HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

17 mai 2017*

„Trimitere preliminară — Libertatea de stabilire — Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora — Legislație fiscală — Impozit pe profit — Distribuire de dividende — Reținere la sursă — Dublă impozitare — «Fairness tax»”

În cauza C-68/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia), prin decizia din 28 ianuarie 2015, primită de Curte la 13 februarie 2015, în procedura

X

împotriva

Ministerraad,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 22 iunie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru X, de T. Engelen, de L. Ketels și de Ph. Renier, advocaten;

— pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de D. Delvaux, precum și de M. Jacobs și de C. Pochet, în calitate de agenți;

— pentru guvernul francez, de D. Colas de J.-S. Pilczer, și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 noiembrie 2016,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: neerlandeza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE și a articolului 4 alineatul (3), precum și a articolului 5 din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8, denumită în continuare „Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între X, pe de o parte, și Ministerraad (Consiliul de Miniștri, Belgia), pe de altă parte, în legătură cu o acțiune având ca obiect anularea unor dispoziții de drept național prin care se instituie un impozit distinct de impozitul pe profit și de impozitul nerezidenților, denumit „fairness tax”, care supune impozitării societățile rezidente și societățile nerezidente atunci când aceste societăți distribuie dividende care, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu sunt incluse în rezultatul impozabil final al acestora.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit considerentului (3) al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, obiectivul acestei directive este de a scuti de la reținerea la sursă 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.

4 Considerentele (7) și (9) ale acestei directive au următorul cuprins:

„(7) Dacă o societate-mamă primește, în calitate de asociat al societății-filială, profituri distribuite, statul membru al societății-mamă trebuie fie să nu impoziteze aceste profituri, fie să impoziteze aceste profituri și, în același timp, să autorizeze societatea-mamă să deducă din valoarea impozitului datorat cota impozitului plătit de filială, aferentă acestor profituri.

[…]

(9) Repartizarea profitului către un sediu permanent al societății-mamă și încasarea lui de către aceasta ar trebui să determine aplicarea aceluiași tratament cu cel care se aplică între o filială și societatea-mamă. […]”

5 Articolul 4 alineatele (1) și (3) din directiva menționată prevede:

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

(a) să nu impoziteze profiturile respective sau

(b) să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătită de filială și orice subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să îndeplinească condițiile enunțate în definițiile prevăzute la articolul 2 și să respecte cerințele prevăzute la articolul 3, până la limita cuantumului reprezentând impozitul aferent datorat.

[…]

(3) Fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și orice pierderi care rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă.

Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială."

6 Articolul 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora prevede:

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

Dreptul belgian

7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Codul privind impozitele pe venit din 1992) a fost modificat prin wet houdende diverse bepaligen (Legea privind diferite dispoziții) din 30 iulie 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 1 august 2013) (denumit în continuare „CIV 92"). Capitolul 15 din această lege din 30 iulie 2013 cuprinde o secțiune 2, a cărei subsecțiune 1 este intitulată „Fairness Tax". Subsecțiunea respectivă este alcătuită din articolele 43-51 din aceasta, care modifică articolele 198, 207, 218, 219 ter, 233, 246, 275 și 463 bis din CIV 92.

8 Potrivit articolului 198 alineatul 1 punctul 1 din CIR 92:

„Nu sunt considerate cheltuieli profesionale:

1° impozitul pe profit, inclusiv contribuțiile distincte datorate în temeiul articolelor 219 bis-219 quater, sumele plătite ca impozit pe profit și impozitul pe veniturile din bunuri mobile suportat de debitorul venitului cu scutirea beneficiarului, prin nerespectarea articolului 261, dar cu excluderea contribuției distincte datorate în temeiul articolului 219".

9 Articolul 207 al doilea paragraf din acest cod prevede:

„Niciuna dintre aceste deduceri sau compensări cu pierderea perioadei impozabile nu poate fi aplicată asupra părții din rezultat care provine din avantajele anormale sau benevole vizate la articolul 79, nici asupra avantajelor financiare sau de orice natură primite vizate la articolul 53 punctul 24, nici asupra bazei pentru contribuția distinctă specială instituită asupra cheltuielilor sau asupra avantajelor de orice natură, care nu sunt justificate în conformitate cu articolul 219, nici asupra părții din profiturile care sunt afectate cheltuielilor vizate la articolul 198 alineatul 1 punctele 9 și 12, nici asupra părții din profiturile care provin din nerespectarea articolului 194 quater alineatul 2 paragraful 4 și din aplicarea articolului 194 quater alineatul 4, nici asupra plusvalorilor vizate la articolul 217 punctul 3, nici asupra dividendelor vizate la articolul 219 ter."

10 Articolul 218 alineatul 1 din codul menționat are următorul cuprins:

„Impozitul calculat în conformitate cu articolele 215-217 și contribuția distinctă vizată la articolul 219 ter sunt eventual majorate astfel cum se prevede în materia impozitării persoanelor fizice la articolele 157-168, în cazul în care plățile anticipate nu au fost efectuate sau nu au fost efectuate integral.

