatea de stabilire.

28. Cu toate acestea, trebuie să constatăm că, astfel cum subliniază în mod întemeiat Comisia, alegerea dispozițiilor tratatului care urmează să fie aplicate nu are totuși efecte practice. Rezultatul aplicării articolelor 43 CE și 56 CE trebuie să fie același. Raționamentele privind comparabilitatea situației unei societăți pe acțiuni sau a unui fond de investiții de drept finlandez și a celei a unei societăți de tip SICAV de drept luxemburghez sunt utilizabile atât pentru libertatea de stabilire, cât și pentru libera circulație a capitalurilor.

29. Din perspectiva jurisprudenței Curții potrivit căreia libertatea de stabilire cuprinde, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [11], nu se poate contesta faptul că Nordic Fund SICAV, care își desfășoară activitatea în Finlanda prin intermediul societății finlandeze Alpha, la care este acționar unic, își exercită libertatea de stabilire.

10 — A se vedea Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctele 21 și 22), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 37), Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 20), precum și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 69).

11 — A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35), Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID (C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 20), Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 29), Hotărârea Denkavit Internationaal și Denkavit France (citată la nota de subsol 9, punctul 20), Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 18), precum și Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon (C-418/07, Rep. p. I-8947, punctul 15).

30. De asemenea, nu se poate contesta faptul că legislația finlandeză este la originea unui tratament diferit în legătură cu dividendele plătite de societatea finlandeză. Dividendele plătite în favoarea societății stabilite în Finlanda, indiferent de forma acesteia, nu sunt, din preocuparea de a evita impozitarea lor în cascadă, venituri impozabile, în timp ce dividendele plătite în favoarea unei societăți stabilite în străinătate constituie venituri impozabile și sunt supuse impozitului la sursă, cu excepția societăților care își au domiciliul fiscal într-un stat membru al Uniunii și care dețin în mod direct cel puțin 20 % din capitalul societății care distribuie dividendele și, în același timp, sunt una dintre societățile menționate la articolul 2 din Directiva 90/435. Prin urmare, tratamentul diferit privește societățile stabilite în Finlanda și societățile stabilite în străinătate care nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 90/435 și se întemeiază pe locul sediului societății.

31. După cum Curtea a precizat în repetate rânduri, libertatea de stabilire urmărește să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru în care este stabilită filiala și interzice orice discriminare, chiar și minimă, întemeiată pe locul sediului societăților [12].

32. Tratamentul diferit nu constituie, în sine, discriminarea. Din jurisprudență reiese în mod clar că o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite [13]. Întrebarea preliminară adresată se referă, de asemenea, la această problemă.

33. Considerăm că răspunsul la întrebarea dacă o societate-mamă stabilită în Finlanda sau, mai precis, o societate-mamă de tip „societate pe acțiuni” sau „fond de investiții” de drept finlandez se află într-o situație comparabilă cu aceea a unei societăți de tip SICAV de drept luxemburghez reiese din Hotărârea Denkavit Internationaal și Denkavit France [14].

34. Nu credem, spre deosebire de guvernele finlandez și italian, că nu pot fi aplicabile în cauza de față considerațiile Curții prezentate în această hotărâre. Argumentul potrivit căruia situația de fapt din acțiunea principală în Hotărârea Denkavit Internationaal și Denkavit France, citată anterior, era anterioară intrării în vigoare a Directivei 90/435 și, în consecință, Curtea nu putea să ia în considerare această directivă în interpretarea sistemului nu ni se pare întemeiat. În hotărârea menționată, Curtea a explicat efectele

12 — A se vedea, în acest sens, Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, Rec., p. 273, punctul 14), Hotărârea Saint-Gobain (citată la nota de subsol 11, punctul 35), precum și Hotărârea Denkavit Internationaal și Denkavit France (citată la nota de subsol l 9, punctul 22).

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 30), Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta (C-383/05, Rep., p. I-2555, punctul 18), Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters-Lakebrink (C-182/06, Rep., p. I-6705, punctul 27), precum și Hotărârea din 18 decembrie 2007, Laval un Partneri Ltd (C-341/05, Rep., p. I-11767, punctul 115).

14 — Citată la nota de subsol 9.

dispozițiilor tratatului, iar acestea nu își pot pierde efectele ca urmare a influenței unei directive. Interpretarea unei directive nu poate să conducă la o negare a interpretării tratatului.

