HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

7 noiembrie 2024*

„Trimitere preliminară – Articolul 63 alineatul (1) TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Impozitarea dividendelor – Egalitate de tratament între societățile rezidente și societățile nerezidente – Legislație națională care rezervă societăților rezidente posibilitatea de a deduce din profitul lor impozabil aferent dividendelor cheltuielile corespunzătoare angajamentelor asumate față de clienții lor în cadrul unor contracte de asigurare «în unități de cont» și de a deduce integral impozitarea dividendelor din impozitul pe profit”

În cauza C-782/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Gerechtshof's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch, Țările de Jos), prin decizia din 14 decembrie 2022, primită de Curte la 14 decembrie 2022, în procedura

XX

împotriva

Inspecteur van de Belastingdienst

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul T. von Danwitz, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, domnul A. Arabadjiev și doamna I. Ziemele (raportoare), judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru XX, de R. A. van der Jagt, belastingadviseur;

– pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și A. Hanje, în calitate de agenți;

– pentru guvernul german, de J. Möller și R. Kanitz, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: neerlandeza.

– pentru guvernul spaniol, de I. Herranz Elizalde, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de A. Ferrand și W. Roels, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între XX, o societate stabilită în Regatul Unit, pe de o parte, și Inspecteur van de Belastingdienst (inspectorul serviciului fiscal, Țările de Jos), pe de altă parte, în legătură cu rambursarea impozitului pe dividende prelevat în Țările de Jos pentru dividendele încasate de această societate în perioada 2003-2010 (denumită în continuare „perioada în discuție în litigiul principal”).

Dreptul neerlandez

3 Articolul 3.8 din Wet inkomstenbelasting 2001 (Legea din 2001 privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabilă în perioada în discuție în litigiul principal, prevede:

„Beneficiul unei întreprinderi (profit) este suma avantajelor comune care sunt obținute dintr-o întreprindere, indiferent de denumirea și forma acesteia.”

4 Articolul 3 alineatul 1 din Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Legea din 1969 privind impozitul pe profit), în versiunea aplicabilă în perioada în discuție în litigiul principal (denumită în continuare „Legea IS 1969”), coroborat cu articolul 17 din această lege, prevede că contribuabilii nerezidenți nu sunt supuși impozitului pe profit în Țările de Jos decât în măsura în care obțin venituri în acest stat membru.

5 Conform articolului 7 alineatele 1 și 2 din legea menționată, pentru contribuabilii rezidenți, impozitul este prelevat în funcție de baza impozabilă care este constituită din profitul impozabil realizat în cursul unui an, din care se scad pierderile deductibile.

6 Articolul 8 alineatul 1 din aceeași lege prevede că profitul este stabilit în conformitate printre altele cu articolul 3.8 din Legea din 2001 privind impozitul pe venit, în versiunea aplicabilă în perioada în discuție în litigiul principal.

7 Articolul 25 alineatul 1 din Legea IS 1969 prevede că impozitul pe dividende este considerat o prelevare anticipată din impozitul pe profit, cu excepția cazului în care impozitul pe dividende este prelevat din venituri sau câștiguri care nu fac parte din profitul impozabil sau din venitul neerlandez perceput în cursul anului.

8 Articolul 1 alineatul 1 din Wet op de dividendbelasting 1965 (Legea din 1965 privind impozitul pe dividende), în versiunea aplicabilă în perioada în discuție în litigiul principal, prevede că se percepe un impozit direct denumit „impozit pe dividende” de la cei care, direct sau prin

intermediul certificatelor, beneficiază de venitul din acțiuni sau din părți sociale din societățile pe acțiuni, ale societăților private cu răspundere limitată, ale societăților în comandită deschisă și ale altor societăți al căror capital este repartizat în tot sau în parte în acțiuni sau părți sociale, cu sediul în Țările de Jos.

9 Conform articolului 2 din această lege, impozitul pe dividende este prelevat din venitul din acțiunile sau din părțile sociale prevăzute la articolul 1 din legea menționată.

10 Articolul 3 alineatul 1 *initio* și litera a) din aceeași lege prevede că venitul cuprinde distribuirile directe sau indirecte de profit, indiferent de denumire sau de formă, inclusiv profitul distribuit cu ocazia achiziționării de acțiuni sau de părți sociale, cu excepția plasării temporare, care depășesc capitalul mediu vărsat din acțiunile respective.

