

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

17 mai 2017(*)

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire – Directiva privind societățile mame 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, avocaten;
- 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

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 filiale, 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) s? impoziteze profiturile respective, autorizând în acela?i timp societatea?mam? ?i sediul permanent s? deduc? din quantumul impozitului datorat frac?iunea din impozit aferent? acelor profituri ?i pl?tit? de filial? ?i orice subfiliale, cu condi?ia ca, la fiecare nivel, societatea comercial? ?i subfiliala s? îndeplineasc? condi?iile enun?ate în defini?iile prev?zute la articolul 2 ?i s? respecte cerin?ele prev?zute la articolul 3, pân? la limita quantumului reprezentând impozitul aferent datorat.

[...]

(3) Fiecare stat membru î?i rezerv? dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participa?iei ?i orice pierderi care rezult? din repartizarea profiturilor filialei s? nu fie deductibile din profitul impozabil al societ??ii?mam?.

Dac?, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participa?iei se stabilesc la o valoare forfetar?, suma forfetar? nu poate dep??i 5 % din beneficiile repartizate de filial?."

6 Articolul 5 din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora prevede:

„Profiturile distribuite societ??ii?mam? de c?tre filial? sunt scutite de re?inerea la surs? a impozitelor.”

Dreptul belgian

7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Codul privind impozitele pe venit din 1992) a fost modificat prin wet houdende diverse bepalingen (Legea privind diferite dispozi?ii) 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 sec?iune 2, a c?rei subsec?iune 1 este intitulat? „Fairness Tax”. Subsec?iunea respectiv? este alc?tuit? din articolele 43-51 din aceasta, care modific? articolele 198, 207, 218, 219 ter, 233, 246, 275 ?i 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 contribu?iile distincte datorate în temeiul articolelor 219 bis-219 quater, sumele pl?tite ca impozit pe profit ?i impozitul pe veniturile din bunuri mobile suportat de debitorul venitului cu scutirea beneficiarului, prin nerespectarea articolului 261, dar cu excluderea contribu?iei distincte datorate în temeiul articolului 219”.

9 Articolul 207 al doilea paragraf din acest cod prevede:

„Niciuna dintre aceste deduceri sau compens?ri cu pierderea perioadei impozabile nu poate fi aplicat? asupra p?r?ii din rezultat care provine din avantajele anormale sau benevole vizate la articolul 79, nici asupra avantajelor financiare sau de orice natur? permise vizate la articolul 53 punctul 24, nici asupra bazei pentru contribu?ia distinct? special? instituit? asupra cheltuielilor sau asupra avantajelor de orice natur?, care nu sunt justificate în conformitate cu articolul 219, nici asupra p?r?ii din profiturile care sunt afectate cheltuielilor vizate la articolul 198 alineatul 1 punctele 9 ?i 12, nici asupra p?r?ii din profiturile care provin din nerespectarea articolului 194 quater alineatul 2 paragraful 4 ?i 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 men?ionat are urm?torul 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 deprecierea, 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 vizati 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 cotei 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 2757 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 vizati 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, c? „fairness tax” constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire care împiedic? libera alegere de c?tre societ??ile nerezidente a formei juridice sub care acestea inten?ioneaz? s? î?i desf??oare activit??ile economice în Belgia.

20 Astfel, o societate nerezident? care desf??oar? o activitate economic? în Belgia prin intermediul unei filiale nu ar fi supus? în mod indirect „fairness tax” decât dac? aceast? filial? îi distribuie efectiv dividende din profiturile sale, indiferent dac?, pe de alt? parte, aceast? societate nerezident? distribuie sau nu distribuie ea îns??i dividende.

21 În schimb, dac? o societate nerezident? desf??oar? o activitate economic? în Belgia prin intermediul unui sediu permanent, aceasta ar fi supus? „fairness tax” din moment ce distribuie ea îns??i dividende indiferent de aspectul dac? profiturile sediului permanent au fost încasate de aceast? societate sau dac? au fost sau nu au fost rezervate sau reinvestite în Belgia. Baza de impozitare a societ??ii men?ionate ar putea astfel s? cuprind? ?i profituri realizate de aceasta în afara Belgiei, pentru simplul motiv c? aceasta din urm? de?ine un sediu permanent în Belgia.

22 În plus, „fairness tax” ar constitui ?i o discriminare bazat? pe na?ionalitate între o societate nerezident? care desf??oar? o activitate economic? în Belgia prin intermediul unui sediu permanent ?i o societate rezident?, din moment ce o societate nerezident? ar putea fi supus? acestui impozit chiar dac? toate profiturile provenite de la sediul s?u permanent din Belgia au fost rezervate sau reinvestite în Belgia, în timp ce situa?ia s?ar prezenta diferit dac? societatea rezident? ar rezerva sau ar reinvesti toate profiturile sale în acest stat membru.