Prin derogare de la articolele 160 și 165, limitarea majorării la 90 % și majorarea bazei de calcul la 106 % din impozitul datorat statului nu se aplică."

11 Articolul 219 ter din același cod prevede:

„§ 1 Pentru perioada impozabilă în cursul căreia sunt distribuite dividende în sensul articolului 18 alineatul 1 punctele 1-2 bis, se instituie o contribuție distinctă, calculată potrivit dispozițiilor de la alineatele care urmează.

Această contribuție distinctă este independentă de și, după caz, este complementară altor impozite datorate în temeiul altor dispoziții din prezentul cod sau, după caz, în cadrul punerii în aplicare a unor dispoziții legale speciale.

§ 2 Baza acestei contribuții distincte este constituită din diferența pozitivă dintre dividendele brute distribuite pentru perioada impozabilă, pe de o parte, și rezultatul impozabil final, care este supus efectiv cotei de impozit pe profit vizate la articolele 215 și 216, pe de altă parte.

§ 3 Baza impozabilă astfel stabilită este redusă cu acea parte a dividendelor distribuite care provine din rezerve impozitate anterior și cel târziu în cursul exercițiului fiscal 2014. În scopul aplicării acestei reduceri, luarea în considerare a rezervelor impozitate deja se va face cu prioritate asupra ultimelor rezerve introduse.

Pentru exercițiul fiscal 2014, dividendele distribuite în cursul aceluiași exercițiu fiscal nu pot fi în niciun caz luate în considerare ca rezerve impozitate în cadrul aceluiași exercițiu fiscal.

§ 4 Soldul obținut este limitat ulterior prin aplicarea unui procent care exprimă raportul dintre:

— pe de o parte, la numărător, deducerea pierderilor reportate aplicată efectiv pentru perioada de impozitare și deducerea pentru capitalul de risc aplicată efectiv pentru aceeași perioadă impozabilă și

— pe de altă parte, la numitor, rezultatul fiscal al perioadei de impozitare, fără a se lua în considerare deprecierile, rezervele și plusvalorile scutite.

§ 5 Baza determinată în conformitate cu alineatele precedente nu poate fi limitată sau redusă în niciun alt mod.

§ 6 Contribuția distinctă este egală cu 5 % din cuantumul astfel calculat.

§ 7 Societățile care, pe baza articolului 15 din Codul societăților, sunt considerate întreprinderi mici pentru exercițiul fiscal legat de perioada de impozitare în cursul căreia sunt distribuite dividendele nu sunt supuse contribuției menționate.”

12 Articolul 233 al treilea paragraf din CIV 92 prevede:

„În plus, o contribuție distinctă este stabilită potrivit normelor prevăzute la articolul 219 ter. În scopul aplicării acestei măsuri, în ceea ce privește sediile belgiene, prin «dividende distribuite» se înțelege acea parte din dividendele brute distribuite de societate care corespunde părții pozitive din rezultatul contabil al sediului belgian în rezultatul contabil global al societății.”

13 Articolul 246 primul paragraf punctul 3 din acest cod are următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere aplicării articolului 218, contribuția distinctă vizată la articolul 233 al treilea paragraf se calculează la o cotă de 5 %.”

14 Articolul 463 bis alineatul (1) punctul 1 din codul menționat prevede:

„Se instituie în profitul exclusiv al statului, cu titlu de contribuție suplimentară de criză, o cotă suplimentară de 3 %:

1° la impozitul pe profit, la impozitul persoanelor juridice vizate la articolul 220 punctele 2 și 3 și, pentru contribuabilii vizați la articolul 227 punctele 2 și 3, cu excepția statelor străine, a subdiviziunilor politice și a colectivităților locale, la impozitul nerezidenților, inclusiv contribuțiile distincte vizate la articolele 219 bis, 219 ter și 246 primul paragraf punctele 2 și 3; contribuțiile suplimentare de criză se calculează asupra acestor impozite determinate:

— înaintea deducerii plăților anticipate prevăzute la articolele 218, 226 și 246 primul paragraf punctul 1 și al doilea paragraf, a impozitelor plătite în avans, a cotității forfetare a impozitului datorat în străinătate și a creditului fiscal, prevăzute la articolele 277-296;

— înaintea aplicării majorării prevăzute în cazul în care nu s-au efectuat sau nu s-au efectuat integral plățile anticipate vizate la prima liniuță."

