CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 7 iunie 2007 [1]

1. Prin prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam, Țările de Jos) solicită în esență Curții să precizeze dacă o legislație națională precum legislația olandeză, care scutește de taxa reținută la sursă dividendele plătite de societăți stabilite în Țările de Jos societăților care sunt stabilite în acest stat membru sau care dispun de un sediu permanent, în timp ce prin această legislație acest tip de taxă se aplică pentru dividendele distribuite către societăți nerezidente, ar fi contrară articolelor 56 CE și 58 CE.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar relevant*

2. Articolul 56 CE prevede următoarele:

„(1) În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe. […]”

3. Cu toate acestea, articolul 58 CE, pentru aspectele care ne interesează, prevede:

„(1) Articolul 56 nu aduce atingere dreptului statelor membre:

(a) 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;

[…]

1 — Limba originală: italiana.

(3) Măsurile și procedurile menționate la alineatele (l) și (2) 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."

4. Directiva 90/435 scutește de taxa reținută la sursă dividendele plătite de o filială societății-mamă stabilite într-un alt stat membru, în cazul în care societatea-mamă deține minimum 25 % din capitalul filialei [2].

B — *Dreptul național*

5. Articolul 1 alineatul 1 din Legea din 1965 privind impozitul pe dividende (Wet op de dividendbelasting 1965, denumită în continuare „Wet DB") prevede, în principiu, un impozit pe dividende într-o cotă de 25 % care este prelevat asupra oricărei plăți a dividendelor efectuate de o societate stabilită în Țările de Jos, al cărei capital este divizat integral sau parțial în acțiuni.

6. Cu toate acestea, articolul 4 din Wet DB, în măsura în care este relevant în această cauză, prevede:

„Reținerea impozitului asupra dividendelor din acțiuni […] poate fi exceptată dacă scutirea participațiilor, prevăzută la articolul 13 din Legea din 1969 privind impozitul pe profit (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), se aplică avantajelor […] obținute de beneficiarul veniturilor din aceste acțiuni, cupoane de dividende și împrumuturi și dacă participația face parte din patrimoniul întreprinderii acestuia exploatate în Țările de Jos. Prima teză nu se aplică dividendelor al căror beneficiar nu este beneficiarul efectiv" [3].

7. În plus, articolul 4a din Wet DB, introdus în urma adoptării Directivei 90/435, prevede o scutire de la impozitul pe dividende în beneficiul acționarilor stabiliți în Uniunea Europeană care dețin o participație de minimum 25 % din capitalul unei societăți olandeze.

8. Această scutire a fost extinsă și în beneficiul acționarilor stabiliți în Uniunea Europeană care dețin o participație de minimum

2 — Articolul 5 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), în versiunea de la data faptelor care fac obiectul acțiunii principale. Această dispoziție a fost modificată ulterior prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118).

3 — Traducere neoficială.

10 %, în cazul în care și statul membru în care este stabilit acționarul aplică respectiva scutire în condițiile deținerii aceluiași procent de acțiuni [4].

9. Articolul 13, citat anterior, din Legea din 1969 privind impozitul pe profit (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, denumită în continuare „Wet Vpb") prevede că, în general, există participație în cazul în care contribuabilul deține minimum 5 % din capitalul nominal al unei societăți, capital care este divizat integral sau parțial în acțiuni [5].

C — *Convenția fiscală încheiată între Regatul Țărilor de Jos și Republica Portugheză*

10. Articolul 10 din Convenția din 20 septembrie 1999 încheiată la Porto între Regatul Țărilor de Jos și Republica Portugheză pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materie de impozite pe venit și pe capital (denumită în continuare „CDI") prevede că dividendele plătite de o societate care este rezidentă a unuia dintre statele contractante, unui acționar rezident al celuilalt stat, sunt, în principiu, impozitate în statul de reședință al acționarului.

11. Aceste dividende pot fi, în orice caz, impozitate în statul în care este rezidentă societatea distribuitoare, iar în această situație impozitul perceput nu va putea totuși să depășească 10 % din valoarea totală a dividendelor.

12. Articolul 24 din CDI prevede că, pentru evitarea dublei impuneri, Portugalia acordă o deducere a impozitului prelevat în Țările de Jos pentru dividendele de proveniență olandeză distribuite propriilor rezidenți, în limitele valorii impozitului portughez care, în caz contrar, ar trebui să fie plătit pentru dividende.

II — Situația de fapt, cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și procedura în fața Curții

13. La momentul faptelor, Amurta SGPS, societate cu sediul în Portugalia (denumită în continuare „Amurta"), deținea 14 % din acțiunile Retailbox BV (denumită în continuare „Retailbox"), societate olandeză ai cărei acționari erau, în plus, Sonaetelecom BV, de asemenea olandeză, cu o participație de 66 %, precum și Tafin SGPS și Persin SGPS, societăți stabilite în Portugalia, care dețineau 14 % și, respectiv, 6 % din acțiuni.

4 — Reiese din decizia de trimitere că această reducere nu se aplică acționarilor care sunt rezidenți în Portugalia.

5 — Participația este redusă sub 5 % dacă deținerea acțiunilor se înscrie în desfășurarea normală a activităților întreprinderii exploatate de contribuabil sau dacă achiziționarea acestora prezintă un interes general.

14. La 31 decembrie 2002, Retailbox a efectuat plata dividendelor către acționarii săi, dividende pentru care a prelevat un impozit de 25 %, cu excepția dividendului plătit către Sonaetelecom BV pentru care nu a efectuat nicio impozitare la sursă, aplicând scutirea prevăzută la articolul 4 din Wet DB.

15. La 30 ianuarie 2003, Retailbox, în numele Amurta, a introdus o plângere în fața Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (denumit în continuare „Inspecteur") împotriva taxei reținute la sursă datorate pentru dividendele plătite celei de a doua societăți. Această plângere a fost respinsă prin decizia pronunțată de Inspecteur.

16. Amurta a introdus o acțiune în fața Gerechtshof te Amsterdam prin care solicita anularea acestei decizii și rambursarea impozitului pe dividende prelevat.