11 Articolul 5 din Legea din 1965 privind impozitul pe dividende, în versiunea aplicabilă în perioada în discuție în litigiul principal, prevede că impozitul pe dividende se ridică la 15 % din venit.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

12 XX este înregistrată în Regatul Unit ca întreprindere de asigurare și încheie cu clienții săi, care sunt în principal organisme instituționale de asigurare de pensii și angajatori stabiliți în Regatul Unit, contracte calificate drept „contracte de asigurare în unități de cont”.

13 În temeiul acestor contracte, XX investește primele primite de la clienții săi pentru a genera un randament al investiției, în timp ce riscul de asigurare legat de convențiile de pensii încheiate între clienți și terți este suportat de clienți. Primele primite de la clienți sunt alocate unuia sau mai multor coșuri de valori mobiliare legate de unități de cont și, în schimb, clienților le sunt alocate „unități”. Acestora din urmă li se atribuie o valoare corespunzătoare numărului respectivelor unități, înmulțit cu valoarea unității în momentul în care au dreptul la o plată. Acest moment corespunde în general celui în care clienții menționați sunt obligați să plătească prestații de pensie asiguraților lor. Cu excepția stabilirii profilului de risc, clienții societății XX nu influențează alegerea titlurilor în care investesc și nu dispun de niciun drept asupra acestor titluri, ci dispun doar de un interes economic derivat în valoarea titlurilor în care sunt investite unitățile.

14 Remunerația societății XX pentru activitățile de investiții propuse clienților săi corespunde unui procent din valoarea activelor gestionate pentru acești clienți și depinde parțial de randamentul investițiilor obținute.

15 În perioada în discuție în litigiul principal, coșurile cuprindeau acțiuni ale unor societăți cu sediul în Țările de Jos. Dividendele plătite de aceste societăți au fost supuse în statul membru menționat impozitului pe dividende la o cotă de 15 %.

16 În Regatul Unit, XX este supusă impozitului pe profit și nu poate deduce din acesta impozitul pe dividende care a fost prelevat de Regatul Țărilor de Jos.

17 Întrucât cererea societății XX privind rambursarea impozitului pe dividende aferent perioadei în discuție în litigiul principal pentru dividendele încasate în Țările de Jos, precum și o reclamație subsecventă au fost respinse de administrația fiscală, XX a sesizat rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunalul din Zeeland-Brabantul Occidental, Țările de Jos), care, la rândul său, prin hotărârea din 24 august 2020, i-a respins acțiunea ca nefondată.

18 XX a declarat apel împotriva acestei hotărâri la Gerechtshof's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch, Țările de Jos), care este instanța de trimitere.

19 Aceasta din urmă arată că, în ceea ce privește dividendele încasate în Țările de Jos, XX se confruntă cu o diferență de tratament fiscal în raport cu contribuabilii rezidenți. Astfel, dividendele încasate de XX ar fi supuse unui impozit de 15 % din cuantumul lor brut, în timp ce un contribuabil rezident care primește aceleași dividende și desfășoară, pe de altă parte, activități comparabile cu cele ale societății XX nu ar fi impozitat efectiv pentru aceste dividende.

20 Astfel, deși contribuabilii rezidenți ar fi de asemenea supuși impozitului pe dividende, acest impozit ar constitui pentru ei, conform articolului 25 alineatul 1 din Legea IS 1969, o prelevare anticipată din impozitul pe profit pe care vor trebui să îl plătească. Impozitul pe dividende la care sunt supuși contribuabilii rezidenți ar fi astfel integral deductibil din impozitul pe profit datorat și, dacă acest din urmă impozit este inferior impozitului pe dividende care a fost prelevat, diferența le-ar fi rambursată.

21 Instanța de trimitere arată că, în cazul în care XX ar avea sediul în Țările de Jos, impozitul pe profit nu ar fi prelevat decât pentru remunerația pe care o primește pentru serviciile pe care le furnizează clienților săi. Baza netă a impozitului pe profit pentru dividendele încasate ar fi zero, întrucât la stabilirea profitului s-ar ține seama, cu titlu de cheltuieli, de creșterea angajamentelor față de clienți în temeiul contractelor de asigurare în unități de cont.

22 Deși perceperea de dividende ca atare nu ar afecta diferitele posturi din bilanțul societății XX, nici activul, nici pasivul, ar exista totuși o legătură directă de cauzalitate între randamentul investițiilor efectuate de XX și variațiile angajamentelor sale față de clienți. Întrucât dividendele sunt profituri distribuite, ar exista o legătură economică între aceste dividende, care ar face parte din randamentul investițiilor realizate de XX, și modificările nivelului angajamentelor sale față de clienți. Ținând seama de această legătură, dacă XX ar avea sediul în Țările de Jos, nu ar fi supusă impozitului pe profit pentru aceste dividende.