15 Articolul 275^{7} al patrulea paragraf din același cod este redactat după cum urmează:

„Regele poate majora procentul prevăzut la al treilea paragraf prin decret dezbătut în cadrul Consiliului de Miniștri pentru angajatorii vizați la prezentul articol care fie sunt considerați întreprinderi mici în temeiul articolului 15 din Codul societăților, fie sunt persoane fizice care îndeplinesc *mutatis mutandis* criteriile de la articolul 15 menționat. Regele va sesiza camerele legislative, imediat dacă acestea sunt reunite, iar în caz contrar la deschiderea următoarei sesiuni, cu un proiect de lege privind confirmarea decretelor adoptate în executarea prezentului paragraf".

16 Articolul 51 din Legea privind diferite dispoziții din 30 iulie 2013 prevede:

„Articolele 43-49 intră în vigoare începând cu exercițiul fiscal 2014.

Orice modificare efectuată începând de la 28 iunie 2013 până la data închiderii conturilor anuale rămâne fără efect în vederea aplicării măsurilor incluse în prezenta subsecțiune.

Articolul 50 se aplică remunerațiilor plătite sau atribuite începând cu 1 ianuarie 2014."

Litigiul principal și întrebările preliminare

17 X a formulat la Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia) o acțiune având ca obiect anularea unor dispoziții de drept național prin care se instituie „fairness tax".

18 Instanța de trimitere arată că „fairness tax" este o contribuție distinctă de impozitul pe profit și de impozitul nerezidenților, al cărei regim este prevăzut la articolele 43-51 din Legea privind diferite dispoziții din 30 iulie 2013. Aceasta se aplică atunci când, pentru aceeași perioadă impozabilă, sunt distribuite dividende și rezultatul fiscal al societății este diminuat, în totalitate sau în parte, prin aplicarea diverselor deduceri prevăzute de regimul fiscal național.

19 În cadrul acțiunii sale având ca obiect anularea acestor articole 43-51, X a susținut, în primul rând, că „fairness tax" constituie o restricție privind libertatea de stabilire care împiedică libera alegere de către societățile nerezidente a formei juridice sub care acestea intenționează să își desfășoare activitățile economice în Belgia.

20 Astfel, o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în Belgia prin intermediul unei filiale nu ar fi supusă în mod indirect „fairness tax” decât dacă această filială îi distribuie efectiv dividende din profiturile sale, indiferent dacă, pe de altă parte, această societate nerezidentă distribuie sau nu distribuie ea însăși dividende.

21 În schimb, dacă o societate nerezidentă desfășoară o activitate economică în Belgia prin intermediul unui sediu permanent, aceasta ar fi supusă „fairness tax” din moment ce distribuie ea însăși dividende indiferent de aspectul dacă profiturile sediului permanent au fost încasate de această societate sau dacă au fost sau nu au fost rezervate sau reinvestite în Belgia. Baza de impozitare a societății menționate ar putea astfel să cuprindă și profituri realizate de aceasta în afara Belgiei, pentru simplul motiv că aceasta din urmă deține un sediu permanent în Belgia.

22 În plus, „fairness tax” ar constitui și o discriminare bazată pe naționalitate între o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în Belgia prin intermediul unui sediu permanent și o societate rezidentă, din moment ce o societate nerezidentă ar putea fi supusă acestui impozit chiar dacă toate profiturile provenite de la sediul său permanent din Belgia au fost rezervate sau reinvestite în Belgia, în timp ce situația s-ar prezenta diferit dacă societatea rezidentă ar rezerva sau ar reinvesti toate profiturile sale în acest stat membru.

23 Consiliul de Miniștri consideră că pretinsa diferență de tratament decurge din caracteristicile proprii ale unui sediu permanent, dat fiind că, spre deosebire de o filială, un sediu permanent nu poate distribui el însuși dividende.

24 În ceea ce privește pretinsa diferență de tratament dintre o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în Belgia prin intermediul unui sediu permanent și o societate rezidentă, Consiliul de Miniștri arată că, pentru a evita eventuale discriminări, legislația în discuție prevede calcularea unor dividende fictive, pentru a stabili baza impozabilă a „fairness tax” a societății nerezidente. Prin urmare, această legislație nu ar institui nicio diferență de tratament, ci ar fi adaptată împrejurărilor.

25 În al doilea rând, potrivit X, „fairness tax” trebuie considerată drept o taxă reținută la sursă, din moment ce aceasta este prelevată din profitul distribuit societății-mamă de către filială, prin urmare, este contrară articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, în temeiul căruia profiturile distribuite societății-mamă de către filială sunt scutite de reținere la sursă.

26 Consiliul de Miniștri apreciază că „fairness tax” nu este o taxă reținută la sursă deghizată, ci o contribuție distinctă, calculată în funcție de dividendele distribuite care nu apar în rezultatul impozabil al filialei, întrucât acestea au făcut obiectul deducerii pentru capitalul de risc și/sau al deducerii pierderilor anterioare.

27 În al treilea rând, X consideră că „fairness tax” poate avea ca efect supunerea profiturilor care intră în domeniul de aplicare al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora unei impozitări care depășește plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (3) din această directivă.