17. Instanța de judecată, având îndoieli cu privire la compatibilitatea legislației olandeze în materie cu articolele 56 CE și 58 CE, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Scutirea prevăzută la articolul 4 din Legea din 1965 privind impozitul pe dividende (Wet op de dividendbelasting 1965), astfel cum este aceasta descrisă la punctele [...] din prezenta decizie, examinată în corelație cu scutirea prevăzută la articolul 4a din aceeași lege, este contrară dispozițiilor privind libera circulație a capitalurilor (articolele 56 CE-58 CE) în măsura în care această scutire se aplică numai plăților dividendelor către acționari supuși impozitului pe profit în Țările de Jos sau către acționari străini care au un sediu permanent în Țările de Jos cărora le aparțin aceste acțiuni, fără de care își găsește aplicarea scutirea participațiilor[,] prevăzută la articolul 13 din Legea din 1969 privind impozitul pe profit (Wet op de vennootschapbelasting 1969)?

2) Pentru a se răspunde la prima întrebare, se impune a se stabili dacă statul de reședință al acționarului sau al societății străine față de care scutirea prevăzută la articolul 4 din Legea din 1965 privind impozitul pe dividende (Wet op de dividendbelasting 1965) nu își găsește aplicarea, acordă acestui acționar sau acestei societăți un credit fiscal (full credit) pentru impozitul pe dividende olandez?"

18. În temeiul articolului 23 din Statutul Curții de Justiție, Amurta, Comisia Comunităților Europene, Autoritatea AELS de supraveghere, guvernele olandez, italian și

cel al Regatului Unit au formulat observații. În cadrul ședinței, Amurta, Comisia, Autoritatea AELS de supraveghere, precum și guvernele olandez, italian și cel al Regatului Unit au fost reprezentate.

III — Analiză juridică

19. Cu titlu preliminar, trebuie observat că legislația în discuție privește impozitele directe. Trebuie reamintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea principiilor comunitare, printre care libertățile fundamentale pe care se bazează instituirea și funcționarea pieței interne [6].

20. În cazul de față, legislația națională în cauză trebuie să fie examinată din perspectiva dispozițiilor Tratatului CE privind libera circulație a capitalurilor, fiind vorba despre dispoziții referitoare la impozitarea dividendelor distribuite societăților stabilite într-un stat membru diferit de cel în care societatea distribuitoare își are sediul, prin urmare, astfel cum a afirmat Curtea, fiind vorba de operațiuni legate în mod indisolubil de circulația capitalurilor [7].

A — *Cu privire la prima întrebare*

21. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă legislația în discuție, care supune la o taxă reținută la sursă dividendele distribuite de o societate olandeză unor societăți care nu au în Țările de Jos sediul sau un sediu permanent, dar nu și dividendele care sunt plătite societăților care sunt stabilite în Țările de Jos, este contrară liberei circulații a capitalurilor [8].

22. Înainte de a aborda fondul chestiunii care trebuie soluționată, trebuie trasate câteva considerații cu caracter general referitoare la modalitățile de impozitare a beneficiilor distribuite de societăți [9].

6 — A se vedea, *ex multis*, Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 32), Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19), și Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107 punctul 28).

7 — A se vedea în acest sens Hotărârea Verkooijen, citată anterior, punctele 29 și 30.

8 — După cum instanța națională a indicat în mod corect, față de participația redusă (14 %) și în absența altor elemente din care ar putea reieși că Amurta ar avea o putere de decizie asupra activităților Retailbox, nu se poate considera că prin intermediul respectivei participații este exercitată libertatea de stabilire.

9 — Cu privire la nivelurile de impozitare a dividendelor în cadrul pieței interne, a se vedea în special Concluziile avocatului general Geelhoed din 23 februarie 2006 prezentate în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Hotărârea din 12 decembrie 2006, C-374/04, Rec., p. I-11673) Concluziile din 6 aprilie 2006 prezentate în cauza Kerckhaert și Morres (Hotărârea din 14 noiembrie 2006, C-513/04, Rec., p. I-10967) și Concluziile din 27 aprilie 2006 prezentate în cauza Denkavit Internationaal și Denkavit France (Hotărârea din 14 decembrie 2006, C-170/05, Rec., p. I-11949).

23. Profiturile societăților, care sunt distribuite sub formă de dividende, sunt, în general, impozitate la două niveluri. În primul rând, ca profituri ale societății distribuitoare în cadrul impozitului pe profit și, în al doilea rând, la nivelul acționarului. Cel de al doilea nivel de impozitare poate avea două forme, cea a impozitului pe venitul acționarului care percepe dividendele și/sau cea a taxei reținute la sursă, prelevate de societatea distribuitoare în numele acționarului la data distribuirii dividendelor.

24. Existența a două niveluri posibile de impozitare poate conduce, pe de o parte, la o dublă impunere economică sau la o impozitare în lanț (dublă impozitare a aceluiași venit în sarcina a doi contribuabili diferiți), iar pe de altă parte, la o dublă impozitare juridică (dublă impozitare a aceluiași venit pentru același contribuabil în două state diferite). Ne aflăm în prezența, de exemplu, a unei duble impozitări economice sau a unei impozitări în lanț atunci când profiturile societății distribuitoare sunt impozitate în cadrul impozitului pe profit și, ulterior, în contul acționarului supus impozitului pe venit, pentru profiturile distribuite sub formă de dividende. În schimb, suntem în prezența dublei impozitări juridice atunci când acționarul este supus, în primul rând, unei taxe reținute la sursă pentru dividendele percepute și, ulterior, impozitului pe venit prelevat în alt stat.

25. În ceea ce privește prezenta cauză, trebuie menționat că legislația olandeză în discuție urmărește să elimine impozitarea în lanț a profiturilor societăților, distribuite sub formă de dividende. Într-adevăr, din dispozițiile coroborate ale articolului 4 din Wet DB și ale articolului 13 din Wet Vpb rezultă o scutire de taxa reținută la sursă de 25 % pentru dividendele plătite de societăți olandeze acționarilor care dețin o participație de minimum 5 % în cadrul societăților care au în Țările de Jos sediul sau un sediu permanent. Pentru societățile care nu sunt stabilite în Țările de Jos, scutirea de taxa reținută la sursă pentru dividendele percepute de societățile olandeze este prevăzută exclusiv în cazul unei participații minime de 25 % la capitalul societăților olandeze (articolul 4a din Wet DB).

26. Rezultă că o astfel de legislație generează, în cadrul impozitării dividendelor, un tratament dezavantajos pentru societățile care nu sunt stabilite în Țările de Jos și care dețin o participație cuprinsă între 5 % și 25 % din acțiunile unei societăți olandeze, față de regimul rezervat societăților olandeze care dețin același tip de participație și care, contrar societăților care nu sunt stabilite în Țările de Jos, beneficiază de o scutire totală de taxa reținută la sursă pentru dividendele percepute.