23 Consiliul de Mini?tri consider? c? pretinsa diferen?? de tratament decurge din caracteristicile proprii ale unui sediu permanent, dat fiind c?, spre deosebire de o filial?, un sediu permanent nu poate distribui el însu?i dividende.

24 În ceea ce prive?te pretinsa diferen?? de tratament dintre o societate nerezident? care desf??oar? o activitate economic? în Belgia prin intermediul unui sediu permanent ?i o societate rezident?, Consiliul de Mini?tri arat? c?, pentru a evita eventuale discrimin?ri, legisla?ia în discu?ie prevede calcularea unor dividende fictive, pentru a stabili baza impozabil? a „fairness tax” a societ??ii nerezidente. Prin urmare, aceast? legisla?ie nu ar institui nicio diferen?? de tratament, ci ar fi adaptat? împrejur?rilor.

25 În al doilea rând, potrivit X, „fairness tax” trebuie considerat? drept o tax? re?inut? la surs?, din moment ce aceasta este prelevat? din profitul distribuit societ??ii?mam? de c?tre filial?, prin urmare, este contrar? articolului 5 din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora, în temeiul c?ruia profiturile distribuite societ??ii?mam? de c?tre filial? sunt scutite de re?inere la surs?.

26 Consiliul de Mini?tri apreciaz? c? „fairness tax” nu este o tax? re?inut? la surs? deghizat?, ci o contribu?ie distinct?, calculat? în func?ie de dividendele distribuite care nu apar în rezultatul impozabil al filialei, întrucât acestea au f?cut obiectul deducerii pentru capitalul de risc ?i/sau al deducerii pierderilor anterioare.

27 În al treilea rând, X consider? c? „fairness tax” poate avea ca efect supunerea profiturilor care intr? în domeniul de aplicare al Directivei privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora unei impozit?ri care dep??e?te plafonul de 5 % prev?zut la articolul 4 alineatul (3) din aceast? directiv?.

28 Astfel, scutirea a 95 % din profituri ar fi aplicabil? numai dac? profiturile încasate ar fi distribuite imediat în cursul anului. Dac? acestea ar fi distribuite în cursul unui an ulterior, profiturile respective ar fi supuse „fairness tax” pentru o cot? mai mare de 5 %, întrucât factorul de propor?ionalitate ar ?ine seama numai de profiturile din anul respectiv ?i de deducerea pentru

capitalul de risc aplicat? acestora ?i/sau de deducerea pierderilor reportate efectuate în acel an.

29 Potrivit Consiliului de Miniștri, distribuirea sau nedistribuirea profiturilor este o alegere strategică a societății mame. „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 mame?

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 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 numărator, 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, rezultat 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. Rezultat 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 pu?in avantajos dec?at o societate rezident?.

45 Potrivit guvernului belgian, ?ntruc?at prevede calcularea unor dividende fictive ?n scopul determin?rii bazei de impozitare a „fairness tax” pentru o astfel de societate nerezident?, legisla?ia fiscal? ?n discu?ie ?n litigiul principal a ?inut seama de aceast? diferen?? ?n modul de calcul al bazei de impozitare ?, prin urmare, urm?re?te s? evite eventuale discrimin?ri.

46 X ?i Comisia European? consider?, ?n schimb, c? acest mod de calcul ar putea conduce la o impozitare mai ?mpov?r?toare a societ??ii nerezidente. ?n aceast? privin??, pe de o parte, X sus?ine c?, ?n anumite situa?ii, modul de calcul men?ionat conduce la faptul c? aceast? societate nerezident? este impozitat? ?n leg?tur? cu alte profituri dec?at cele generate de sediul permanent belgian. Pe de alt? parte, Comisia arat? c? societatea rezident?, inclusiv filiala rezident? a unei societ??i nerezidente, nu este supus? „fairness tax” dec?at atunci c?nd aceasta distribuie efectiv dividende, ?n timp ce o societate nerezident? care desf??oar? o activitate economic? ?n statul membru ?n cauz? prin intermediul unui sediu permanent este supus? acestui impozit din moment ce distribuie dividende, chiar atunci c?nd profiturile acestui sediu permanent nu fac parte din dividendele distribuite de aceast? societate nerezident?.

47 ?n spe??, revine instan?ei de trimitere, singura competent? s? interpreteze dreptul na?ional, ?in?nd seama de toate elementele legisla?iei fiscale ?n discu?ie ?n litigiul principal ?i de ansamblul regimului fiscal na?ional, sarcina de a verifica dac? modul de calcul al bazei de impozitare conduce, ?n toate situa?iile, la faptul c? tratamentul fiscal rezervat unei societ??i nerezidente care ?i desf??oar? activitatea ?n Belgia prin intermediul unui sediu permanent nu este mai pu?in avantajos dec?at cel la care este supus? o societate rezident? (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 17 septembrie 2015, Miljoen ?i al?ii, C?10/14, C?14/14 ?i C?17/14, EU:C:2015:608, punctul 48).