28 Astfel, scutirea a 95 % din profituri ar fi aplicabilă numai dacă profiturile încasate ar fi distribuite imediat în cursul anului. Dacă acestea ar fi distribuite în cursul unui an ulterior, profiturile respective ar fi supuse „fairness tax” pentru o cotă mai mare de 5 %, întrucât factorul de proporționalitate ar ține seama numai de profiturile din anul respectiv și de deducerea pentru capitalul de risc aplicată acestora și/sau de deducerea pierderilor reportate efectuate în acel an.

29 Potrivit Consiliului de Miniștri, distribuirea sau nedistribuirea profiturilor este o alegere strategică a societății-mamă. „Fairness tax” ar fi diferită pentru aceeași societate în fiecare an fiscal, în funcție de valoarea dividendelor distribuite, de aplicarea unei deduceri pentru capitalul de risc și de mărimea rezultatului fiscal, și, prin urmare, nu ar avea drept consecință supunerea la impozitare a unei părți din dividende care depășește plafonul de 5 %.

30 În aceste condiții, Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 49 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia:
   a) societățile stabilite în alt stat membru și care au un sediu permanent în Belgia sunt supuse unui impozit atunci când decid să distribuie profituri neincluse în rezultatul final impozabil al societății, indiferent dacă societatea-mamă a încasat profitul de la sediul permanent din Belgia, în timp ce societățile stabilite în alt stat membru și cu o filială în Belgia nu sunt supuse unui asemenea impozit atunci când decid să distribuie profituri neincluse în rezultatul final impozabil al societății, indiferent dacă filiala a distribuit sau nu a distribuit dividende;
   b) atunci când decid distribuirea profiturilor neincluse în rezultatul final impozabil al societății, societățile stabilite în alt stat membru și care au un sediu permanent în Belgia sunt supuse unui impozit în situația în care profitul înregistrat în Belgia este alocat integral rezervelor, în timp ce societățile belgiene nu sunt supuse unui asemenea impozit atunci când profitul înregistrat este alocat integral rezervelor?

2) Articolul 5 […] din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie să fie interpretat în sensul că există o reținere la sursă a impozitului atunci când o normă de drept național prevede un impozit pentru distribuirea profitului unei filiale către societatea-mamă, întrucât în aceeași perioadă de impozitare se distribuie dividende, iar rezultatul impozabil se reduce parțial sau integral cu deducerea pentru capitalul de risc și/sau pierderi fiscale reportate, în timp ce, în temeiul prevederilor dreptului național, profitul nu ar fi impozabil dacă ar rămâne la filială și nu ar fi distribuit societății-mamă?

3) Articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care aplică un impozit pentru distribuirea de dividende în situația în care respectiva reglementare are ca rezultat impozitarea unei societăți pentru o parte din dividendele sale care depășește plafonul prevăzut la articolul 4 alineatul (3) din directivă menționat atunci când distribuie un dividend primit în alt an decât anul în care l-a primit, în timp ce nu aceasta este situația atunci când această societate distribuie din nou un dividend în același an în care îl primește?”

Cu privire la întrebările preliminare

31 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, prin întrebările adresate, instanța de trimitere ridică problema compatibilității cu dreptul Uniunii a unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, aplicabilă într-o situație în care cuantumul profiturilor distribuite de o societate – indiferent dacă este vorba despre o societate rezidentă, inclusiv filiala rezidentă a unei societăți nerezidente, sau despre o societate nerezidentă care desfășoară o activitate în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent –, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național al statului membru menționat, este mai mare decât rezultatul fiscal final al acestei societăți în același stat membru.

32 Reiese din dosarul înaintat Curții că această legislație fiscală are ca obiectiv să impoziteze veniturile care intră sub incidența competenței fiscale a statului membru în cauză și care, din cauza unei astfel de utilizări, au fost distribuite fără să fi fost supuse impozitului pe profit, în ceea ce privește societățile rezidente, sau impozitului nerezidenților, în ceea ce privește societățile nerezidente, în acest stat membru.

33 Reiese de asemenea din acest dosar că legislația fiscală în discuție în litigiul principal ia forma unei contribuții distincte de impozitul pe profit și de impozitul nerezidenților, a cărui cotă este stabilită la 5,15 %. Baza acestei contribuții este constituită din diferența pozitivă dintre, pe de o parte, dividendele brute distribuite pentru perioada impozabilă și, pe de altă parte, rezultatul final impozabil, care este supus efectiv cotei obișnuite a impozitului pe profit. Baza impozabilă astfel stabilită este redusă cu acea parte a dividendelor distribuite care provine din rezerve impozitate anterior, mai cel târziu în cursul exercițiului fiscal 2014. Soldul obținut este limitat printr-un coeficient care constă într-o fracție ce exprimă raportul dintre deducerea pentru capitalul de risc și/sau a pierderilor reportate pentru perioada impozabilă, la numărător, și rezultatul fiscal al perioadei impozabile, la numitor.

