Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

17 mai 2017*

„Trimitere preliminară — Regim fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite — Directiva 2011/96/UE — Prevenirea dublei impuneri — Contribuție suplimentară de 3 % la impozitul pe profit”

În cauza C-365/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Franța), prin decizia din 27 iunie 2016, primită de Curte la 4 iulie 2016, în procedura

**Association française des entreprises privées (AFEP),**

**Axa SA,**

**Compagnie générale des établissements Michelin SCA,**

**Danone SA,**

**ENGIE SA**, fostă GDF Suez,

**Eutelsat Communications SA,**

**LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,**

**Orange SA,**

**Sanofi SA,**

**Suez Environnement Company SA,**

**Technip SA,**

**Total SA,**

**Vivendi SA,**

**Eurazeo SA,**

**Safran SA,**

**Scor SE,**

* Limba de procedură: franceza.

**Unibail-Rodamco SE,**

**Zodiac Aerospace SA**

împotriva

**Ministre des Finances et des Comptes publics,**

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: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE și Zodiac Aerospace SA, de G. Blanluet, de N. de Boynes și de S. Austry, avocats;

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

— pentru guvernul belgian, de C. Pochet și de M. Jacobs, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de 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 4 alineatul (1) litera (a) 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2014/86/CE a Consiliului din 8 iulie 2014 (JO 2014, L 219, p. 40) (denumită în continuare „Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Association française des entreprises privées (AFEP) împreună cu 17 societăți (denumite în continuare „AFEP și alții”), pe de o parte, și ministre des Finances et des Comptes publics (ministrul finanțelor și conturilor publice, Franța), pe de altă parte, în legătură cu o acțiune având ca obiect anularea unei doctrine administrative referitoare la contribuția suplimentară la impozitul pe profit care trebuie plătit de o societate-mamă rezidentă cu ocazia distribuirii profiturilor, inclusiv a celor încasate de la filialele sale nerezidente.

## 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. Ar trebui incluse și cazurile în care societatea-mamă și filiala se află în același stat membru, iar sediul permanent se află în alt stat membru. Pe de altă parte, situațiile în care sediul permanent și filiala se află în același stat membru pot fi rezolvate de către statul membru în cauză, fără a se aduce atingere aplicării principiilor din tratat, pe baza dispozițiilor de drept intern ale statului membru respectiv.”

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 în măsura în care aceste profituri nu sunt deductibile de filială și să impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri sunt deductibile de filială 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 francez*

7 Reiese din dosarul înaintat Curții că, în ceea ce privește tratamentul fiscal al profiturilor care intră în domeniul de aplicare al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, Republica Franceză a optat pentru un sistem de scutire a acestora, sub rezerva impozitării unei cote-părți din cheltuieli, stabilită în mod forfetar la 5 %, reprezentând cheltuielile suportate de societatea-mamă, prin raportare la participarea sa în filiala care a distribuit aceste profituri. Astfel, profiturile respective sunt impozitate, în consecință, în proporție de 95 %.

8 Articolul 235 ter ZCA din code général des impôts (Codul general al impozitelor) (denumit în continuare „CGI”) prevede:

„I. Societățile sau organismele franceze sau străine supuse impozitului pe profit în Franța, cu excluderea organismelor de plasament colectiv menționate la alineatul II al articolului L. 214-1 din code monétaire et financier (Codul monetar și financiar), precum și a celor care se încadrează în definiția microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii prevăzută în anexa I la Regulamentul (UE) nr. 651/2014 al Comisiei din 17 iunie 2014 de declarare a anumitor categorii de ajutoare compatibile cu piața internă în aplicarea articolelor 107 și 108 din tratat, sunt supuse unei contribuții suplimentare la acest impozit pentru sumele pe care le distribuie în sensul articolelor 109-117 din prezentul cod.

Contribuția este egală cu 3 % din sumele distribuite […]

[…]”

### Litigiul principal și întrebările preliminare

9 AFEP și alții au formulat la Conseil d’État (Consiliul de Stat, Franța) o acțiune având ca obiect anularea doctrinei administrative, în special a paragrafului 70 din instrucțiunea BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts*, 2 martie 2016), referitoare la contribuția suplimentară la impozitul pe profit pentru sumele distribuite (denumită în continuare „contribuția suplimentară”) prevăzută la articolul 235 ter ZCA din CGI.