48 ?n cadrul acestei verific?ri, instan?a na?ional? va trebui s? ia ?n considerare faptul c? legisla?ia ?n discu?ie ?n litigiul principal urm?re?te s? impoziteze profituri care ?in de competen?a fiscal? belgian?, distribuite, dar asupra c?rora acest stat membru, ca urmare a utiliz?rii anumitor avantaje fiscale prev?zute de regimul fiscal na?ional, nu ?i?a exercitat aceast? competen?? fiscal?. Prin urmare, ?ntr?o situa?ie ?n care modul de calcul al bazei de impozitare a unei societ??i nerezidente ar conduce la faptul c? aceast? societate este impozitat? chiar ?i pentru profiturile care nu ?in de competen?a fiscal? a acestui stat membru, societatea nerezident? respectiv? ar suferi un tratament mai pu?in avantajos dec?at cel al unei societ??i rezidente.

49 Dac? din aceast? verificare rezult? c? exist? un astfel de tratament, ar trebui, ?n consecin??, s? se considere c? o legisla?ie fiscal? precum cea ?n discu?ie ?n litigiul principal constituie un obstacol ?n calea libert??ii de stabilire.

50 Un asemenea obstacol nu poate fi admis dec?at dac? prive?te situa?ii care nu sunt comparabile ?n mod obiectiv sau dac? este justificat de motive imperative de interes general (Hot?r?rea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23 ?i jurispruden?a citat?).

51 Trebuie amintit c? examinarea caracterului comparabil sau necomparabil al unei situa?ii transfrontaliere cu o situa?ie intern? trebuie s? fie realizat? ?in?nd seama de obiectivul urm?rit de legisla?ia fiscal? na?ional? ?n cauz? (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 8 noiembrie 2012, Comisia/Finlanda, C?342/10, EU:C:2012:688, punctul 36, ?i Hot?r?rea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, punctul 48).

52 Or, ?n ceea ce prive?te o legisla?ie fiscal? a statului membru gazd? care urm?re?te s? evite ca beneficiile generate ?n acest stat, ca urmare a utiliz?rii anumitor avantaje fiscale prev?zute 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 aceleiași 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 preced, 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 c?reia atât o societate nerezident? care desf??oar? o activitate economic? în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent, cât ?i o societate rezident?, inclusiv filiala rezident? a unei societ??i nerezidente, sunt supuse unui impozit precum „fairness tax” atunci când aceste societ??i distribuie dividende care, ca urmare a utiliz?rii anumitor avantaje fiscale prev?zute de regimul fiscal na?ional, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final, cu condi?ia ca modalitatea de determinare a bazei de impozitare a acestui impozit s? nu conduc?, efectiv, la tratarea acestei societ??i nerezidente într?un mod mai pu?in avantajos decât o societate rezident?, aspect a c?rui verificare este de competen?a instan?ei de trimitere.

Cu privire la a doua întrebare

62 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 5 din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora trebuie interpretat în sensul c? se opune unei legisla?ii fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede un impozit precum „fairness tax”, la care sunt supuse societ??ile nerezidente care desf??oar? o activitate economic? în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent, precum ?i societ??ile rezidente, inclusiv filiala rezident? a unei societ??i nerezidente, atunci când aceste societ??i distribuie dividende care, ca urmare a utiliz?rii anumitor avantaje fiscale prev?zute de regimul fiscal na?ional, nu sunt incluse în rezultatul lor impozabil final.

63 Rezult? din jurispruden?a constant? a Cur?ii c?, pentru ca un impozit s? poat? fi calificat drept tax? re?inut? la surs? în sensul articolului 5 din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora, trebuie îndeplinite trei criterii cumulative. Astfel, în primul rând, impozitul trebuie prelevat în statul în care dividendele sunt distribuite ?i faptul s?u generator trebuie s? fie plata de dividende sau de orice alt randament al titlurilor, în al doilea rând, baza de impozitare a acestui impozit este randamentul titlurilor ?i, în al treilea rând, persoana impozabil? este de?in?torul acelor?i titluri (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 24 iunie 2010, P. Ferrero e C. ?i General Beverage Europe, C?338/08 ?i C?339/08, EU:C:2010:364, punctul 26, precum ?i jurispruden?a citat?).

64 Este necesar s? se constate, astfel cum procedeeaz? p?r?ile din cauza principal?, c? un impozit precum „fairness tax” în discuție în litigiul principal îndepline?te primele dou? condi?ii. Astfel, pe de o parte, faptul generator al acestui impozit este distribuirea de dividende ?i, pe de alt? parte, în scopul calcul?rii bazei sale de impozitare, se ?ine seama de cuantumul distribuit.