34 Pentru a calcula baza de impozitare în ceea ce privește societățile nerezidente, aceeași legislație fiscală prevede calcularea unor „dividende fictive”. Într-un astfel de caz, „dividendele distribuite” sunt compuse din acea parte a dividendelor brute distribuite de societatea nerezidentă care corespunde părții pozitive din rezultatul contabil al sediului permanent belgian în rezultatul contabil total al acestei societăți.

Cu privire la prima întrebare

35 Pentru a analiza întrebarea astfel cum este adresată, trebuie mai întâi amintit că sediul unei societăți servește, la fel ca cetățenia persoanelor fizice, la stabilirea legăturii acesteia cu ordinea juridică a unui stat (a se vedea printre altele Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, EU:C:1986:37, punctul 18, și Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, punctul 20).

36 Rezultă de aici că aplicarea unei legislației fiscale naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, unei filiale rezidente a unei societăți nerezidente, pe de o parte, și unui sediu permanent al unei astfel de societăți, pe de altă parte, privește tratamentul fiscal al unei societăți rezidente și, respectiv, al unei societăți nerezidente.

37 Or, în speță, este cert că legislația fiscală belgiană în discuție tratează în același mod societățile rezidente, inclusiv filialele rezidente ale societăților nerezidente, și societățile nerezidente, toate aceste societăți fiind supuse „fairness tax”, din moment ce ele efectuează distribuirea dividendelor în împrejurările descrise la punctele 31 și 32 din prezenta hotărâre.

38 În aceste condiții, întrebarea adresată trebuie înțeleasă în sensul că are drept scop să stabilească dacă libertatea de stabilire trebuie interpretată în sensul că se opune unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia atât o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent, cât și o societate rezidentă, inclusiv filiala rezidentă a unei societăți nerezidente, sunt supuse unui impozit precum „fairness tax” atunci când aceste societăți distribuie dividende care, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final.

39 Libertatea de stabilire, pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii Europene, presupune accesul acestora la activitățile independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire. Aceasta cuprinde, potrivit articolului 54 TFUE, 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 Uniunii, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 17 și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește tratamentul în statul membru de primire, reiese din jurisprudența Curții că, întrucât articolul 49 primul paragraf a doua teză TFUE lasă în mod expres operatorilor economici posibilitatea de a alege liber forma juridică adecvată pentru desfășurarea activităților lor în alt stat membru, această alegere liberă nu trebuie să fie limitată prin dispoziții fiscale discriminatorii (Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 77, precum și jurisprudența citată).

41 În ceea ce privește dispozițiile fiscale, rezultă din jurisprudența Curții că revine fiecărui stat membru sarcina de a organiza, cu respectarea dreptului Uniunii, propriul sistem fiscal referitor la impozitarea profitului, în măsura în care acest profit ține de competența fiscală a statului membru în cauză. Rezultă din aceasta că statul membru gazdă este liber să stabilească faptul generator al impozitului, baza de impozitare, precum și cota de impozitare care se aplică diverselor forme de organizare a societăților care operează în acest stat membru, cu condiția de a acorda societăților nerezidente un tratament care să nu fie discriminatoriu în raport cu formele de organizare naționale comparabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 47, precum și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, punctul 86 și jurisprudența citată).

42 O discriminare nu poate lua naștere decât din aplicarea de reguli diferite unor situații comparabile sau din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 30, precum și Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Ungaria, C-253/09, EU:C:2011:795, punctul 50 și jurisprudența citată).

43 În speță, este cert că o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în Belgia prin intermediul unui sediu permanent și o societate rezidentă, inclusiv filiala unei societăți nerezidente, sunt supuse, în principiu, unui tratament fiscal identic, din moment ce acestea sunt supuse „fairness tax” atunci când distribuie dividende care, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final.

44 Cu toate acestea, în măsura în care reiese din dosarul înaintat Curții că, spre deosebire de o societate rezidentă care este supusă impozitului pe profit pe baza venitului său mondial, o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în Belgia prin intermediul unui sediu permanent este supusă impozitării în acest stat membru numai pe baza profiturilor pe care le realizează acest sediu permanent, situația ar putea fi diferită, iar legislația în discuție ar constitui, în consecință, o restricție privind libertatea de stabilire dacă modalitatea de determinare a bazei de impozitare a „fairness tax” ar conduce, efectiv, la tratarea acestei societăți nerezidente într-un mod mai puțin avantajos decât o societate rezidentă.

45 Potrivit guvernului belgian, întrucât prevede calcularea unor dividende fictive în scopul determinării bazei de impozitare a „fairness tax” pentru o astfel de societate nerezidentă, legislația fiscală în discuție în litigiul principal a ținut seama de această diferență în modul de calcul al bazei de impozitare și, prin urmare, urmărește să evite eventuale discriminări.