10 În susținerea acestei acțiuni, AFEP și alții au formulat o întrebare prioritară privind constituționalitatea în temeiul articolului 61-1 din Constituție. Acestea pretind de asemenea că contribuția suplimentară este contrară, cu titlu principal, articolului 4 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora și, cu titlu subsidiar, articolului 5 din directiva menționată.

11 Ministre des Finances et des Comptes publics susține că motivele invocate de AFEP și alții nu sunt fondate.

12 Instanța de trimitere consideră că interpretarea dispozițiilor de drept al Uniunii în discuție determină decizia sa referitoare la trimiterea întrebării prioritare privind constituționalitatea la Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional, Franța). Pe de o parte, aceasta precizează că sunt supuse unei contribuții suplimentare la impozitul pe profit societățile sau organismele care au încasat venituri din participații de la filialele lor atunci când acestea efectuează redistribuirea acestor venituri. În plus, modalitățile de recuperare și de revendicare aplicabile acestei contribuții suplimentare și cele prevăzute pentru impozitul pe profit sunt identice.

13 În schimb, faptul generator al contribuției suplimentare menționate ar fi diferit de cel al impozitului pe profit, întrucât contribuția se aplică nu în momentul perceperii dividendelor, ci în momentul redistribuirii lor de către societatea care le-a primit.

14 Instanța de trimitere arată de asemenea că baza de impozitare pentru aceeași contribuție suplimentară, care ia în considerare în special profiturile distribuite care provin din profituri repartizate în rezervă, este diferită de cea pentru impozitul pe profit. În aceste condiții, problema dacă contribuția suplimentară constituie o impozitare a profiturilor care contravine articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora prezintă, potrivit acestei instanțe, o dificultate serioasă.

15 Pe de altă parte, instanța menționată arată că, ținând seama de împrejurarea că faptul generator al acestei contribuții suplimentare este plata dividendelor, că baza sa de impozitare este constituită de valoarea dividendelor plătite, că persoana impozabilă este societatea care distribuie dividendele și că nu este prevăzut un credit fiscal în beneficiul acționarului, contribuția suplimentară menționată nu pare să prezinte, în lumina criteriilor stabilite de Curte în Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), caracteristicile unei rețineri la sursă. Cu toate acestea, în lumina Hotărârii din 4 octombrie 2001, Athinaïki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505), instanța de trimitere ridică problema dacă, în ipoteza în care contribuția suplimentară nu ar constitui o impozitare interzisă de articolul 4 alineatul (1) litera (a) din această directivă, aceasta nu ar putea fi considerată drept o „reținere la sursă”, ale cărei profituri distribuite trebuie scutite în temeiul articolului 5 din directiva menționată.

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

„1) Articolul 4 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora și în special alineatul (1) litera (a) se opun unui impozit precum cel prevăzut la articolul 235 ter ZCA din Codul fiscal general, care este perceput cu ocazia distribuirii profitului de către o societate supusă impozitului pe profit în Franța și a cărui bază de impozitare este reprezentată de veniturile distribuite?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, un impozit precum cel prevăzut la articolul 235ter ZCA din Codul fiscal general trebuie să fie considerat o «reținere la sursă», de la care sunt scutite profiturile distribuite de o filială în temeiul articolului 5 din directivă?”

**Cu privire la cererea de deschidere a procedurii orale**

17 Prin scrisoarea din 31 martie 2017, guvernul francez a solicitat deschiderea procedurii orale pentru motivul întemeiat în esență pe inexistența unei dezbateri privind aplicarea în litigiul principal a soluțiilor propuse de avocatul general Kokott în Concluziile sale prezentate în cauza X (C-68/15, EU:C:2016:886).

18 În această privință, articolul 83 din Regulamentul de procedură al Curții prevede că Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, deschiderea sau redeschiderea fazei orale a procedurii, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților.

19 În speță, Curtea consideră, după ascultarea avocatului general, că dispune de toate elementele necesare pentru a se pronunța în prezenta cauză. Prin urmare, nu este necesar să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.