23 Instanța de trimitere consideră că o astfel de diferență de tratament între rezidenți și nerezidenți în ceea ce privește dividendele încasate în Țările de Jos poate constitui o restricție privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE. În ceea ce privește cuantumul brut al dividendelor, situația societății XX ar fi comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident care primește aceleași dividende, întrucât, în ambele cazuri, Regatul Țărilor de Jos impozitează aceste dividende.

24 Cu toate acestea, în măsura în care XX investește printre altele în acțiuni în Țările de Jos pentru a-și acoperi angajamentele față de clienții săi în cadrul unor contracte în unități de cont și în care, făcând abstracție de remunerația pe care o primește XX pentru prestarea serviciilor sale și de costurile neglijabile, randamentul investițiilor obținute determină o modificare corespunzătoare a valorii angajamentelor sale față de clienți în temeiul acestor contracte, s-ar ridica problema dacă XX este de asemenea comparabilă cu un rezident beneficiar al unor dividende din punctul de vedere al cheltuielilor pe care le determină această creștere a angajamentelor față de clienții săi.

25 Instanța de trimitere consideră în esență că conformitatea cu dreptul Uniunii a tratamentului fiscal al dividendelor plătite societății XX nu poate fi dedusă în mod clar din jurisprudența Curții.

26 În aceste condiții, Gerechtshof's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 63 alineatul (1) TFUE se opune unei legislații precum cea în discuție, potrivit căreia dividendele distribuite de societăți (cotate la bursă) cu sediul în Țările de Jos unei societăți cu sediul în alt stat membru, care a investit, printre altele, în acțiuni ale acestor societăți (cotate la bursă) pentru acoperirea unor obligații de plată viitoare, sunt supuse unui impozit reținut la sursă cu o cotă de 15 % din valoarea brută a acestora, în timp ce sarcina fiscală asupra dividendelor distribuite unei societăți cu sediul în Țările de Jos în condiții de altfel similare, ar fi nulă, deoarece, la calcularea bazei de impozitare pentru impozitul pe profit la care ar fi supusă această din urmă societate, se ține cont de costurile generate de creșterea obligațiilor de plată viitoare ale societății, creștere care corespunde aproape în totalitate unei variații (pozitive) a valorii investițiilor acesteia, chiar dacă primirea dividendelor ca atare nu conduce la o variație a valorii acelor obligații?”

Cu privire la întrebarea preliminară

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 63 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate rezidentă unei societăți nerezidente care a investit în acțiunile primei societăți pentru a acoperi angajamente de plată în viitor fac obiectul unui impozit pe dividende de 15 % din cuantumul lor brut, în timp ce dividendele distribuite unei societăți rezidente sunt supuse impozitului pe dividende reținut la sursă care poate fi dedus integral din impozitul pe profit datorat de această din urmă societate și poate da naștere unei rambursări, fapt care conduce la situația în care sarcina fiscală care grevează aceste dividende este nulă ca urmare a luării în considerare, la calcularea bazei de impozitare a impozitului pe profit a acestei din urmă societăți, a costurilor generate de majorarea angajamentelor sale de plată în viitor.

Cu privire la existența unei restricții interzise de articolul 63 alineatul (1) TFUE

28 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE ca fiind restricții privind circulația capitalurilor le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 48, și Hotărârea din 29 iulie 2024, KEVA și alții, C-39/23, EU:C:2024:648, punctul 40, precum și jurisprudența citată).

29 În special, faptul că un stat membru acordă dividendelor plătite societăților nerezidente un tratament mai puțin favorabil decât cel care este rezervat dividendelor plătite societăților rezidente este de natură să descurajeze societățile stabilite într-un alt stat membru decât acesta să facă investiții în același stat membru și, prin urmare, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE [a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia,

C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 49 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Scutirea fondurilor contractuale de investiții), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 50].

30 Constituie un astfel de tratament mai puțin favorabil aplicarea în cazul dividendelor plătite unor societăți nerezidente a unei sarcini fiscale mai împovărătoare decât cea suportată de societățile rezidente pentru aceleași dividende. Situația este aceeași în ceea ce privește scutirea, totală sau substanțială, a dividendelor plătite unei societăți rezidente, în timp ce dividendele plătite unei societăți nerezidente sunt supuse unei reținere la sursă definitive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 50 și jurisprudența citată).