46 X și Comisia Europeană consideră, în schimb, că acest mod de calcul ar putea conduce la o impozitare mai împovărătoare a societății nerezidente. În această privință, pe de o parte, X susține că, în anumite situații, modul de calcul menționat conduce la faptul că această societate nerezidentă este impozitată în legătură cu alte profituri decât cele generate de sediul permanent belgian. Pe de altă parte, Comisia arată că societatea rezidentă, inclusiv filiala rezidentă a unei societăți nerezidente, nu este supusă „fairness tax” decât atunci când aceasta distribuie efectiv dividende, în timp ce o societate nerezidentă

care desfășoară o activitate economică în statul membru în cauză prin intermediul unui sediu permanent este supusă acestui impozit din moment ce distribuie dividende, chiar atunci când profiturile acestui sediu permanent nu fac parte din dividendele distribuite de această societate nerezidentă.

47 În speță, revine instanței de trimitere, singura competentă să interpreteze dreptul național, ținând seama de toate elementele legislației fiscale în discuție în litigiul principal și de ansamblul regimului fiscal național, sarcina de a verifica dacă modul de calcul al bazei de impozitare conduce, în toate situațiile, la faptul că tratamentul fiscal rezervat unei societăți nerezidente care își desfășoară activitatea în Belgia prin intermediul unui sediu permanent nu este mai puțin avantajos decât cel la care este supusă o societate rezidentă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 48).

48 În cadrul acestei verificări, instanța națională va trebui să ia în considerare faptul că legislația în discuție în litigiul principal urmărește să impoziteze profituri care țin de competența fiscală belgiană, distribuite, dar asupra cărora acest stat membru, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu și-a exercitat această competență fiscală. Prin urmare, într-o situație în care modul de calcul al bazei de impozitare a unei societăți nerezidente ar conduce la faptul că această societate este impozitată chiar și pentru profiturile care nu țin de competența fiscală a acestui stat membru, societatea nerezidentă respectivă ar suferi un tratament mai puțin avantajos decât cel al unei societăți rezidente.

49 Dacă din această verificare rezultă că există un astfel de tratament, ar trebui, în consecință, să se considere că o legislație fiscală precum cea în discuție în litigiul principal constituie un obstacol în calea libertății de stabilire.

50 Un asemenea obstacol nu poate fi admis decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificat de motive imperative de interes general (Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23 și jurisprudența citată).

51 Trebuie amintit că examinarea caracterului comparabil sau necomparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând seama de obiectivul urmărit de legislația fiscală națională în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Comisia/Finlanda, C-342/10, EU:C:2012:688, punctul 36, și Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 48).

52 Or, în ceea ce privește o legislație fiscală a statului membru gazdă care urmărește să evite ca beneficiile generate în acest stat, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, să fie distribuite fără a fi fost impozitate în sarcina contribuabilului, situația unui contribuabil nerezident care desfășoară o activitate economică în statul membru menționat prin intermediul unui sediu permanent este comparabilă cu aceea a unui contribuabil rezident. Astfel, în ambele cazuri, această legislație fiscală urmărește să permită aceluiași stat să își exercite competența de impozitare asupra profiturilor care intră sub incidența competenței sale fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punctul 19, precum și Hotărârea din 3 septembrie 2014, Comisia/Spania, C-127/12, nepublicată, EU:C:2014:2130, punctele 77 și 78).

53 Prin urmare, în lumina legislației în discuție în litigiul principal, situația unei societăți nerezidente care desfășoară o activitate economică în Belgia prin intermediul unui sediu permanent este comparabilă cu aceea a unei societăți rezidente, inclusiv filiala rezidentă a unei societăți nerezidente.

54 În consecință, restricția nu poate fi justificată decât de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 25 și jurisprudența citată).

55 Guvernul belgian a susținut că un eventual obstacol în calea acestei libertăți ar fi justificat prin două motive de interes general, și anume obiectivul vizând asigurarea repartizării echilibrate a competențelor de impozitare ale statelor membre și cel vizând combaterea abuzurilor.

56 În această privință, este suficient să se constate că, deși aceste două obiective constituie motive imperative de interes general care pot justifica o restricție a exercitării libertăților de circulație garantate de tratat (a se vedea Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctele 36 și 37, precum și jurisprudența citată), legislația în discuție în litigiul principal nu este de natură să asigure realizarea lor, astfel încât obiectivele menționate nu pot justifica, într-un caz precum cel în discuție în litigiul principal, un eventual obstacol în calea libertății de stabilire.

57 Astfel, în primul rând, întrucât legislația fiscală în discuție în litigiul principal urmărește să impoziteze profiturile care intră sub incidența competenței fiscale belgiene, distribuite fără să fi fost impozitate de statul membru în cauză, aceasta nu încearcă în vreun fel să repartizeze competența fiscală între Regatul Belgiei și un alt stat membru.

58 În al doilea rând, întrucât obiectivul legislației menționate este acela de a limita efectul produs prin utilizarea unor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, aceasta nu urmărește în sine să evite existența unei practici abuzive.

