HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

16 iulie 2009 *

În cauza C-128/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de tribunal de première instance de Liège (Belgia), prin decizia din 20 martie 2008, primită de Curte la 28 martie 2008, în procedura

Jacques Damseaux

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii M. Ilešič, A. Borg Barthet, E. Levits (raportor) și J.-J. Kasel, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: doamna R. Șereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 5 februarie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Damseaux, de domnul E. Traversa, avocat;

— pentru guvernul belgian, de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agent;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-C. Gracia, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de doamna I. Bruni, în calitate de agent, asistată de P. Gentili, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul olandez, de doamnele M. Noort și C. Wissels, precum și de domnul Y. de Vries, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de domnul L. Seeboruth și de doamna S. Ford, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, 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 pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 56 CE și 293 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Damseaux, pe de o parte, și administrația fiscală belgiană, pe de altă parte, având ca obiect impozitarea, în Belgia, a dividendelor pe care acesta le-a primit de la o societate stabilită în Franța și pentru care a plătit deja impozit în acest din urmă stat.

Cadrul juridic

3 Convenția din 10 martie 1964 încheiată între Belgia și Franța pentru evitarea dublei impuneri și stabilirea normelor de asistență administrativă și juridică reciprocă în materia impozitelor pe venit, astfel cum a fost modificată prin actul adițional semnat la Bruxelles la 8 februarie 1999 (denumită în continuare „Convenția franco-belgiană"), prevede la articolul 15:

„1. Dividendele a căror sursă se află într-un stat contractant și care sunt plătite unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozitate în acest din urmă stat.

2. Cu toate acestea, sub rezerva dispozițiilor alineatului 3, aceste dividende pot fi impozitate în statul contractant în care are sediul societatea care plătește dividendele și potrivit legislației acestui stat, cu condiția ca impozitul astfel stabilit să nu depășească:

[…]

b) 15 % din cuantumul brut al dividendelor […].

Acest alineat nu se aplică impozitului plătit de societate pentru profitul din care se plătesc dividendele.

[…]

4. Cu excepția cazului în care beneficiază de plata prevăzută la alineatul 3, un rezident belgian care primește dividende din partea unei societăți cu sediul în Franța poate solicita rambursarea impozitului anticipat aferent acestor dividende care a fost eventual plătit de societatea care distribuie. Franța poate preleva din cuantumul sumelor rambursate taxa reținută la sursă prevăzută la alineatul 2 din prezentul articol la cota aplicabilă dividendelor cărora le sunt aferente sumele rambursate.

[…]”

4 Articolul 19 punctul A din Convenția franco-belgiană prevede:

„Dubla impunere este evitată după cum urmează:

A. În ceea ce privește Belgia:

1. Veniturile și câștigurile de capitaluri mobiliare care intră sub incidența regimului prevăzut la articolul 15 alineatele 2-4, cărora li s-a aplicat efectiv în Franța taxa reținută la sursă și care sunt primite de societăți rezidente în Belgia supuse la plata impozitului pe profit, sunt, prin perceperea impozitului pe bunuri mobile la cota normală asupra cuantumului impozitului lor francez, scutite de impozitul pe profit și de impozitul pe dividende în condițiile prevăzute de legislația internă belgiană.

Pentru veniturile și câștigurile prevăzute la paragraful precedent, care sunt primite de alți rezidenți belgieni […], cărora li s-a aplicat efectiv în Franța reținerea la sursă,

impozitul datorat în Belgia pentru cuantumul lor din care s-a scăzut taxa franceză reținută la sursă se va reduce, pe de o parte, cu impozitul pe bunuri mobile perceput la cota normală și, pe de altă parte, cu cotitatea forfetară a impozitului străin deductibil în condițiile stabilite de legislația belgiană, fără ca această cotitate să poată fi mai mică de 15 % din respectivul cuantum net.

În ceea ce privește dividendele care intră sub incidența regimului definit la articolul 15 alineatele 2 și 3 și care sunt atribuite unei persoane fizice rezidente în Belgia, aceasta poate, în locul cotității forfetare a impozitului străin prevăzute mai sus, să obțină imputarea din aceste venituri a creditului fiscal la cota și în condițiile prevăzute în legislația belgiană în favoarea dividendelor distribuite de societăți rezidente în Belgia, cu condiția de a depune o cerere scrisă în acest sens cel mai târziu la expirarea termenului prevăzut pentru depunerea declarației sale anuale.