27. În consecință, trebuie să se verifice dacă această diferență de tratament este

contrară principiului liberei circulații a capitalurilor [10].

28. În această privință, trebuie reamintit că articolul 56 alineatul (1) CE consacră interdicția oricărei restricții la circulația capitalurilor între statele membre – prin *restricție* trebuie să se înțeleagă orice măsură care face ca un transfer transfrontalier de capitaluri să fie mai oneros sau mai puțin atractiv și care, în consecință, este de natură să descurajeze investitorul – cu excepția cazului în care există unul dintre motivele de justificare vizate la articolul 58 CE [11].

29. În special articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE permite statelor membre să aplice „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".

30. Derogarea de la aplicarea articolului 56 alineatul (1) CE materializată astfel prin articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE este totuși limitată de alineatul (3) al celei de a doua dispoziții care prevede că măsurile și procedurile menționate la alineatele (l) și (2) nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară, și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor.

31. În plus, afirmând că excepțiile la libera circulație a capitalurilor, prevăzute la articolul 73 D alineatul (3) CE din tratat [devenit articolul 58 alineatul (1) CE] fuseseră deja admise în hotărârile sale înainte de intrarea în vigoare a acestei dispoziții, Curtea a recunoscut că această dispoziție constituie codificarea în plan normativ a unui principiu fundamental exprimat, anterior introducerii acestuia, de jurisprudență și cu referire la alte libertăți fundamentale. Prin urmare, această normă trebuie să fie interpretată, de asemenea, din perspectiva acestei jurisprudențe [12].

32. Rezultă că restricțiile la libera circulație a capitalurilor vizate la articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE, în afară de faptul că sunt limitate de principiile codificate la alineatul (3) din această dispoziție, sunt supuse limitelor elaborate de jurisprudența Curții.

10 — După cum vom arăta în mod mai detaliat în continuarea analizei, deși este adevărat că Directiva 90/435 (denumită „directiva societăți-mamă/filiale") interzice prelevarea unei taxe reținute la sursă pentru dividendele plătite de o filială propriei societăți-mamă, stabilită într-un alt stat membru doar în cazul unei participații determinate (de minimum 25 % din capitalul filialei), nu putem totuși deduce din această circumstanță, *a contrario,* astfel cum sugerează și instanța de trimitere susținută de guvernul olandez, că în toate celelalte cazuri este autorizată o prelevare, consecințele fiind că o eventuală diferență de tratament în relațiile dintre societățile-mamă/filiale stabilite în state membre diferite ar trebui să fie imputată doar coexistenței de regimuri fiscale diferite. Dacă este adevărat că statelor membre le revine sarcina de a stabili dacă și în ce măsură trebuie, în cazul unei participații care nu face obiectul directivei citate anterior, să fie eliminate dublele impozitări, în exercițiul acestei competențe, statele membre sunt totuși obligate să respecte principiile comunitare, printre care se numără libertățile fundamentale.

11 — Hotărârea din 16 martie 1999, Trummer și Mayer (C-222/97, Rec., p. I-1661, punctul 26).

12 — A se vedea Hotărârea Verkooijen, citată anterior, punctul 43.

33. Or, în ceea ce privește reglementările fiscale naționale, precum cea în cauză, care face distincție între impozitarea dividendelor în funcție de sediul acționarului care le percepe, Curtea a afirmat că, pentru ca aceste regimuri fiscale să poată fi considerate compatibile cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să se justifice prin motive imperative de interes general, cu condiția să nu se depășească ceea ce este necesar atingerii obiectivului urmărit [13].

Cu privire la comparabilitatea situațiilor

34. Astfel cum s-a arătat anterior, respectivele dispoziții naționale tratează în mod diferit dividendele distribuite de societățile olandeze, în funcție de criteriul plății către societăți rezidente sau nerezidente în Țările de Jos [14].

35. În materie de impozite directe, Curtea s-a pronunțat în sensul că o diferență de tratament întemeiată pe rezidență nu este prin ea însăși discriminatorie pentru motivul că, în principiu, acest criteriu indică o legătură a contribuabilului cu țara sa de proveniență și, în consecință, ar putea justifica un tratament fiscal distinct [15].

36. Pe de altă parte, Curtea a precizat că, în prezența unui avantaj fiscal al cărui beneficiu ar fi refuzat nerezidenților, o diferență de tratament între aceste două categorii de contribuabili ar putea fi calificată drept discriminare în sensul tratatului, din moment ce nu există o diferență de situație obiectivă de natură să justifice o diferență de tratament cu privire la acest aspect între cele două categorii de contribuabili [16].

37. Conform raționamentului Curții, ar putea exista o discriminare între rezidenți și nerezidenți, dacă, în pofida rezidenței acestora în state membre diferite, s-ar constata că cele două categorii de contribuabili se găsesc într-o situație similară în raport cu conținutul și cu obiectivul dispozițiilor naționale relevante [17].

13 — A se vedea Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063, punctul 27 și jurisprudența citată).

14 — În conformitate cu legislația olandeză în discuție, într-adevăr, societățile care nu au sediul în Țările de Jos nu pot beneficia de avantajele legate de impozitarea dividendelor de care se bucură societățile care au sediul în Țările de Jos, decât dacă dispun de un sediu permanent în Țările de Jos căruia îi aparțin acțiunile societăților olandeze.

15 — A se vedea Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctele 31-34), Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 18), Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher (C-107/94, Rec., p. I-3089, punctul 41), și Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 27).

16 — A se vedea Hotărârile citate anterior, Schumacker, punctele 36-38, Asscher, punctul 42, și Royal Bank of Scotland, punctul 27 și următoarele.

17 — Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451, punctul 26).

38. Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă, *în raport cu funcția legislației în litigiu,* există o diferență obiectivă de tratament între acționarii societăților rezidente și nerezidente în Țările de Jos, care percep în acest stat dividendele distribuite de o societate olandeză în cadrul căreia dețin o participație.

39. Trebuie subliniat că dispozițiile normative în cauză au drept obiectiv eliminarea impozitării în lanț cu privire la profiturile distribuite de societățile olandeze.

40. În această privință, Curtea a afirmat 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 impozitări economice a beneficiilor distribuite de o societate rezidentă [18].