59 Pe de altă parte, un eventual obstacol nu poate fi justificat nici de faptul că legislația menționată, în anumite situații, ar putea avea drept efect ca o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în Belgia prin intermediul unui sediu permanent să fie impozitată într-un mod mai avantajos decât o societate rezidentă.

60 Astfel, împrejurarea că o legislație națională fiscală defavorizează societățile nerezidente nu poate fi compensată de faptul că, în alte situații, aceeași legislație poate să conducă la un tratament avantajos pentru acest tip de societăți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctele 38 și 39).

61 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că libertatea de stabilire trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia atât o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent, cât și o societate rezidentă, inclusiv filiala rezidentă a unei societăți nerezidente, sunt supuse unui impozit precum „fairness tax” atunci când aceste societăți distribuie dividende care, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final, cu condiția ca modalitatea de determinare a bazei de impozitare a acestui impozit să nu conducă, efectiv, la tratarea acestei societăți nerezidente într-un mod mai puțin avantajos decât o societate rezidentă, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare

62 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede un impozit precum „fairness tax”, la care sunt supuse societățile nerezidente care desfășoară o activitate economică în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent, precum și societățile

rezidente, inclusiv filiala rezidentă a unei societăți nerezidente, atunci când aceste societăți distribuie dividende care, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final.

63 Rezultă din jurisprudența constantă a Curții că, pentru ca un impozit să poată fi calificat drept taxă reținută la sursă în sensul articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, trebuie îndeplinite trei criterii cumulative. Astfel, în primul rând, impozitul trebuie prelevat în statul în care dividendele sunt distribuite și faptul său generator trebuie să fie plata de dividende sau de orice alt randament al titlurilor, în al doilea rând, baza de impozitare a acestui impozit este randamentul titlurilor și, în al treilea rând, persoana impozabilă este deținătorul acelorași titluri (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 iunie 2010, P. Ferrero e C. și General Beverage Europe, C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364, punctul 26, precum și jurisprudența citată).

64 Este necesar să se constate, astfel cum procedează părțile din cauza principală, că un impozit precum „fairness tax” în discuție în litigiul principal îndeplinește primele două condiții. Astfel, pe de o parte, faptul generator al acestui impozit este distribuirea de dividende și, pe de altă parte, în scopul calculării bazei sale de impozitare, se ține seama de cuantumul distribuit.

65 Cu toate acestea, în măsura în care persoana supusă la plata unui impozit precum „fairness tax” este nu deținătorul titlurilor, ci societatea distribuitoare, a treia condiție nu este îndeplinită.

66 Această apreciere nu este repusă în discuție de argumentația prezentată de X și de Comisie, potrivit căreia în speță ar trebui favorizată o abordare întemeiată pe evaluări economice. În această privință, este suficient să se amintească faptul că Curtea, în Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punctele 58-62), a respins deja o astfel de abordare.

67 Întrucât a treia condiție, referitoare la existența unei rețineri la sursă în sensul articolului 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu este îndeplinită, un impozit precum cel în discuție în cauza principală nu poate constitui o taxă reținută la sursă în sensul acestei dispoziții.

68 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede un impozit precum „fairness tax”, la care sunt supuse societățile nerezidente care desfășoară o activitate economică în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent, precum și societățile rezidente, inclusiv filiala rezidentă a unei societăți nerezidente, atunci când aceste societăți distribuie dividende care, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final.

Cu privire la a treia întrebare

69 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora coroborat cu alineatul (3) al articolului menționat trebuie interpretat în sensul că această dispoziție se opune unei legislații fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care această legislație, într-o situație în care profituri încasate de o societate-mamă de la filiala sa sunt distribuite de această societate-mamă ulterior anului în cursul căruia au fost încasate, are drept consecință supunerea acestor profituri unui impozit care depășește plafonul de 5 % prevăzut la dispoziția menționată.

70 Reiese din considerentul (3) al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora că directiva respectivă urmărește obiectivul de a elimina dubla impozitare a profiturilor achitate de către o filială societății-mamă la nivelul societății-mamă.

71 În acest scop, articolul 4 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora lasă statelor membre posibilitatea de a alege între două sisteme, și anume sistemul de exonerare și sistemul de imputare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 44). Astfel, în conformitate cu considerentele (7) și (9) ale directivei respective, această dispoziție prevede că, în cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă și statul membru în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei, să nu impoziteze profiturile respective sau să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătită de filială și orice subfiliale.

72 Cu toate acestea, alineatul (3) al articolului 4 menționat prevede că statele membre își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și orice pierderi care rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. Din această dispoziție rezultă de asemenea că, dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, o astfel de sumă nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială.

73 Astfel, articolul 4 din această directivă urmărește să evite ca profiturile distribuite unei societăți-mamă rezidente de către o filială nerezidentă să fie impozitate, într-o primă etapă, în sarcina filialei în statul său de reședință și, într-o a doua etapă, în sarcina societății-mamă în statul de reședință al acesteia.