[…]”

5 Codul privind impozitul pe venit din 1992 (code des impôts sur les revenus de 1992), coordonat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 și confirmat prin Legea din 12 iunie 1992 (supliment la *Moniteur belge* din 30 iulie 1992, denumit în continuare „CIR 1992”), prevede, la articolul 171, următoarele:

„Prin derogare de la articolele 130-168, se impozitează separat, cu excepția cazului în care impozitul astfel calculat, majorat cu impozitul aferent celorlalte venituri, este mai mare decât cel care ar rezulta din aplicarea articolelor menționate tuturor veniturilor impozabile:

[…]

2° bis cu cota de 15 %:

[…]

b) dividendele prevăzute la articolul 269 paragraful 2 punctul 2°, paragraful 3 și paragraful 11.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

6 Domnul Damseaux, rezident belgian, a primit, în anii 2005-2007, dividende de la societatea pe acțiuni Total al cărui sediu se află în Franța și la care acesta deținea 5 463 de acțiuni.

7 Aceste dividende au fost mai întâi supuse, în Franța, unei taxe reținute la sursă de 25 %. În temeiul articolului 15 alineatul 2 din Convenția franco-belgiană, domnul Damseaux a avut dreptul să ceară rambursarea unei părți din această taxă reținută la sursă, astfel încât respectivele dividende să nu fie supuse în Franța decât unei rețineri de 15 %.

8 Suma rămasă după impozitarea menționată a fost supusă în Belgia unui impozit pe bunuri mobile de 15 %.

9 Apreciind că dividendele sale de origine franceză sunt impozitate mai aspru decât dividendele de origine belgiană și că, întrucât a acceptat ca Republica Franceză să

perceapă o taxă reținută la sursă, Regatul Belgiei, în calitate de stat membru de reședință, ar trebui să permită imputarea impozitului francez din impozitul pe bunuri mobile belgian sau să renunțe la impozitul pe bunuri mobile pentru a elimina dubla impunere, domnul Damseaux a introdus contestații împotriva deciziei de impunere emise de administrația fiscală belgiană cu privire la dividendele primite.

10 Întrucât administrația fiscală belgiană a respins contestațiile menționate pentru motivul că articolul 15 din Convenția franco-belgiană prevede impozitarea dividendelor atât în Franța, cât și în Belgia, domnul Damseaux a sesizat tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège).

11 Instanța de trimitere apreciază că, deși se află în situații comparabile în mod obiectiv, rezidenții belgieni sunt supuși unor regimuri fiscale diferite după cum aceștia primesc dividende de la o societate stabilită în Belgia sau de la o societate stabilită într-un alt stat membru. Astfel, dacă dividendele plătite de o societate străină unui rezident belgian suferă o dublă impunere juridică internațională, dividendele plătite de societățile belgiene unui rezident belgian sunt impozitate numai cu cota de 15 % în temeiul articolului 171 punctul 2° bis litera b) din CIR 1992 și nu sunt supuse unei duble impuneri.

12 După ce subliniază că Convenția franco-belgiană nu a făcut obiectul cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967), tribunal de première instance de Liège arată că respectiva convenție face parte din legislația fiscală belgiană și trebuie, prin urmare, să fie conformă cu dreptul comunitar. Instanța menționată subliniază de asemenea că Regatul Belgiei nu a luat nicio măsură pentru eliminarea dublei impuneri a dividendelor în cauză.

13 În aceste condiții, tribunal de première instance de Liège a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 56 [CE] trebuie interpretat în sensul că interzice o restricție care decurge din [Convenția franco-belgiană], care menține o dublă impunere parțială a dividendelor aferente acțiunilor societăților stabilite în Franța și care determină o impozitare a acestor dividende mai aspră decât impozitul unic pe bunuri mobile belgian aplicat dividendelor distribuite de o societate belgiană unui acționar rezident belgian?

2) Articolul 293 [CE] trebuie interpretat în sensul că inacțiunea [Regatului Belgiei], constând în faptul că nu a renegociat cu [Republica Franceză] un nou mod de eliminare a dublei impuneri a dividendelor aferente acțiunilor societăților stabilite în Franța, este nelegală?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

14 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 56 CE se opune unei convenții fiscale bilaterale în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat membru unui acționar rezident în alt stat membru pot fi impozitate în cele două state membre, fără ca statul membru în care este rezident acționarul să prevină dubla impunere care rezultă din aceasta.

15 În speță, potrivit articolului 15 din Convenția franco-belgiană, dividendele a căror sursă se află într-un stat contractant și care sunt plătite unui rezident al celuilalt stat

contractant sunt impozitate în acest din urmă stat, însă pot fi supuse, în statul contractant în care este stabilită societatea care plătește dividendele, unui impozit care nu poate depăși 15 % din cuantumul brut al dividendelor.

16 Deși dividendele distribuite de o societate stabilită în Franța unui acționar rezident în Belgia pot astfel să fie impozitate în cele două state membre, din Convenția franco-belgiană rezultă, după cum de altfel arată instanța de trimitere, că aceasta cuprinde și dispoziții referitoare la evitarea unei duble impuneri.