31 Atunci când un impozit pe dividende este reținut la sursă de un stat membru pe dividendele distribuite de societăți stabilite în acest stat membru, Curtea a statuat deja că, pentru a aprecia dacă o legislație a statului membru menționat este compatibilă cu articolul 63 alineatul (1) TFUE, revine instanței naționale în cauză, singura care poate cunoaște faptele cu care este sesizată, sarcina de a verifica dacă aplicarea unei rețineri la sursă dividendelor distribuite unei societăți nerezidente conduce la situația în care această societate suportă, în definitiv, o sarcină fiscală mai împovărătoare, în același stat membru, decât cea suportată de rezidenți pentru aceleași dividende (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).

32 O astfel de verificare trebuie să fie efectuată având în vedere, pe de o parte, impozitul pe dividende datorat de contribuabilul nerezident și, pe de altă parte, impozitul pe dividende și impozitul pe venit sau impozitul pe profit datorat de contribuabilul rezident și incluzând, în baza sa de impozitare, venitul care provine din acțiunile din care rezultă dividendele (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 74).

33 În speță, astfel cum arată instanța de trimitere, în temeiul legislației neerlandeze în discuție în litigiul principal, atât dividendele distribuite unei societăți nerezidente, cât și cele distribuite unei societăți rezidente sunt supuse unui impozit pe dividende.

34 În ceea ce privește o societate nerezidentă care beneficiază de dividende, această reținere este prelevată cu titlu definitiv, astfel încât dividendele sunt supuse unui impozit de 15 % din cuantumul lor brut.

35 În schimb, pentru societatea rezidentă care beneficiază de dividende, este vorba despre o prelevare anticipată cu titlu de impozit pe profit pe care o va datora și care va putea fi integral dedusă din acesta și care va da naștere unei rambursări, în ipoteza în care impozitul pe dividende ar depăși impozitul pe profit datorat de această societate.

36 În consecință, potrivit explicațiilor instanței de trimitere, societatea rezidentă nu este efectiv impozitată pentru dividendele încasate, din moment ce, la stabilirea profitului impozabil cu titlu de impozit pe profit, se ține seama, cu titlu de cheltuieli, de creșterea angajamentelor față de clienți în temeiul contractelor de asigurare în unități de cont, ceea ce conduce la faptul că baza netă a impozitului pe profit pentru aceste dividende este zero.

37 În această privință, guvernul neerlandez contestă afirmația instanței de trimitere potrivit căreia sarcina fiscală a dividendelor distribuite societăților rezidente ar fi zero și arată că sarcina reprezentată de impozitul de 15 % din dividendele brute la care sunt supuse dividendele plătite societăților nerezidente trebuie comparată cu sarcina fiscală rezultată din impozitul pe profit care era de la 20 % până la 34 % în perioada în discuție în litigiul principal pentru dividendele nete, căreia i-ar fi supuse dividendele plătite societăților rezidente.

38 Trebuie amintit însă că, în ceea ce privește interpretarea dispozițiilor naționale, Curtea este în principiu obligată să se întemeieze pe calificările care rezultă din decizia de trimitere. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea nu este competentă să interpreteze dreptul intern al unui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 decembrie 2023, Deutsche Wohnen, C-807/21, EU:C:2023:950, punctul 36 și jurisprudența citată).

39 Prin urmare, trebuie să se pornească de la premisa expusă de instanța de trimitere și să se considere că, chiar și atunci când este prelevată o reținere atât pentru dividendele plătite societăților rezidente, cât și pentru dividendele plătite societăților nerezidente, aplicarea mecanismului de deducere a impozitului pe dividende din impozitul pe profit datorat de societatea rezidentă, precum și a restituirii acestui impozit, în cazul în care impozitul pe profit datorat este inferior impozitului pe dividende reținut, prevăzut de legislația neerlandeză în discuție în litigiul principal, coroborată cu modalitățile de calcul al bazei impozabile a societății rezidente, care permite deducerea cheltuielilor legate de creșterea angajamentelor față de clienți în temeiul contractelor de asigurare în unități de cont, conduce la scutirea de impozit a dividendelor plătite societăților rezidente.

40 Rezultă de aici că dividendele plătite societăților nerezidente sunt supuse unui tratament fiscal mai puțin avantajos decât cel rezervat dividendelor plătite societăților rezidente, în măsura în care primele sunt supuse unei impozitări definitive de 15 %, în timp ce cele din urmă sunt, în definitiv, scutite de impozit.