41. Într-adevăr, astfel cum subliniază Curtea, statul de reședință al unei societăți distribuitoare acționează, în general, în ceea ce privește acționarul nerezident, în calitate de „stat sursă", exercitând o competență fiscală limitată numai la veniturile nerezidentului obținute pe propriul teritoriu. A pretinde acestui stat să elimine dubla impozitare economică sau impozitarea în lanț a profiturilor distribuite unui acționar nerezident ar însemna determinarea acestui stat să renunțe la dreptul său de a impozita veniturile provenite din activități economice desfășurate pe teritoriul său [19]. Dimpotrivă, statul de reședință al acționarului este cel care, în mod normal, se găsește în postura optimă de a acorda acționarului un avantaj fiscal de natură să atenueze sau să împiedice dubla impozitare economică sau impozitarea în lanț. Într-adevăr, în cazul unui acționar persoană fizică, statul de reședință este cel în măsură să aprecieze cel mai bine capacitatea contributivă a respectivului acționar [20]. În ceea ce privește dividendele percepute de o societate, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 impune statului membru al societății-mamă care percepe beneficii distribuite de o filială stabilită într-un alt stat membru, și nu acestuia din urmă, să evite dubla impozitare și aceasta permițând statului societății-mamă să aleagă între neimpozitarea acestor beneficii și impozitarea lor, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă percepută de statul membru în care filiala are reședința [21].

42. Cu toate acestea, Curtea a precizat că „din momentul în care un stat membru, în mod

18 — A se vedea Hotărârile citate anterior Denkavit Internationaal și Denkavit France, punctul 34, și Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctele 57-65.

19 — Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 59.

20 — Acest din urmă principiu este afirmat în Hotărârea Schumacker, citată anterior.

21 — Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 60.

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" [22].

43. În acest caz, într-adevăr, deși își exercită competența de stat sursă, statul în care este stabilită societatea distribuitoare exercită o competență fiscală privind acționarii nerezidenți care nu diferă de cea exercitată cu privire la rezidenți, provocând, în exercitarea exclusivă a competenței sale fiscale, o impozitare în lanț care se aplică ambelor categorii de contribuabili.

44. În fața unor situații similare între acționari rezidenți și nerezidenți, statul sursă va fi obligat să extindă și la nerezidenți avantajele fiscale echivalente cu cele acordate rezidenților, dacă acționarii rezidenți fac obiectul unei impozitări în lanț, care rezultă din exercitarea exclusivă a competenței sale fiscale, similară celei aplicate acționarilor nerezidenți.

45. În consecință, în cazul în care, precum în prezenta cauză, statul sursă ar decide să își exonereze propriii rezidenți de la dubla impozitare internă, scutindu-i de taxa reținută la sursă pentru dividendele percepute de o societate olandeză, statul sursă va trebui să extindă această scutire și la nerezidenți, în măsura în care și aceștia fac obiectul dublei impozitări interne care decurge din exercitarea competenței sale fiscale în privința lor.

46. Din analiza efectuată până la acest punct rezultă că dispozițiile reglementare în cauză, din momentul în care refuză scutirea de taxa reținută la sursă pentru dividendele plătite nerezidenților în Țările de Jos, deși prevăd această scutire pentru dividendele percepute de acționarii rezidenți, constituie o discriminare arbitrară contrară articolelor 56 CE și 58 CE [23].

47. Cu toate acestea, guvernul italian și cel al Regatului Unit consideră că diferența de tratament creată de reglementarea în litigiu în prejudiciul nerezidenților ar fi o simplă consecință a repartizării competenței fiscale între Țările de Jos și Portugalia.

22 — *Ibidem*, punctele 68-70.

23 — Curtea AELS a ajuns la o soluție similară în Hotărârea din 23 noiembrie 2004, Fokus Bank (E-1/04, disponibilă pe site-ul www.eftacourt.lu), în cadrul căreia a considerat contrară articolului 40 din Acordul privind SEE, echivalent cu articolul 56 CE (Acord privind Spațiul Economic European, JO 1994, L 1, p. 3), o reglementare norvegiană care recunoștea doar acționarilor stabiliți în Norvegia un credit de impozit pentru dividendele percepute în acest stat.

48. Trebuie făcute câteva precizări în această privință.

49. Conform articolului 220 a doua liniuță din Tratatul CE (devenit articolul 293 a doua liniuță CE) „[a]tunci când este cazul, statele membre vor angaja negocieri între ele pentru a asigura resortisanților lor eliminarea dublei impuneri în cadrul Comunității”.

50. Această dispoziție cu caracter programatic nu a fost pusă în aplicare până în prezent. În stadiul actual, dreptul comunitar nu stabilește criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în ceea ce privește eliminarea dublei impuneri în cadrul Comunității. În realitate, cu excepția Directivei 90/435 [24], a Convenției 90/436/CEE din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu adaptarea profiturilor întreprinderilor asociate [25] și a Directivei 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi [26], dintre care niciuna nu se aplică în prezenta cauză, în cadrul comunitar nu a fost adoptată nicio măsură de unificare sau de armonizare care să vizeze eliminarea dublelor impozitări, iar statele membre nu au încheiat, în temeiul articolului 393 a doua liniuță CE, nicio convenție multilaterală în acest sens [27].

51. Rezultă că, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente pentru definirea criteriilor de impunere a veniturilor, mai ales în scopul eliminării, dacă este cazul pe cale convențională, a dublei impuneri [28]. În acest domeniu, Curtea a precizat inițial că statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale, să stabilească elemente de legătură pentru a-și repartiza între ele competența fiscală [29]. În hotărârile ulterioare, Curtea a adăugat că libertatea recunoscută statelor membre viza măsurile adoptate unilateral [30].

24 — Citată la nota de subsol 2.

25 — JO L 225, p. 10.

26 — JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64.

27 — A se vedea de asemenea, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 22, și, în ceea ce privește articolul 52 din Tratatul CE, Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 51.

28 — Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec., p. I-2793, punctele 24 și 30), precum și Hotărârea din 12 decembrie 2002, De Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 93), în ceea ce privește articolul 48 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 39 CE). Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 57), în ceea ce privește articolele 52 și 58 din Tratatul CE și Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 47), în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor.

29 — Hotărârile citate anterior, Gilly, punctele 24-30, Saint-Gobain ZN, punctul 58, De Groot, punctul 94, Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 55), și Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 52.

30 — În ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, a se vedea Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată anterior, punctul 47, și, în ceea ce privește libertatea de stabilire, a se vedea Hotărârea Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 52.

52. Cu toate acestea, în ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare, statele membre trebuie să se conformeze normelor comunitare [31].