17 Astfel, conform articolului 19 punctul A alineatul 1 al doilea paragraf din Convenția franco-belgiană, în ceea ce privește dividendele primite de acționari rezidenți în Belgia cărora li s-a aplicat efectiv în Franța taxa reținută la sursă, impozitul datorat în Belgia pentru cuantumul lor din care s-a scăzut taxa franceză reținută la sursă se va reduce, pe de o parte, cu impozitul pe bunuri mobile perceput la cota normală și, pe de altă parte, cu cotitatea forfetară a impozitului străin deductibil în condițiile stabilite de legislația belgiană, fără ca această cotitate să poată fi mai mică de 15 % din respectivul cuantum net. Conform celui de al treilea paragraf al articolului 19 punctul A alineatul 1 menționat, în ceea ce privește dividendele care intră sub incidența regimului definit la articolul 15 alineatele 2 și 3 din convenția menționată și care sunt atribuite unei persoane fizice rezidente în Belgia, aceasta poate, în locul cotității forfetare a impozitului străin prevăzute mai sus, să obțină imputarea din aceste venituri a creditului fiscal la cota și în condițiile prevăzute în legislația belgiană în favoarea dividendelor distribuite de societăți stabilite în Belgia, cu condiția de a depune o cerere scrisă în acest sens cel mai târziu la expirarea termenului prevăzut pentru depunerea declarației sale anuale.

18 În această privință, guvernul francez a arătat că, în măsura în care Convenția franco-belgiană are ca obiect și ca efect eliminarea dublei impuneri căreia îi sunt supuse dividendele plătite de o societate stabilită în Franța unui acționar rezident în Belgia, nu este necesar să se răspundă la prima întrebare.

19 Reclamantul din acțiunea principală apreciază de asemenea că aplicarea corectă de către Regatul Belgiei a articolului 19 punctul A din Convenția franco-belgiană ar avea ca efect evitarea dublei impuneri a dividendelor franceze primite de un acționar rezident în Belgia. Cu toate acestea, Regatul Belgiei nu ar aplica articolul 19 punctul A menționat în măsura în care legislația belgiană nu ar prevedea și modalitățile de imputare a cotității forfetare, ceea ce ar constitui nu numai o încălcare a Convenției franco-belgiene, ci și o discriminare interzisă de articolul 56 CE.

20 În cadrul procedurii declanșate în temeiul articolului 234 CE, nu este de competența Curții să interpreteze articolul 19 punctul A din Convenția franco-belgiană și să determine obligațiile care decurg din aceasta, o astfel de interpretare fiind de competența instanțelor naționale.

21 Dacă, în cadrul acestei interpretări, instanța națională menționată apreciază că articolul 19 punctul A din Convenția franco-belgiană prevede obligația Regatului Belgiei de a evita dubla impunere prin intermediul cotității forfetare sau al unui credit fiscal, este de competența aceleiași instanțe să tragă, conform dreptului său național, consecințele care decurg din neaplicarea articolului 19 punctul A menționat.

22 Astfel cum rezultă din jurisprudență, nu este de competența Curții, în temeiul articolului 234 CE, să se pronunțe asupra eventualei încălcări, de către un stat membru contractant, a dispozițiilor convențiilor bilaterale încheiate de statele membre care urmăresc să elimine sau să atenueze efectele negative care decurg din coexistența unor sisteme fiscale naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 46). Curtea nu poate nici să examineze raportul dintre o măsură națională și dispozițiile unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, precum convenția fiscală bilaterală în cauză în acțiunea principală, acest aspect neintrând în domeniul interpretării dreptului comunitar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID, C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 18, precum și Hotărârea Columbus Container Services, citată anterior, punctul 47).

23 Din cuprinsul primei întrebări rezultă totuși că instanța de trimitere se bazează pe prezumția potrivit căreia Convenția franco-belgiană permite existența unei duble impuneri juridice a dividendelor distribuite de o societate stabilită în Franța unui acționar rezident în Belgia. Prin urmare, prima întrebare a instanței de trimitere trebuie interpretată în sensul că solicită să se stabilească dacă articolul 56 CE se opune unei convenții fiscale bilaterale, precum cea în cauză în acțiunea principală, în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat membru unui acționar rezident în alt stat membru pot fi impozitate în cele două state membre, și care nu prevede că statului membru în care este rezident acționarul îi revine o obligație necondiționată de evitare a dublei impuneri ce rezultă din aceasta.

24 În această privință, trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 40, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36, și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 16).

25 Este în special obligația fiecărui stat membru de a organiza, cu respectarea dreptului comunitar, propriul sistem de impozitare a beneficiilor distribuite și de a defini, în acest cadru, baza impozabilă, precum și cota de impozitare care se aplică acționarului beneficiar (a se vedea în special Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 50, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 47, și Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Rep., p. I-3747, punctul 30).

