

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

17 mai 2017 (\*)

„Trimitere preliminară – Regim fiscal comun aplicabil societăților 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,**

**Unibail Rodamco SE,**

**Zodiac Aerospace SA**

împotriva

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

CURTEA (Camera întâi),

compus? din doamna R. Silva de Lapuerta, pre?edinte de camer?, ?i domnii E. Regan, J.?C. Bonichot, A. Arabadjiev ?i C. G. Fernlund (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile 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 ?i Zodiac Aerospace SA, de G. Blanluet, de N. de Boynes ?i de S. Austray, avocats;
- pentru guvernul francez, de D. Colas ?i de S. Ghiandoni, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul belgian, de C. Pochet ?i de M. Jacobs, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de N. Gossement ?i de W. Roels, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

**Hot?râre**

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 4 alineatul (1) litera (a) ?i a articolului 5 din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplic? societ??ilor?mam? ?i filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2014/86/CE a Consiliului din 8 iulie 2014 (JO 2014, L 219, p. 40) (denumit? în continuare „Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Association française des entreprises privées (AFEP) împreun? cu 17 societ??i (denumite în continuare „AFEP ?i al?ii”), pe de o parte, ?i ministre des Finances et des Comptes publics (ministrul finan?elor ?i conturilor publice, Fran?a), pe de alt? parte, în leg?tur? cu o ac?iune având ca obiect anularea unei doctrine administrative referitoare la contribu?ia suplimentar? la impozitul pe profit care trebuie pl?tit de o societate?mam? rezident? 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 mame 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 de către filiale și de a elimina dubla impunere 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. 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 quantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătit 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 quantumului 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 mam și filialele acestora prevede:

„Profiturile distribuite societății mam de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitelor.”

#### *Dreptul francez*

7 Reiese din dosarul înaintat Curții c, în ceea ce privește tratamentul fiscal al profiturilor care intră în domeniul de aplicare al Directivei privind societățile mam 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 mam, 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 mam 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 reineri 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 „reineri 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 cărei bază de impozitare este reprezentată de veniturile distribuite?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, un impozit precum cel prevăzut la articolul 235 ter ZCA din Codul fiscal general trebuie să fie considerat o «reineri 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

dispun? 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 cărei 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 plătite 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 alt? parte, trebuie ar?tat c?, în m?sura în care baza de impozitare a contribu?iei suplimentare la impozitul pe profit este constituit? din dividendele distribuite de o societate?mam?, aceast? baz? de impozitare poate s? cuprind? ?i profiturile provenite de la filialele acestei societ??i?mam? care au re?edin?a în alte state membre, ceea ce are drept consecin?? supunerea acestor profituri unui impozit care dep??e?te plafonul de 5 % prev?zut la articolul 4 alineatul (3) din Directiva privind societ??ile?mam?.

27 Se ridic? astfel problema dac? o asemenea dubl? impozitare a profiturilor men?ionate este contrar? Directivei privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora.

28 Potrivit guvernelor francez ?i belgian, 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.

29 O asemenea interpretare nu poate fi re?inut?.

30 Astfel cum reiese din Hot?rârea pronun?at? ast?zi, X (C?68/15, punctul 78), trebuie s? se constate c? aceast? interpretare nu rezult? nici din modul de redactare a dispozi?iei respective, nici din contextul sau din scopul acesteia.

31 Curtea a precizat, la punctele 79 ?i 80 din aceast? Hot?râre X, pe de o parte, c?, întrucât prevede c? statul membru al societ??i?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 societ??i?mam? de c?tre filial?, f?r? a distinge dac? impozitarea societ??i?mam? are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor.

32 Pe de alt? parte, întrucât Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora urm?re?te, în conformitate cu considerentul (3) al acesteia, obiectivul de a elimina dubla impozitare a profiturilor distribuite de o filial? societ??i?mam? la nivelul societ??i?mam?, o impozitare a acestor profituri de c?tre statul membru al societ??i?mam? în sarcina societ??ii respective cu ocazia redistribuirii profiturilor men?ionate, care ar avea ca efect supunerea acestora unei impozit?ri care dep??e?te plafonul de 5 % prev?zut la articolul 4 alineatul (3) din aceast? directiv?, ar determina o dubl? impozitare la nivelul societ??ii respective, contrar? directivei men?ionate.

33 Pe de alt? parte, trebuie ar?tat, în acest context, c? nu prezint? importan?? dac? m?sura fiscal? na?ional? este sau nu este calificat? drept impozit pe profit. În aceast? privin??, este suficient s? se constate c? aplicarea articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societ??ile?mam? ?i filialele acestora nu este condi?ionat? de un anumit impozit. Astfel, dispozi?ia amintit? prevede c? statul?membru în care este situat? societatea?mam? nu impoziteaz? profiturile distribuite de filiala nerezident? a acesteia. Dispozi?ia men?ionat? urm?re?te astfel s? evite adoptarea de c?tre statele membre a unor m?suri fiscale care s? conduc? la o dubl? impozitare a unor asemenea profituri în sarcina societ??ilor?mam?.

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 mame și filialele acestora a unor modalități de calcul al cuantumului plătii 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 preced, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva privind societățile mame 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 cărei 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 mame și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificat 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 cărei bază de impozitare este constituită din cuantumurile dividendelor distribuite, inclusiv cele provenite de la filialele nerezidente ale acestei societăți.**

Semnături

\* Limba de procedură: franceza.