53. În temeiul jurisprudenței Curții, statele membre sunt, prin urmare, libere să decidă dacă și în ce măsură, unilateral sau prin acorduri internaționale, să elimine sau să prevină dubla impozitare, fiind însă obligate să respecte principiile comunitare în cadrul exercitării competenței lor de impozitare, chiar dacă aceasta rezultă dintr-o repartizare bilaterală sau multilaterală prealabilă a competenței fiscale între statele membre [32].

54. În ceea ce privește prezenta cauză, este evident că discriminarea creată de legislația olandeză privind impozitarea dividendelor în privința societăților nerezidente nu este rezultatul unor diferențe care există între sistemele fiscale naționale în cauză și, cu atât mai puțin, nici efectul repartizării competenței fiscale între Țările de Jos și Portugalia. În schimb, astfel cum este subliniat mai sus, este vorba de un tratament discriminatoriu care poate fi asociat *numai* cu legislația olandeză în discuție, care refuză acționarilor nerezidenți un avantaj fiscal de care, în schimb, beneficiază rezidenții, fără ca această diferență de tratament să se justifice prin elemente obiective relevante, dată fiind situația similară confirmată în care se regăsesc ambele categorii de contribuabili în raport cu obiectul și cu funcția dispozițiilor în discuție.

55. Vom vedea totuși, în cadrul analizei celei de a doua întrebări, impactul pe care îl poate avea o repartizare adecvată a competenței fiscale, prin intermediul unei convenții privind dubla impunere, asupra neutralizării efectelor discriminatorii ale unei reglementări naționale, precum legislația olandeză în cauză.

56. În subsidiar, guvernele olandez și italian susțin că reglementarea în discuție se justifică pe baza necesității de a menține coerența regimului fiscal olandez. Scutirea de taxa reținută la sursă pentru dividendele naționale distribuite de societăți olandeze către societăți rezidente în Țările de Jos ar constitui, într-adevăr, o completare fundamentală a scutirii participațiilor de impozitul pe profit („participation exemption”, articolul 13 din Wet Vpb) de care beneficiază societățile olandeze supuse fără restricții impozitării în Țările de Jos, care nu sunt taxate, în cadrul acestui impozit, pentru dividendele provenite din acțiuni. În mod special, această scutire ar reprezenta completarea necesară a excluderii profiturilor distribuite din baza de impunere în temeiul impozitului olandez pe profit și ar pune în aplicare o pură

31 — Hotărârile citate anterior De Groot, punctul 94, și FKP Scorpio Konzertproduktionen, punctul 55.

32 — Hotărârea De Groot, citată anterior, punctele 93 și 94.

simplificare administrativă, în măsura în care aceasta ar evita ca suma reținută la sursă în cadrul impozitului pe dividende să trebuiască să fie ulterior restituită, în cadrul impozitului pe profit, destinatarilor dividendelor care beneficiază în Țările de Jos de „participation exemption". Prin urmare, o astfel de simplificare administrativă nu ar putea fi extinsă și la acționarii nerezidenți în Țările de Jos, care nu sunt supuși impozitului olandez pe profit.

57. Acest argument nu poate fi admis.

58. În ceea ce privește salvgardarea coerenței regimului fiscal național, trebuie reamintit, în primul rând, faptul că este vorba de o noțiune care s-a consolidat în jurisprudență începând cu Hotărârile Bachmann și Comisia/Belgia, în cadrul cărora Curtea a recunoscut, cu titlu de principiu, că respectiva cerință constituie un motiv imperativ de interes public de natură să justifice o restricție în calea principiilor fundamentale în materie de libertate a circulației [33].

59. În cazurile citate anterior, Curtea a justificat, pe baza coerenței regimului fiscal, o reglementare națională care subordona deductibilitatea cotizațiilor de asigurare pentru limită de vârstă și pentru deces cu condiția ca acestea să fie plătite în statul care autorizează această deducere. Această limitare se justifica în temeiul cerinței de a compensa pierderea veniturilor fiscale datorată deducerii cotizațiilor vărsate în cadrul contractelor de asigurare cu impozitarea sumelor percepute pentru executarea respectivelor contracte, impozitare care nu ar fi putut fi însă posibilă în cazul companiilor de asigurări stabilite în străinătate.

60. Pornind de la aceste decizii, salvgardarea coerenței regimului fiscal este justificarea cea mai invocată de statele membre în materia impozitelor directe. Curtea a restrâns totuși foarte mult noțiunea de coerență fiscală și, printr-o jurisprudență constantă, a admis că această cerință justifică o măsură restrictivă a libertăților fundamentale, dacă sunt reunite trei condiții distincte: a) existența unei legături directe între acordarea unui avantaj fiscal și compensarea corespunzătoare prin intermediul unei prelevări fiscale, b) punerea în aplicare a deducerii și a prelevării în cadrul aceleiași impozitări și c) aplicarea acestora cu privire la același contribuabil.

61. O aplicare riguroasă a acestei jurisprudențe ar conduce la refuzarea *prima facie*, în prezenta speță, a beneficiului justificării privind coerența regimului fiscal, în măsura în care scutirea de impozitul pe dividende și scutirea participațiilor de impozitul pe profit, considerate complementare de

33 — Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249, punctele 21-28), și Hotărârea Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305, punctele 14-21).

guvernele olandez și italian și, prin urmare, în mod necesar cu aplicare concertată în vederea asigurării coerenței regimului olandez, vizează două impozite directe și nu se referă în mod formal la același contribuabil.

62. Cu toate acestea, în Hotărârea Manninen, citată anterior, Curtea pare să fi atenuat rigiditatea interpretării noțiunii de coerență a regimului fiscal, întemeiată pe criteriile caracterului identic al impozitării și al contribuabilului, admițând că, în conformitate cu cele propuse de avocatul general Kokott în concluziile prezentate în cauza menționată, un stat membru poate invoca cerința salvgardării coerenței regimului său fiscal, deși în respectiva cauză cele două criterii sus-menționate nu și-au găsit aplicarea [34].

63. Referindu-se la jurisprudența Curții, citată anterior, guvernul olandez consideră că, în prezenta cauză, ne aflăm în prezența a două scutiri corelate, dintre care una constituie dezvoltarea celeilalte și care, deși se referă în mod formal la două impozite distincte (impozitul pe dividende și impozitul pe profit), din punct de vedere material, ar viza o prelevare fiscală unică, în măsura în care taxa reținută la sursă pentru dividendele plătite ar constitui un simplu acont de impozit care ar urma să fie compensat integral cu impozitul pe profit, și s-ar aplica în realitate aceluiași contribuabil (acționarul care percepe dividendele).