26 Rezultă, pe de o parte, că dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat membru unui acționar rezident în alt stat membru pot face obiectul unei duble impuneri juridice atunci când cele două state aleg să își exercite competența fiscală și să oblige acționarul la plata impozitului aferent dividendelor menționate.

27 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competențelor fiscale ale unor diferite state membre, în măsura în care această exercitare nu este discriminatorie, nu constituie restricții interzise de Tratatul CE (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kerckhaert et Morres, punctele 19, 20 și 24, precum și Orange European Smallcap Fund, punctele 41, 42 și 47).

28 Deși eliminarea dublei impuneri în cadrul Comunității Europene figurează printre obiectivele tratatului, trebuie totuși să se constate că, până în prezent, făcând abstracție de Convenția din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, p. 10), statele membre nu au încheiat, în temeiul articolului 293 CE, nicio convenție multilaterală în acest scop (a se vedea Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, Rec., p. I-2793, punctul 23).

29 Totodată, cu excepția Directivei 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97) și a Directivei 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64), nu s-a adoptat până în prezent, în cadrul dreptului comunitar, nicio măsură de unificare sau de armonizare care să urmărească eliminarea situațiilor de dublă impunere (a se vedea în special Hotărârea Orange European Smallcap Fund, citată anterior, punctul 32).

30 În lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre păstrează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competențelor lor fiscale, în special în scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea Gilly, citată anterior, punctele 24 și 30, Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 57, Hotărârea Amurta, citată anterior, punctul 17, precum și Hotărârea Orange European Smallcap Fund, citată anterior, punctul 32). Acestora le revine obligația de a lua măsurile necesare pentru a preveni situațiile de dublă impunere, utilizând, printre altele, criteriile urmate în practica fiscală internațională (a se vedea Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 23).

31 Astfel cum s-a arătat la punctul 15 din prezenta hotărâre, în speță, conform repartizării competențelor fiscale convenite de Republica Franceză și de Regatul Belgiei, dividendele distribuite de o societate stabilită în Franța unui rezident belgian pot să fie impozitate în cele două state membre.

32 Într-o situație în care atât statul membru al sursei dividendelor, cât și statul membru în care acționarul își are reședința pot impozita dividendele menționate, a considera că este în mod necesar obligația statului membru de reședință de a evita dubla impunere menționată ar însemna ca statului membru al sursei să i se acorde o prioritate în impozitarea acestui tip de venituri.

33 Chiar dacă o astfel de repartizare a competențelor ar fi conformă, printre altele, cu practica juridică internațională astfel cum aceasta se reflectă în modelul convenției fiscale privind venitul și averea elaborat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), în special în articolul 23 B din aceasta, este cert că dreptul comunitar, în stadiul său actual și într-o situație precum cea din acțiunea principală, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în legătură cu eliminarea dublei impuneri în cadrul Comunității (a se vedea Hotărârile citate anterior Kerckhaert și Morres, punctul 22, precum și Columbus Container Services, punctul 45).

34 În consecință, deși un stat membru nu poate invoca o convenție bilaterală pentru a se sustrage de la obligațiile care îi incumbă în temeiul tratatului (a se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internațional și Denkavit France, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 53, precum și Hotărârea Amurta, citată anterior, punctul 55), împrejurarea că atât statul membru al sursei dividendelor, cât și statul membru în care acționarul își are reședința pot impozita dividendele menționate nu presupune ca statul membru de reședință să fie obligat, în temeiul dreptului comunitar, să evite dezavantajele care ar putea decurge din exercitarea competenței astfel repartizate de cele două state membre.

35 În aceste condiții și în măsura în care numai Convenția franco-belgiană face obiectul primei întrebări a instanței de trimitere, trebuie să se răspundă la această întrebare că, în măsura în care dreptul comunitar, în stadiul său actual și într-o situație precum cea din acțiunea principală, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în legătură cu eliminarea dublei impuneri în cadrul Comunității, articolul 56 CE nu se opune unei convenții fiscale bilaterale, precum cea în cauză în acțiunea principală, în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat membru unui acționar rezident în alt stat membru pot fi impozitate în cele două state membre și care nu prevede că statului membru în care este rezident acționarul îi revine o obligație necondiționată de evitare a dublei impuneri juridice care rezultă din aceasta.

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 acțiunea principală, 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:

În măsura în care dreptul comunitar, în stadiul său actual și într-o situație precum cea din acțiunea principală, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în legătură cu eliminarea dublei impuneri în cadrul Comunității Europene, articolul 56 CE nu se opune unei convenții fiscale bilaterale, precum cea în cauză în acțiunea principală, în temeiul căreia dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat membru unui acționar rezident în alt stat membru pot fi impozitate în cele două state membre și care nu prevede că statului membru în care este rezident acționarul îi revine o obligație necondiționată de evitare a dublei impuneri juridice care rezultă din aceasta.

Semnături