41 Un astfel de tratament dezavantajos aplicat dividendelor de către un stat membru poate descuraja societățile nerezidente să efectueze investiții în acest stat membru și constituie, în consecință, o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE.

42 În aceste condiții, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor lor 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.

43 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, întrucât constituie o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este în mod automat compatibilă cu tratatul FUE [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Scutirea fondurilor contractuale de investiții), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 67 și jurisprudența citată].

44 Astfel, diferențele de tratament autorizate de articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE nu trebuie să constituie, potrivit alineatului (3) al aceluiași articol, un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restricție disimulată. Curtea a statuat, prin urmare, că astfel de diferențe de tratament nu pot fi autorizate decât atunci când privesc situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau, în caz contrar, atunci când sunt justificate de un motiv imperativ de interes general [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 68 și jurisprudența citată].

Cu privire la existența unor situații comparabile în mod obiectiv

45 Din jurisprudența Curții rezultă, pe de o parte, că analizarea caracterului comparabil sau necomparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie efectuată ținând seama de obiectivul urmărit de legislația națională în cauză, precum și de obiectul și conținutul acesteia din urmă și că, pe de altă parte, numai criteriile de distincție pertinente stabilite de legislația în cauză trebuie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de legislație reflectă o diferență obiectivă a situațiilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2024, Keva și alții, C-39/23, EU:C:2024:648, punctul 51 și jurisprudența citată).

46 În această privință, instanța de trimitere ridică problema dacă XX se află într-o situație comparabilă cu cea a unei societăți rezidente beneficiare de dividende din punctul de vedere al cheltuielilor pe care le determină majorarea angajamentelor față de clienți în temeiul contractelor de asigurare în unități de cont, majorare care este o consecință a realizării de profit de către societățile în ale căror acțiuni a investit XX.

47 Trebuie arătat că această instanță nu precizează obiectivul specific pe care l-ar urmări legislația neerlandeză în discuție în litigiul principal permițând societății rezidente să deducă din baza impozabilă cheltuielile pe care le determină majorarea angajamentelor față de clienții unei astfel de societăți care a încheiat contracte precum cele în discuție în litigiul principal și se limitează să arate că această deducere se operează pentru cheltuielile efectuate.

48 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, în ceea ce privește cheltuielile, cum ar fi cheltuieli profesionale legate în mod direct de o activitate care a generat venituri impozabile într-un stat membru, rezidenții și nerezidenții acestuia din urmă se află într-o situație comparabilă (a se vedea în special Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 29; Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Comisia/Finlanda, C-342/10, EU:C:2012:688, punctul 37; Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 57, precum și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 74).

49 Conform jurisprudenței Curții, prezintă o legătură directă cu activitatea în cauză cheltuielile ocazionate de această activitate și, așadar, necesare pentru exercitarea acesteia (Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 30 și jurisprudența citată; Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punctul 46, precum și Hotărârea din 6 decembrie 2018, Montag, C-480/17, EU:C:2018:987, punctul 33).

50 Curtea a statuat că, în ceea ce privește un venit primit sub formă de dividende, o astfel de legătură directă nu exista decât în cazul costurilor legate în mod direct de primirea, ca atare, a dividendelor (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, punctele 58 și 59).

51 Astfel, o asemenea legătură nu există în ceea ce privește deducerea dividendului inclus în prețul de achiziție al acțiunilor, întrucât o asemenea deducere urmărește stabilirea prețului de achiziție real al acestora, și nici în ceea ce privește costurile de finanțare, întrucât acestea privesc deținerea, ca atare, a acțiunilor care se află la originea dividendelor (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 60).

52 Desigur, majorarea angajamentelor față de clienți nu pare să poată fi legată de perceperea, ca atare, a dividendelor, în sensul jurisprudenței citate la punctul 50 din prezenta hotărâre.

53 Cu toate acestea, faptul menționat nu permite, singur, să se concluzioneze în sensul lipsei caracterului comparabil al situațiilor beneficiarilor de dividende rezidenți și nerezidenți în raport cu legislația neerlandeză în discuție în litigiul principal.