64. Presupunând că cele două scutiri în discuție ar viza, în esență, același contribuabil și aceeași prelevare fiscală, trebuie să se stabilească totuși existența unei necesități reale de menținere a coerenței regimului fiscal olandez din perspectiva finalităților legislației în litigiu.

65. Or, astfel cum au susținut guvernele olandez și italian, scutirea de taxa reținută la sursă pentru respectivele dividende naționale ar părea necesară pentru a menține coerența regimului fiscal olandez în măsura în care, fără aceasta, scutirea corelată a participațiilor de impozitul pe profit nu ar avea efect – fie doar și temporar – până la momentul compensării impozitului pe dividende cu impozitul pe profit. Rezultă în mod evident că sistemul olandez, ilustrat prin intermediul acestor termeni, vizează realizarea unei „pure simplificări administrative”, care prin ea însăși nu poate să justifice în niciun mod un tratament discriminatoriu contrar libertăților fundamentale.

66. Guvernul olandez nu demonstrează totuși în ce mod ar fi compromisă coerența

34 — Punctele 45 și 46 din hotărâre, precum și, în special, punctele 54-57 din concluzii.

regimului său fiscal, dacă scutirea de impozitul pe dividende ar fi recunoscută și în cazul acționarilor nerezidenți care, deși nu sunt supuși impozitului pe profit în Țările de Jos, se află, după cum s-a constatat anterior, într-o situație similară cu cea a rezidenților în ceea ce privește impozitarea dividendelor și eventualele avantaje fiscale legate de eliminarea dublei impuneri. În schimb, este clar că obiectivul legislației în litigiu, și anume acela de a evita impozitarea în lanț a profiturilor distribuite sub formă de dividende, poate fi realizat, de asemenea, fără a fi necesară crearea unei discriminări în privința acționarilor nerezidenți, acordându-le acestora aceeași scutire de taxa reținută la sursă precum acționarilor rezidenți, fără a compromite în niciun mod coerența sistemului fiscal olandez.

67. Din cele menționate anterior rezultă că argumentele invocate de guvernele care au intervenit nu pot justifica o restricție la circulația capitalurilor care provine din respectivul regim fiscal.

68. În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare în sensul că dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor se opun unei reglementări naționale – luată în considerare fără a ține cont de efectele eventualelor convenții aplicabile referitoare la dubla impunere – care scutește de taxa reținută la sursă dividendele plătite de o societate olandeză unor societăți stabilite în Țările de Jos, în timp ce supune acestei taxe dividendele plătite societăților care nu au în Țările de Jos sediul sau un sediu permanent.

B — *Cu privire la a doua întrebare*

69. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în aprecierea compatibilității legislației olandeze examinate în raport cu principiile comunitare referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar să se determine dacă o societate care nu este stabilită în Țările de Jos sau care nu dispune de un sediu permanent în acest stat poate deduce integral în propria țară de reședință taxa reținută la sursă aplicată în Țările de Jos pe dividendele distribuite de o societate olandeză.

70. Cu titlu preliminar, se observă că instanța de trimitere nu specifică în temeiul căror dispoziții o societate precum Amurta ar putea beneficia în propria țară de reședință (Portugalia) de un „full credit” (sau credit fiscal integral) drept compensare a taxei reținute la sursă la care a fost supusă în Țările de Jos.

71. Intenționăm să examinăm în primul rând importanța pe care o poate avea, în cadrul aprecierii legislației olandeze în litigiu,

circumstanța în care un „full credit” ar fi acordat unui acționar nerezident în temeiul legislației naționale din țara de reședință a acestuia și, prin urmare, luăm în considerare ipoteza că un astfel de credit fiscal ar fi, dimpotrivă, recunoscut în temeiul CDI care a fost încheiată între Regatul Țărilor de Jos și Republica Portugheză.

1. Importanța unui „full credit” (credit fiscal integral) prevăzut de legislația națională a statului de reședință a contribuabilului vizat

72. În opinia noastră, menționând existența unui eventual „full credit” drept compensare a taxei olandeze reținute la sursă pentru dividendele percepute de Amurta, instanța de trimitere s-a referit în mod vag la posibilitatea de care Amurta ar putea beneficia în mod probabil în temeiul legislației portugheze. Într-adevăr, în fragmentul relevant al deciziei de trimitere, instanța națională subliniază că, pe baza declarațiilor din partea Amurta în propriile sale observații, în Portugalia ar exista o dispoziție similară cu dispoziția olandeză, care prevede rambursarea taxei reținute la sursă pentru dividende atunci când impozitul pe profit nu este datorat pentru aceste venituri (sistem de „full credit”). Instanța de trimitere deduce că, în prezenta cauză, taxa olandeză reținută la sursă ar fi probabil compensată în Portugalia, conform mecanismului de „full credit” menționat anterior.

73. Dimpotrivă, în prezenta procedură, Amurta a negat existența unui eventual „full credit”, precum cel descris de instanța de trimitere în decizia sa, de care ar putea beneficia în Portugalia drept compensare a taxei reținute la sursă care i se aplică în Țările de Jos pentru dividendele încasate. Conform Amurta, există și în Portugalia un sistem de „participation exemption” similar sistemului olandez, în temeiul căruia veniturile din participații sunt scutite de impozitul pe profit. În consecință, nu ar putea fi efectuată nicio compensare a impozitului prelevat pentru dividende în Țările de Jos cu impozitul pe profit din Portugalia, în măsura în care în acest ultim stat nu s-ar datora niciun impozit în acest temei.

74. Presupunând exactă interpretarea propusă de Amurta față de caracterul lacunar al deciziei de trimitere din care nu pot fi deduse alte elemente utile cu privire la acest aspect, a doua întrebare adresată Curții ar avea un caracter exclusiv ipotetic.

75. În acest caz, nu ar fi de competența Curții să răspundă la această întrebare, dat fiind faptul că, potrivit unei jurisprudențe bine cunoscute, „justificarea trimiterii preliminare și, în consecință, a competenței Curții nu o constituie formularea de opinii consultative cu privire la întrebări generale sau ipotetice […], ci necesitatea inerentă soluționării efective a unui litigiu” [35].

35 — A se vedea Hotărârea Lenz, citată anterior, punctul 52 și jurisprudența citată.