65 Cu toate acestea, în m?sura în care persoana supus? la plata unui impozit precum „fairness tax” este nu de?in?torul titlurilor, ci societatea distribuitoare, a treia condi?ie nu este îndeplinit?.

66 Aceast? apreciere nu este repus? în discuție de argumenta?ia prezentat? de X ?i de Comisie, potrivit c?reia în spe?? ar trebui favorizat? o abordare întemeiat? pe evalu?ri economice. În aceast? privin??, este suficient s? se aminteasc? faptul c? Curtea, în Hot?rârea 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 condi?ie, referitoare la existen?a unei re?ineri la surs? în sensul articolului 5 din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora nu este îndeplinit?, un impozit precum cel în discuție în cauza principal? nu poate constitui o tax? re?inut? la surs? în sensul acestei dispozi?ii.

68 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 5 din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei legisla?ii fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede un impozit precum „fairness tax”, la care sunt supuse societ??ile nerezidente care desf??oar? o activitate

economic? 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-mam 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-mam de la filiala sa sunt distribuite de această societate-mam 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-mam și filialele acestora că directiva respectivă urmărește obiectivul de a elimina dubla impozitare a profiturilor achitate de către o filială societății-mam la nivelul societății-mam.

71 În acest scop, articolul 4 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mam 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-mam și filială, o societate-mam sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mam 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-mam și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătite 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-mam. 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-mam 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-mam 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-mam 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-mam 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-mam rezidente de către o filială nerezidentă sunt distribuite de această

societate?mam? ulterior anului în cursul c?ruia au fost încasate, are drept consecin?? supunerea acestor profituri unei impozit?ri care dep??e?te plafonul de 5 % prev?zut la articolul 4 alineatul (3) ?i, prin urmare, conduce la o dubl? impozitare a acestor profituri.

76 Se ridic?, în consecin??, problema dac? o astfel de dubl? impozitare este contrar? Directivei privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora.

77 Potrivit guvernelor belgian ?i francez, profiturile redistribuite de o societate?mam? ac?ionarilor s?i nu intr? în domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora, întrucât dispozi?ia respectiv? este aplicabil? numai în cazul în care o societate?mam? prime?te profituri distribuite de filiala sa.

78 O asemenea interpretare, care nu rezult? nici din cuprinsul dispozi?iei men?ionate, nici din contextul sau din scopul acesteia, nu poate fi admis?.

79 Astfel, în primul rând, întrucât prevede c? statul membru al societ??ii?mam? ?i statul membru al sediului permanent „nu impoziteaz? profiturile respective”, dispozi?ia men?ionat? interzice statelor membre s? impoziteze societatea?mam? sau sediul permanent al acesteia pentru profiturile distribuite de filial? societ??ii?mam?, f?r? a distinge dac? impozitarea societ??ii?mam? are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor.

80 În al doilea rând, astfel cum s?a men?ionat la punctele 70 ?i 71 din prezenta hot?râre, Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora urm?re?te obiectivul de a elimina dubla impozitare a profiturilor distribuite de o filial? societ??ii?mam? la nivelul societ??ii?mam?. Or, o impozitare a acestor profituri de c?tre statul membru al societ??ii?mam? în sarcina acestei societ??i cu ocazia redistribuirii acestora din urm?, care are ca efect supunerea profiturilor men?ionate unei impozit?ri care dep??e?te, în fapt, plafonul de 5 % prev?zut la articolul 4 alineatul (3) din această directiv?, ar determina o dubl? impozitare la nivelul societ??ii respective, interzis? de directiv?.

81 Această constatare nu este, astfel cum a ar?tat avocatul general în esen?? la punctul 54 din concluzii, pus? în discu?ie de punctul 105 din Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774), având în vedere c?, la punctul respectiv, Curtea s?a exprimat numai în ceea ce prive?te conformitatea cu Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora a unor modalit??i de calcul al cuantumului pl??ii anticipate a impozitului pe profit, atunci când o societate?mam? rezident? redistribuie dividendele primite de la o filial? nerezident?, iar nu cu privire la conformitatea acestei directive cu prelevarea, într?un astfel de caz, a acestui impozit.

82 În consecin??, la a treia întrebare trebuie s? se r?spund? c? articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora coroborat cu alineatul (3) al articolului men?ionat trebuie interpretat în sensul c? această dispozi?ie se opune unei legisla?ii fiscale na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, în m?sura în care această legisla?ie, într?o situa?ie în care profituri încasate de o societate?mam? de la filiala sa sunt distribuite de această societate?mam? ulterior anului în cursul c?ruia au fost încasate, are drept consecin?? supunerea acestor profituri unui impozit care dep??e?te plafonul de 5 % prev?zut la dispozi?ia men?ionat?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

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 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

* Limba de procedură: neerlandeza.