74 În speță, este necesar să se precizeze, pe de o parte, că din decizia de trimitere rezultă că, în cursul transpunerii Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, Regatul Belgiei a optat pentru sistemul de exonerare. În plus, statul membru menționat a utilizat posibilitatea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) din aceasta. Profiturile provenite de la filialele nerezidente ale societăților-mamă belgiene sunt, prin urmare, exonerate în proporție de 95 %.

75 Pe de altă parte, este cert că „fairness tax”, în ipoteza în care profiturile distribuite unei societăți-mamă rezidente de către o filială nerezidentă sunt distribuite de această societate-mamă ulterior anului în cursul căruia au fost încasate, are drept consecință supunerea acestor profituri unei impozitări care depășește plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (3) și, prin urmare, conduce la o dublă impozitare a acestor profituri.

76 Se ridică, în consecință, problema dacă o astfel de dublă impozitare este contrară Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora.

77 Potrivit guvernelor belgian și francez, profiturile redistribuite de o societate-mamă acționarilor săi nu intră în domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, întrucât dispoziția respectivă este aplicabilă numai în cazul în care o societate-mamă primește profituri distribuite de filiala sa.

78 O asemenea interpretare, care nu rezultă nici din cuprinsul dispoziției menționate, nici din contextul sau din scopul acesteia, nu poate fi admisă.

79 Astfel, în primul rând, întrucât prevede că statul membru al societății-mamă și statul membru al sediului permanent „nu impozitează profiturile respective”, dispoziția menționată interzice statelor membre să impoziteze societatea-mamă sau sediul permanent al acesteia pentru profiturile distribuite de filială societății-mamă, fără a distinge dacă impozitarea societății-mamă are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor.

80 În al doilea rând, astfel cum s-a menționat la punctele 70 și 71 din prezenta hotărâre, Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora urmărește obiectivul de a elimina dubla impozitare a profiturilor distribuite de o filială societății-mamă la nivelul societății-mamă. Or, o impozitare a acestor profituri de către statul membru al societății-mamă în sarcina acestei societăți cu ocazia redistribuirii acestora din urmă, care are ca efect supunerea profiturilor menționate unei impozitări care depășește, în fapt, plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (3) din această directivă, ar determina o dublă impozitare la nivelul societății respective, interzisă de directivă.

81 Această constatare nu este, astfel cum a arătat avocatul general în esență la punctul 54 din concluzii, pusă în discuție de punctul 105 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), având în vedere că, la punctul respectiv, Curtea s-a exprimat numai în ceea ce privește conformitatea cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora a unor modalități de calcul al cuantumului plății anticipate a impozitului pe profit, atunci când o societate-mamă rezidentă redistribuie dividendele primite de la o filială nerezidentă, iar nu cu privire la conformitatea acestei directive cu prelevarea, într-un astfel de caz, a acestui impozit.

82 În consecință, la a treia întrebare trebuie să se răspundă că articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora coroborat cu alineatul (3) al articolului menționat trebuie interpretat în sensul că această dispoziție se opune unei legislații fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care această legislație, într-o situație în care profituri încasate de o societate-mamă de la filiala sa sunt distribuite de această societate-mamă ulterior anului în cursul căruia au fost încasate, are drept consecință supunerea acestor profituri unui impozit care depășește plafonul de 5 % prevăzut la dispoziția menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

83 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 întâi) declară:

1) **Libertatea de stabilire trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia atât o societate nerezidentă care desfășoară o activitate economică în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent, cât și o societate rezidentă, inclusiv filiala rezidentă a unei societăți nerezidente, sunt supuse unui impozit precum „fairness tax” atunci când aceste societăți distribuie dividende care, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final, cu condiția ca modalitatea de determinare a bazei de impozitare a acestui impozit să nu conducă, efectiv, la tratarea acestei societăți nerezidente într-un mod mai puțin avantajos decât o societate rezidentă, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**

2) **Articolul 5 din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede un impozit precum „fairness tax”, la care sunt supuse societățile nerezidente care desfășoară o activitate economică în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent, precum și societățile rezidente, inclusiv**

filiala rezidentă a unei societăți nerezidente, atunci când acestea distribuie dividende care, ca urmare a utilizării anumitor avantaje fiscale prevăzute de regimul fiscal național, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final.

3) **Articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 coroborat cu alineatul (3) al articolului menționat trebuie interpretat în sensul că această dispoziție se opune unei legislații fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care această legislație, într-o situație în care profituri încasate de o societate-mamă de la filiala sa sunt distribuite de această societate-mamă ulterior anului în cursul căruia au fost încasate, are drept consecință supunerea acestor profituri unui impozit care depășește plafonul de 5 % prevăzut la dispoziția menționată.**

Semnături