35. Această concluzie este afirmată la punctul 24 din Hotărârea Amurta [15], potrivit căruia, în ceea ce privește participațiile care nu intră sub incidența Directivei 90/435, revine efectiv statelor membre să stabilească dacă și în ce măsură trebuie evitată dubla impunere economică a profiturilor distribuite și să introducă, în acest scop, 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.

36. Dacă admitem că în cauza de față pot fi aplicabile considerațiile Curții prezentate în hotărârea menționată, putem să obținem răspunsul la întrebarea noastră la punctul 38 din această hotărâre, potrivit căruia, din momentul în care un stat membru 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 aceea a acționarilor rezidenți.

37. Prin urmare, societățile-mamă stabilite în Finlanda și societățile-mamă stabilite în străinătate se află într-o situație comparabilă, deoarece, în cele două cazuri, ele sunt supuse impozitului pe venit în Finlanda. În această privință, trebuie să atragem atenția asupra faptului că societățile-mamă stabilite în străinătate sunt supuse impozitului pe venit, indiferent de forma acestora. Cu toate acestea, legislația finlandeză prevede scutirea dividendelor în favoarea societăților-mamă stabilite în Finlanda și, conform Directivei 90/435, în favoarea numai a unei părți a societăților-mamă stabilite în străinătate, și anume în favoarea societăților-mamă stabilite în străinătate care intră în domeniul de aplicare al Directivei 90/435. A doua parte a societăților-mamă stabilite în străinătate, și anume societățile care nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 90/435, este supusă impozitului la sursă.

38. De asemenea, din jurisprudența Curții reiese că, pentru a stabili existența unei discriminări, comparabilitatea unei situații comunitare cu o situație exclusiv internă trebuie să fie analizată ținând cont de

15 — Citată la nota de subsol 8.

obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză [16].

39. Potrivit observațiilor scrise ale guvernului finlandez, scutirea dividendelor are ca obiectiv evitarea impozitării lor în cascadă.

40. Trebuie să subliniem aici că, potrivit articolului 6a din Legea privind impozitarea veniturilor obținute dintr-o activitate economică, scutirea privește nu doar societățile pe acțiuni, ci și orice persoană juridică stabilită în Finlanda. Acest fapt înseamnă că, în general, scutirea urmărește să prevină o impozitare în lanț a profiturilor filialelor care sunt distribuite sub formă de dividende societăților-mamă ale acestora din urmă.

41. Din jurisprudența Curții reiese în mod clar că, dacă statul membru a ales să protejeze rezidenții de o impozitare în lanț, trebuie să extindă această măsură la nerezidenți, în măsura în care o impozitare similară aplicată acestor nerezidenți rezultă din exercitarea competenței sale fiscale asupra acestora din urmă [17].

42. Din cele de mai sus rezultă că legislația finlandeză avută în vedere cauzează tratamentul diferit al societăților-mamă care se găsesc într-o situație comparabilă în ceea ce privește dividendele plătite de filialele stabilite în Finlanda. Acest fapt înseamnă că această legislație instituie o discriminare a societăților-mamă întemeiată pe sediul lor, și aceasta indiferent de forma lor.

43. Această concluzie nu este pusă în discuție de faptul că societatea de tip SICAV este scutită de impozitul pe venit în temeiul legislației fiscale interne din Luxemburg. În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu poate fi justificat de existența altor avantaje fiscale, presupunând chiar că astfel de avantaje există [18].

16 — A se vedea în acest sens Hotărârile Metallgesellschaft și alții (citată la nota de subsol 9, punctul 60), Oy AA (citată la nota de subsol 10, punctul 38) și Papillon (citată la nota de subsol 11, punctul 27).

17 — A se vedea Hotărârea Denkavit Internationaal și Denkavit France (citată la nota de subsol 9, punctul 37).

18 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 61), și Hotărârea Amurta (citată la nota de subsol 8, punctul 75).

V — Concluzie

44. Prin urmare, în lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de instanța de trimitere după cum urmează:

„Articolele 43 CE și 48 CE se opun unei legislații a unui stat membru potrivit căreia dividendele plătite de o filială rezidentă în favoarea societății-mamă rezidente nu sunt venituri impozabile, indiferent de forma societății-mamă, în timp ce dividendele plătite în favoarea societății-mamă nerezidente care are o formă necunoscută în dreptul statului filialei și care nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 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 constituie venituri impozabile și sunt supuse impozitului la sursă, chiar și atunci când societatea-mamă nerezidentă este scutită de impozitul pe venit în statul de reședință."