54 Astfel, la punctele 55 și 81 din Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960), ulterioară Hotărârii din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608), Curtea a statuat în esență că un fond de pensii nerezident care afectează dividendele încasate pentru provizionarea pensiilor pe care va trebui să le plătească în viitor, în mod deliberat sau în temeiul dreptului în vigoare în statul său de reședință, se afla într-o situație comparabilă cu cea a unui fond de pensii rezident în raport cu o reglementare națională în temeiul căreia, pentru calcularea impozitului pe profit, perceperea dividendelor de către un asemenea fond de pensii rezident se traduce printr-o creștere foarte redusă a rezultatului său impozabil sau chiar, în anumite cazuri, prin lipsa unei creșteri a rezultatului respectiv. Curtea a arătat efectiv, la acest punct 55, că o astfel de percepere avea ca efect majorarea în proporție corespunzătoare a provizioanelor tehnice, iar rezultatul impozabil al fondului de pensii rezident se majora numai în ipoteza în care randamentele investițiilor extracontabile nu erau creditate în diferite contracte ale acestui din urmă fond de pensii.

55 La punctele 79 și 80 din Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960), Curtea a considerat astfel, pe de o parte, că în cauza în care a fost pronunțată aceasta exista o legătură de la cauză la efect între perceperea de dividende, creșterea provizioanelor matematice și a celorlalte elemente ale pasivului și lipsa creșterii bazei impozabile a fondului rezident și, pe de altă parte, că o astfel de reglementare națională care permite o scutire în totalitate sau în cvasitotalitate a dividendelor plătite fondurilor de pensii rezidente facilita astfel acumularea de capitaluri ale unor astfel de fonduri, în timp ce toate fondurile de pensii sunt, în principiu, obligate să investească primele de asigurare pe piața de capital pentru a genera venituri sub formă de dividende care le permit să facă față obligațiilor lor viitoare în temeiul unor contracte de asigurare.

56 Curtea a apreciat astfel că obligațiile fondurilor de pensii, referitoare la investirea primelor de asigurare și la alocarea dividendelor percepute pentru provizionarea pensiilor, pot constitui temeiul comparabilității între fondurile de pensii rezidente și nerezidente în raport cu o reglementare națională care, prin intermediul modalităților de calcul al bazei de impozitare a impozitului pe profit, permite scutirea în totalitate sau în cvasitotalitate a dividendelor primite de un fond de pensii rezident, în cazul în care există o legătură de cauzalitate între perceperea dividendelor și sarcinile constituite de aceste obligații și care decurg din activitatea unor astfel de fonduri.

57 În speță, instanța de trimitere arată că, deși o societate precum XX nu constituie un fond de pensii, activitatea sa se caracterizează totuși prin faptul că această societate investește, printre altele în acțiuni în Țările de Jos, pentru a-și acoperi obligațiile față de clienți în cadrul unor contracte în unități de cont, iar randamentele investițiilor obținute de societatea menționată determină o modificare corespunzătoare a valorii obligațiilor sale față de clienți în temeiul acestor contracte.

58 Instanța de trimitere consideră în plus că există o legătură de cauzalitate directă între randamentul investițiilor și variațiile angajamentelor sale și că tocmai datorită acestei legături o societate rezidentă nu ar fi impozitată pentru respectivele dividende cu titlu de impozit pe profit, din moment ce acestea din urmă constituie profituri distribuite și există o legătură economică între dividendele menționate și modificarea nivelului angajamentelor față de clienți.

59 Or, dacă se dovedește, ținând seama de finalitatea specifică a activităților de investiții, că legislația națională recunoaște o astfel de legătură directă între dividendele primite de societățile rezidente și modificarea nivelului angajamentelor față de clienții acestor societăți, aspect care trebuie stabilit de instanța de trimitere, ar trebui să se constate că o societate nerezidentă se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a unei societăți rezidente în ceea ce privește dividendele de origine neerlandeză, din moment ce o astfel de societate nerezidentă desfășoară aceeași activitate, iar dividendele percepute de aceasta determină modificarea nivelului angajamentelor față de clienții săi.

60 În plus, deși legislația națională recunoaște o legătură directă între dividendele percepute de societățile rezidente și modificarea nivelului angajamentelor față de clienții acestor societăți, care poate fi dedusă din baza de impozitare a impozitului pe profit, revine instanței de trimitere sarcina de a examina dacă un astfel de mecanism nu are ca obiectiv o scutire pură și simplă de la impozitarea dividendelor distribuite societăților rezidente care încheie contracte în unități de cont (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Comisia/Finlanda, C-342/10, EU:C:2012:688, punctul 42).

61 În această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, din momentul în care un stat supune, în mod unilateral sau pe cale convențională, impozitului pe venit nu numai contribuabilii rezidenți, ci și contribuabilii nerezidenți, pentru dividendele încasate de la o societate rezidentă, situația acestor contribuabili nerezidenți se apropie de cea a contribuabililor rezidenți (Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 67, și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 66, precum și jurisprudența citată).