76. În orice caz, în ipoteza în care Curtea ar considera totuși că este oportun să se pronunțe cu privire la a doua întrebare care îi este adresată de instanța de trimitere, considerăm că trebuie să se răspundă după cum urmează.

77. Nu considerăm că unui avantaj fiscal i s-ar putea atribui vreo importanță, independent de valoarea și de caracterul efectiv al acestuia, care s-ar întemeia pe legislația națională a unui stat membru în vederea aprecierii compatibilității legislației unui alt stat membru în raport cu principiile comunitare.

78. În opinia noastră, nu este într-adevăr posibil să se rețină că, în cadrul unei cauze precum cea examinată în prezent, efectele discriminatorii cauzate de o legislație națională în privința unui contribuabil pot fi neutralizate prin avantaje care îi sunt recunoscute în temeiul legislației unui alt stat membru. Admiterea contrariului ar însemna, în esență, permisiunea ca un stat membru să se sustragă de la obligațiile pe care trebuie să le respecte în temeiul dreptului comunitar, făcând ca respectarea eventualelor efecte să depindă de o altă legislație națională care poate fi modificată în orice moment și în mod unilateral de statul căruia îi aparține această legislație. În această ipoteză, nu există nicio siguranță juridică în ceea ce privește respectarea de către un stat membru a interdicției discriminării arbitrare care este menționată la articolele 56 CE și 58 CE [36].

79. Din observațiile anterioare rezultă că circumstanța în care o societate ca Amurta dispune de un „full credit" în propria țară de reședință, în temeiul legislației care este în vigoare în acest stat, care permite eventual compensarea impozitului olandez reținut pentru dividendele percepute de respectiva societate în Țările de Jos, nu poate avea niciun rol în vederea aprecierii compatibilității legislației olandeze în materie de impozitare a dividendelor.

2. Domeniul de aplicare al convențiilor privind dubla impozitare și efectele reale ale CDI aplicabile

80. În opinia noastră, ajungem, dimpotrivă, la o soluție diferită de cea menționată la punctul precedent, în cazul în care neutralizarea efectelor discriminatorii ale unei

36 — De altfel, Curtea a refuzat în mod sistematic argumentul conform căruia un tratament fiscal defavorabil, care este contrar unei libertăți fundamentale, ar putea fi justificat prin existența altor avantaje fiscale, chiar presupunând că ar exista astfel de avantaje. A se vedea, în ceea ce privește tratamentele fiscale naționale examinate cu privire la a) libera circulație a lucrătorilor, Hotărârea Groot, citată anterior, punctul 97, b) libertatea de stabilire, Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, citată anterior (270/83, Rec., p. 273), punctul 21, Hotărârile citate anterior, Asscher, punctul 53, și Saint-Gobain ZN, punctul 54, și c) libera circulație a capitalurilor, Hotărârea Verkooijen, citată anterior, punctul 61.

legislații naționale ar fi asigurată prin intermediul unei repartizări corespunzătoare a competenței de impozitare între statele membre, care ar rezulta dintr-o convenție internațională pentru prevenirea dublei impuneri. Acest lucru rezultă din faptul că, luând în considerare impactul negativ al unei CDI asupra situației unui contribuabil pentru a se stabili dacă, într-un caz specific, există o restricție privind libertățile de circulație garantate prin tratat, nu se ajunge la justificarea dezavantajului discriminatoriu la care este supus respectivul contribuabil prin aplicarea unei legislații naționale, prin intermediul compensării acestui dezavantaj printr-un avantaj aleatoriu care nu are nimic în comun cu cel dintâi și care se întemeiază pe legislația unui alt stat membru, care poate fi modificată în orice moment de acesta din urmă. Dimpotrivă, acordându-se importanță impactului negativ al unei CDI asupra situației unui contribuabil se permite, în primul rând, să se ia în considerare „realitatea economică a activității contribuabilului și eventualele stimulente legate de contextul transfrontalier" în care își desfășoară activitatea [37], dar și în special să se țină cont de modul în care statele membre au asigurat respectarea libertăților fundamentale ca urmare a unei repartizări corespunzătoare a competenței acestora de impozitare, asumându-și *angajamente reciproce întemeiate pe un act obligatoriu pentru acestea*. Astfel, acordându-se importanță posibilității statelor membre de a stabili în mod liber, în absența unei armonizări comunitare, criteriile de repartizare a competenței fiscale a acestora în vederea eliminării dublei impuneri, nu se creează o situație de insecuritate juridică în ceea ce privește respectarea obligațiilor comunitare care li se impun.

81. Acest lucru este posibil cu respectarea a două condiții fundamentale. În primul rând, trebuie stabilit dacă, în prezenta cauză, tratamentul global la care este supus un contribuabil, în temeiul dispozițiilor relevante ale unei CDI, este *în practică* conform principiilor comunitare în materia liberei circulații. Într-o situație precum cea examinată, de exemplu, statul sursă ar putea garanta prin intermediul unei CDI că acei contribuabili rezidenți și nerezidenți, care se găsesc într-o situație similară, beneficiază de aceleași avantaje referitoare la eliminarea dublei impuneri. În al doilea rând, trebuie să fie menținută obligația statului, a cărui legislație pare să fie prin ea însăși contrară principiilor comunitare, de a garanta neutralizarea unor astfel de efecte distorsionate ale propriei reglementări, fără ca acest stat să poată invoca neexecutarea de către cealaltă parte contractantă în raport cu ceea ce este prevăzut de CDI pentru a se sustrage de la obligațiile care îi revin în temeiul tratatului [38].

82. Curtea a ajuns, de asemenea, la această soluție în ceea ce privește importanța care trebuie atribuită CDI, conform căreia, în vederea furnizării unei interpretări a dreptului comunitar care să fie utilă instanței naționale, este necesar să se ia în considerare

37 — A se vedea punctele 33-38 din Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate la 27 aprilie 2006 în cauza Denkavit Internationaal și Denkavit France, citată anterior, și Concluziile noastre prezentate la 29 martie 2007 în cauza Columbus Container Services (C-298/05, aflată pe rolul Curții), punctul 47.

38 — A se vedea în acest sens punctele 39-43 din Concluziile prezentate în cauza Denkavit Internationaal și Denkavit France.

dispozițiile unei CDI atunci când respectiva instanță o prezintă ca făcând parte din cadrul juridic aplicabil în cauza principală [39].