## Cu privire la întrebările preliminare

### *Cu privire la prima întrebare*

20 Prin intermediul primei 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 trebuie interpretat în sensul că această dispoziție se opune unei măsuri fiscale prevăzute de statul membru în care este situată o societate-mamă precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede perceperea unui impozit cu ocazia distribuirii de dividende de către societatea-mamă și a cărui bază de impozitare este constituită din cuantumurile dividendelor distribuite, inclusiv cele care provin de la filialele nerezidente ale acestei societăți.

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

22 În această privință, articolul 4 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora permite statelor membre să aleagă între două sisteme, și anume sistemul de scutire și cel de impozitare. 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 în măsura în care aceste profituri nu sunt deductibile de filială și să impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri sunt deductibile de filială 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 (Hotărârea pronunțată astăzi, X, C-68/15, punctul 71 și jurisprudența citată).

23 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.

24 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.

25 În speță, pe de o parte, este necesar să se precizeze că, astfel cum s-a menționat la punctul 7 din prezenta hotărâre, Republica Franceză a optat pentru scutirea profiturilor provenite de la o filială nerezidentă a unei societăți-mamă rezidente în proporție de 95 %.

26 Pe de altă parte, trebuie arătat că, în măsura în care baza de impozitare a contribuției suplimentare la impozitul pe profit este constituită din dividendele distribuite de o societate-mamă, această bază de impozitare poate să cuprindă și profiturile provenite de la filialele acestei societăți-mamă care au reședința în alte state membre, ceea ce are drept consecință supunerea acestor profituri unui impozit care depășește plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societățile-mamă.

27 Se ridică astfel problema dacă o asemenea dublă impozitare a profiturilor menționate este contrară Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora.

28 Potrivit guvernelor francez și belgian, 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.

29 O asemenea interpretare nu poate fi reținută.

30 Astfel cum reiese din Hotărârea pronunțată astăzi, X (C-68/15, punctul 78), trebuie să se constate că această interpretare nu rezultă nici din modul de redactare a dispoziției respective, nici din contextul sau din scopul acesteia.

31 Curtea a precizat, la punctele 79 și 80 din această Hotărâre X, pe de o parte, că, 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 societății-mamă de către filială, fără a distinge dacă impozitarea societății-mamă are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor.

32 Pe de altă parte, întrucât Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora urmărește, în conformitate cu considerentul (3) al acesteia, obiectivul de a elimina dubla impozitare a profiturilor distribuite de o filială societății-mamă la nivelul societății-mamă, o impozitare a acestor profituri de către statul membru al societății-mamă în sarcina societății respective cu ocazia redistribuirii profiturilor menționate, care ar avea ca efect supunerea acestora unei impozitări care depășește plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (3) din această directivă, ar determina o dublă impozitare la nivelul societății respective, contrară directivei menționate.

33 Pe de altă parte, trebuie arătat, în acest context, că nu prezintă importanță dacă măsura fiscală națională este sau nu este calificată drept impozit pe profit. În această privință, este suficient să se constate că aplicarea articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu este condiționată de un anumit impozit. Astfel, dispoziția amintită prevede că statul-membru în care este situată societatea-mamă nu impozitează profiturile distribuite de filiala nerezidentă a acesteia. Dispoziția menționată urmărește astfel să evite adoptarea de către statele membre a unor măsuri fiscale care să conducă la o dublă impozitare a unor asemenea profituri în sarcina societăților-mamă.

34 Această constatare nu este 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 cu privire la 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.

35 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretat în sensul că se opune unei măsuri fiscale prevăzute de statul membru în care este situată o societate-mamă precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede perceperea unui impozit cu ocazia distribuirii de dividende de către societatea-mamă și a cărui bază de impozitare este constituită din cuantumurile dividendelor distribuite, inclusiv cele provenite de la filialele nerezidente ale acestei societăți.

### *Cu privire la a doua întrebare*

36 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

37 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 4 alineatul (1) litera (a) 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2014/86/CE a Consiliului din 8 iulie 2014, trebuie interpretat în sensul că această dispoziție se opune unei măsuri fiscale prevăzute de statul membru în care este situată o societate-mamă precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede perceperea unui impozit cu ocazia distribuirii de dividende de către societatea-mamă și a cărui bază de impozitare este constituită din cuantumurile dividendelor distribuite, inclusiv cele provenite de la filialele nerezidente ale acestei societăți.**

Semnături