62 Astfel, simpla exercitare de către același stat membru a competenței sale fiscale, independent de orice impozitare într-un alt stat membru, generează un risc de impozitare în lanț sau de dublă impunere economică. Într-un asemenea caz, pentru ca contribuabilii beneficiari nerezidenți să nu se confrunte cu o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE, statul membru de reședință al societății ce realizează distribuirea trebuie să se asigure că contribuabilii nerezidenți sunt supuși unui tratament echivalent cu cel de care beneficiază contribuabilii rezidenți, din punctul de vedere al mecanismului prevăzut de dreptul său național în vederea evitării ori a atenuării impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice (Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 68, precum și jurisprudența citată).

63 În ipoteza în care instanța de trimitere ar constata că o societate nerezidentă se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a unei societăți rezidente, ar trebui, conform jurisprudenței menționate la punctul 44 din prezenta hotărâre, să se examineze dacă diferența de tratament în discuție în litigiul principal poate fi eventual justificată de motive imperative de interes general.

Cu privire la existența unui motiv imperativ de interes general

64 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că asemenea motive nu au fost evocate nici în cererea de decizie preliminară, nici de guvernul neerlandez. În aceste condiții, revine, dacă este cazul, instanței de trimitere sarcina de a examina o eventuală justificare în raport cu obiectivele urmărite de legislația națională în discuție în litigiul principal.

65 În aceste condiții, în observațiile sale scrise, guvernul german consideră că, în speță, o eventuală restricție privind libera circulație a capitalurilor ar fi justificată de necesitatea de a menține atât repartizarea competențelor de impozitare între statele membre, cât și coerența regimului fiscal național. Pentru a da un răspuns util care să permită instanței de trimitere să soluționeze litigiul cu care este sesizată, trebuie să se examineze dacă aceste motive imperative de interes general pot justifica o asemenea restricție.

66 Guvernul german susține, pe de o parte, că nedeductibilitatea costurilor privind majorarea angajamentelor de plată care rezultă din contractele de plasament al contribuțiilor la asigurări ar servi la menținerea repartizării competențelor de impozitare convenite între state, din moment ce s-ar putea presupune că XX poate deduce, în statul său de reședință, sarcinile fiscale legate de majorarea angajamentelor față de clienții săi ca urmare a legăturii cu activitatea de plasare a contribuțiilor de asigurare în numele unor organisme de asigurare pentru limită de vârstă și remunerațiile care decurg din acestea. Or, o deducere suplimentară cu ocazia impozitării veniturilor din dividende în Țările de Jos ar determina, în consecință, un dublu avantaj fiscal, contrar repartizării competențelor de impozitare efectuate.

67 Pe de altă parte, ar exista o corelație între avantajul fiscal în discuție și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, care să permită reținerea justificării întemeiate pe necesitatea de a menține coerența regimului fiscal al statului membru în cauză. Astfel, cheltuielile fiscale ale societății XX care rezultă, dacă este cazul, din majorarea angajamentelor față de clienți ar fi direct legate de remunerațiile pe care aceasta le-a încasat pentru plasarea unor cotizații de asigurare și care nu sunt supuse impozitării în Țările de Jos. Excluderea deductibilității eventualelor cheltuieli legate de majorarea angajamentelor față de clienți, în cadrul impozitării dividendelor percepute de XX, ar urma astfel o logică simetrică și ar constitui echivalentul neimpozitării remunerațiile rezultate din plasarea cotizațiilor de asigurare.

68 În primul rând, reiese din jurisprudența Curții că menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre se numără printre motivele imperative de interes general susceptibile să justifice o restricție privind libera circulație a capitalurilor, cum este o măsură națională prin care se urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (Hotărârea din 16 iunie 2022, ACC Silicones, C-572/20, EU:C:2022:469, punctul 53 și jurisprudența citată).

69 Cu toate acestea, un astfel de motiv nu poate justifica impozitarea societăților nerezidente beneficiare ale unor dividende de către un stat membru care a ales să nu impoziteze societățile rezidente în privința acestui tip de venituri (Hotărârea din 16 iunie 2022, ACC Silicones, C-572/20, EU:C:2022:469, punctul 54 și jurisprudența citată).

70 În speță, deși Regatul Țărilor de Jos a ales să își exercite competența fiscală în privința tuturor dividendelor percepute atât de societățile rezidente, cât și de societățile nerezidente, acest stat membru a decis de asemenea, astfel cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, să neutralizeze integral sarcina reținerii la sursă aplicate acestor dividende atunci când acestea din urmă sunt plătite unor societăți rezidente. În aceste condiții, menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica impozitarea societăților stabilite în alte state membre cu privire la acest tip de venituri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iunie 2022, ACC Silicones, C-572/20, EU:C:2022:469, punctul 55).