83. Instanța de trimitere, făcând referire la prezenta cauză, astfel cum am remarcat anterior, solicită Curții să se pronunțe cu privire la domeniul de aplicare al unui „full credit" de care Amurta ar beneficia probabil în Portugalia, fără a explica însă dacă respectiva posibilitate rezultă din aplicarea unei CDI relevante încheiate între Republica Portugheză și Regatul Țărilor de Jos.

84. Guvernele olandez, italian și cel al Regatului Unit consideră că această CDI ar trebui luată în considerare de Curte în cadrul analizei sale privind aprecierea compatibilității legislației olandeze în litigiu cu principiile în materia liberei circulații a capitalurilor.

85. În ceea ce ne privește, după cum am explicat deja, nu putem identifica totuși niciun element în decizia de trimitere din care să rezulte că instanța *a quo* ar fi intenționat să se refere doar la dispozițiile relevante ale CDI încheiate între Republica Portugheză și Regatul Țărilor de Jos, deși se pare că s-a referit, în mod vag, numai la legislația națională portugheză, indicând existența unui eventual „full credit" [40].

86. Prin urmare, vom examina doar cu titlu subsidiar impactul efectiv al CDI relevante în vederea aprecierii compatibilității legislației olandeze în discuție, în ipoteza în care Curtea s-ar pronunța în sensul că instanța națională s-ar fi referit la această CDI atunci când a reamintit existența unui „full credit" și aceasta din urmă ar face astfel parte din cadrul juridic asupra căruia Curtea este chemată să se pronunțe.

87. Or, pentru a neutraliza în mod concret efectele legislației olandeze în discuție care, după cum s-a constatat mai sus, pune în aplicare o discriminare în prejudiciul nerezidenților, CDI aplicabilă ar trebui să prevadă o repartizare a competenței de impozitare între părțile contractante de natură să anuleze în practică dezavantajul suportat de nerezidenți din cauza taxei reținute la sursă care li se aplică în Țările de Jos. Acest lucru ar fi posibil doar prin eliminarea totală în Portugalia a efectelor acestei taxe, adică prin intermediul scăderii integrale a taxei reținute la sursă pentru dividende în Țările de Jos, din impozitul pe profit datorat în caz contrar în

39 — A se vedea Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 21, Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, punctul 51 (C-265/04, Rec., p. I-923) Hotărârile citate anterior, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 71, și Denkavit Internationaal și Denkavit France, punctul 45.

40 — Poziție susținută, pe de altă parte, de Autoritatea AELS de supraveghere.

Portugalia pentru respectivele dividende. Din punct de vedere tehnic, ar fi vorba despre ceea ce numim „full credit" sau credit fiscal integral pe care țara de reședință a contribuabilului interesat (Portugalia) l-ar acorda drept compensare a impozitului reținut pentru dividende, aplicat în statul sursă (Țările de Jos) [41].

88. Articolul 24 din CDI vizată prevede, dimpotrivă, un sistem de credit normal sau parțial, mai precis permite contribuabilului să deducă taxa reținută pentru dividende care i se aplică în Țările de Jos în limitele sumei care ar fi în caz contrar datorată, în temeiul impozitului pe profit, în Portugalia pentru profiturile percepute sunt formă de dividende străine [42]. În acest caz, o societate portugheză precum Amurta ar continua să suporte parțial efectele impozitului reținut în Țările de Jos, contrar celor prevăzute, în temeiul legislației olandeze, pentru o societate rezidentă care este integral scutită de impozitarea în lanț pentru dividendele percepute în Țările de Jos. În consecință, avantajele acordate societăților nerezidente în Țările de Jos nu ar fi echivalente cu cele care sunt recunoscute societăților rezidente și care se găsesc într-o situație similară în raport cu efectele dublei impozitări a veniturilor din participații în cadrul societăților olandeze, ceea ce ar avea drept consecință faptul că legislația olandeză în litigiu ar continua să creeze o discriminare arbitrară, interzisă la articolele 56 CE și 58 CE.

89. În cele din urmă, dacă se constată că în Portugalia există un sistem de „participation exemption", în temeiul căruia sunt scutite de impozitul pe profit veniturile din participații, chiar dacă se admite că CDI relevantă prevede un credit fiscal integral, Amurta nu ar putea beneficia de acesta în practică în măsura în care, astfel cum s-a constatat deja, în Portugalia nu este datorat niciun impozit pentru veniturile din participații cu care s-ar putea compensa taxa reținută în Țările de Jos pentru dividendele plătite.

90. Cu toate acestea, astfel cum s-a afirmat de către Curte, instanței naționale îi revine sarcina să interpreteze dreptul național aplicabil și, prin urmare, să verifice dacă, în speță, tratamentul global la care este supusă o societate nerezidentă, în temeiul exercitării concertate a competenței de impozitare, astfel cum este repartizată în mod convențional între statul sursă și statul de reședință, nu ar fi mai puțin favorabil decât cel garantat societăților rezidente [43].

41 — Soluție similară în cauza Denkavit Internationaal și Denkavit France, punctele 54-56.

42 — Prin mecanismul creditului fiscal parțial, o neutralizare a efectelor taxei reținute la sursă olandeze ar putea fi avută în vedere exclusiv în cazul aplicării aceleiași cote de impozitare atât în Țările de Jos, cât și în Portugalia, consecințele fiind că impozitul reținut olandez ar avea o valoare egală cu impozitul pe profit portughez pentru dividendele olandeze și, prin urmare, ar fi compensabil integral cu acesta din urmă.

43 — A se vedea în acest sens Hotărârea Bouanich, punctul 51.

IV — Concluzie

91. Având în vedere considerațiile anterioare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de Gerechtshof te Amsterdam după cum urmează:

„1) Articolele 56 CE și 58 CE se opun ca o legislație națională precum cea care face obiectul cauzei principale – luată în considerare fără a se ține cont de efectele eventualelor convenții aplicabile pentru evitarea dublei impuneri – să scutească de taxa reținută la sursă dividendele plătite de societăți care au sediul în Țările de Jos, unor societăți care dispun de un sediu în acest stat, în timp ce supune acestei taxe reținute la sursă dividendele plătite către societăți care nu au în Țările de Jos sediul sau un sediu permanent.

2) Pentru a se răspunde la prima întrebare, nu prezintă importanță aspectul dacă o societate care nu are în Țările de Jos sediul sau un sediu permanent poate beneficia în țara sa de reședință, în temeiul legislației țării de reședință, de un credit fiscal integral („full credit”) drept compensare pentru impozitul olandez reținut pentru dividende, chiar presupunând că ar exista această posibilitate.”