71 În al doilea rând, în măsura în care, în cadrul argumentului referitor la repartizarea competențelor de impozitare între statele membre, guvernul german invocă în realitate voința de a preveni dubla deducere a cheltuielilor, trebuie arătat că un stat membru este îndreptățit să verifice dacă într-un alt stat membru nu se poate considera că cheltuielile care grevează dividendele, a căror deducere este astfel solicitată, grevează alte venituri, precum veniturile care decurg din remunerația plătită de clienții societății pentru investițiile efectuate, și că, în acest temei, ele nu sunt deduse din veniturile menționate în acest alt stat membru.

72 Cu toate acestea, limitându-se să evoce, fără altă precizare, existența eventuală a unui risc ca, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, cheltuielile care grevează dividendele să poată fi deduse a doua oară în statul de reședință al societății beneficiare a acestora, fără a stabili în ce mod punerea în aplicare a dispozițiilor Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO 2004, L 359, p. 30, Ediție specială 09/vol. 2, p. 154), în vigoare în perioada în discuție în litigiul principal, nu ar fi permis evitarea acestui risc, guvernul german nu pune Curtea în situația de a aprecia importanța acestui argument (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 52, și Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punctul 38).

73 În al treilea rând, în ceea ce privește argumentul întemeiat pe necesitatea de a menține coerența regimului fiscal al Regatului Țărilor de Jos, trebuie să se constate că acesta se întemeiază pe premisa potrivit căreia cheltuielile referitoare la majorarea angajamentelor față de clienți nu au legătură directă cu activitatea care a generat venituri impozabile, sub formă de dividende, în acest stat membru, ci se raportează la remunerația primită de societatea beneficiară a dividendelor din partea clienților săi pentru investițiile pe care le-a efectuat pentru ei. Or, în cazul unei societăți nerezidente precum XX, o astfel de remunerație nu este impozabilă în Țările de Jos.

74 Cu toate acestea, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 59 din prezenta hotărâre, o societate nerezidentă nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unei societăți rezidente în ceea ce privește luarea în considerare a cheltuielilor referitoare la majorarea angajamentelor față de clienți decât în măsura în care regimul fiscal al statului membru de reședință al societății care distribuie aceste dividende recunoaște o legătură directă între dividendele menționate și respectivele cheltuieli. Or, Regatul Țărilor de Jos dispune de competența de a impozita dividendele de origine neerlandeză distribuite atât societăților rezidente, cât și celor nerezidente.

75 Necesitatea de a menține repartizarea competențelor de impozitare între statele membre, de a preveni dubla luare în considerare a cheltuielilor și de a menține coerența regimului fiscal național nu pot, prin urmare, să fie invocate pentru a justifica restricția privind libera circulație a capitalurilor în discuție în litigiul principal.

76 Având în vedere ansamblul motivelor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 63 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate rezidentă unei societăți nerezidente care a investit în acțiunile primei societăți pentru a acoperi angajamente de plată în viitor fac obiectul unui impozit pe dividende de 15 % din cuantumul lor brut, în timp ce dividendele distribuite unei societăți rezidente sunt supuse impozitului pe dividende reținut la sursă care poate fi dedus integral din impozitul pe profit datorat de această din urmă societate și poate da naștere unei rambursări, fapt care conduce la situația în care sarcina fiscală care grevează aceste dividende este nulă ca urmare a luării în considerare, la calcularea bazei de impozitare a impozitului pe profit a acestei din urmă societăți, a costurilor generate de majorarea angajamentelor sale de plată în viitor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

77 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:

Articolul 63 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate rezidentă unei societăți nerezidente care a investit în acțiunile primei societăți pentru a acoperi angajamente de plată în viitor fac obiectul unui impozit pe dividende de 15 % din cuantumul lor brut, în timp ce dividendele distribuite unei societăți rezidente sunt supuse impozitului pe dividende reținut la sursă care poate fi dedus integral din impozitul pe profit datorat de această din urmă societate și poate da naștere unei rambursări, fapt care conduce la situația în care sarcina fiscală care grevează aceste dividende este nulă ca urmare a luării în considerare, la calcularea bazei de impozitare a impozitului pe profit a acestei din urmă societăți, a costurilor generate de majorarea angajamentelor sale de plată în viitor.

Semnături