

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

s25 februarie 2021(*)

„Trimitere preliminară – Articolul 63 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Impozite pe profit – Convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri – Impozitarea dividendelor distribuite de o societate nerezidentă supuse deja unei prelevări într-un alt stat membru – Plafonarea creditului fiscal dedus – Dublă impozitare juridică”

În cauza C-403/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin decizia din 24 aprilie 2019, primită de Curte la 24 mai 2019, în procedura

Société Générale SA

împotriva

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii A. Kumin, T. von Danwitz (raportor) și P. G. Xuereb și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Société Générale SA, de C. Rameix-Séguin, E. Meier și R. Torlet, avocați;
- pentru guvernul francez, de P. Dodeller, E. de Moustier, A. Alidière și A.-L. Desjonquères, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de R. Kanitz și J. Möller, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de G. M. De Socio, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul neerlandez, de C. S. Schillemans și M. Bulterman, în calitate de agenți;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;

- pentru guvernul suedez, de H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, A. Falk și J. Lundberg, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de Z. Lavery, în calitate de agent, asistat de R. Baldry, QC;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și N. Gossement, în calitate de agenți,

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

pronun?? prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 63 TFUE.

2 Această cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Société Générale SA, pe de o parte, și ministre de l'Action et des Comptes publics (ministrul acțiunii și conturilor publice, Fran?a), pe de alt? parte, în legătur? cu o decizie a administrației fiscale de a stabili în sarcina acestei societăți, în calitatea sa de societate mamă a grupului fiscal integrat care cuprinde Société Générale Asset Management (SGAM) Banque (denumit? în continuare „SGAM Banque”), sume suplimentare la impozitul pe profit pentru exercițiile încheiate în anii 2004 și 2005.

Cadrul juridic

Convenția franco-italiană

3 Articolul 10 din Convenția dintre guvernul Republicii Franceze și guvernul Republicii Italiene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii și a fraudei fiscale, semnat? la Veneția la 5 octombrie 1989 (denumit? în continuare „Convenția franco-italiană”), stipulează:

„1. Dividendele plătite de o societate rezident? a unuia dintre state unui rezident al celuilalt stat sunt impozabile în acest alt stat.

2. Totuși, aceste dividende sunt impozabile și în statul în care este rezident? societatea care plătește dividendele și conform legislației acestui stat [...]”

4 Articolul 24 alineatul 1 litera a) din această convenție prevede că dubla impunere se evită după cum urmează, în ceea ce privește Republica Franceză:

„Profiturile și celelalte venituri pozitive care provin din Italia și care sunt impozabile în acest stat în conformitate cu dispozițiile convenției sunt de asemenea impozabile în Fran?a atunci când revin unei persoane rezidente în Fran?a. Impozitul italian nu este deductibil pentru calculul venitului impozabil în Fran?a. Beneficiarul are însă dreptul la un credit fiscal deductibil din impozitul francez în a cărui baz? de impozitare sunt incluse aceste venituri. Acest credit fiscal este egal cu:

- pentru veniturile vizate la articolele 10, 11, 12, 16 și 17 [...] cuantumul impozitului plătit în Italia, în conformitate cu dispozițiile acestor articole. Acesta nu poate depăși totuși cuantumul impozitului francez care corespunde acestor venituri [...]”

Convenția franco-britanică

5 Articolul 9 din Convenția dintre guvernul Republicii Franceze și guvernul Regatului Unit al

Marii Britanii și Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materie de impozite pe venit, semnat la Londra la 22 mai 1968 (denumit în continuare „Convenția franco-britanică”), stipulează:

„1. a) Dividendele plătite de o societate rezidentă în Regatul Unit unei persoane rezidente în Franța sunt impozabile în Franța.

b) Atunci când o persoană rezidentă în Franța are dreptul la un credit fiscal pentru un astfel de dividend în temeiul alineatului 2 al prezentului articol, impozitul poate fi perceput de asemenea în Regatul Unit [...]

2. Sub rezerva dispozițiilor alineatelor 3, 4 și 5 ale prezentului articol, o persoană rezidentă în Franța care primește de la o societate rezidentă în Regatul Unit dividende al căror beneficiar efectiv este are dreptul, atunci când este supus la plata impozitului în Franța pentru aceste dividende, la un credit fiscal asociat acestui impozit și la care ar fi avut dreptul o persoană fizică rezidentă în Regatul Unit în cazul în care ar fi primit aceste dividende și la plata excedentului acestui credit fiscal peste impozitul pe care îl datorează în Regatul Unit [...]

6 Potrivit articolului 24 litera b) punctul ii) din Convenția franco-britanică, dubla impunere a veniturilor se evită după cum urmează, în cazul Republicii Franceze:

„Franța acordă persoanelor rezidente în Franța, care primesc venituri vizate la articolele 9 și 17, având sursa în Regatul Unit și care au suportat impozitul în Regatul Unit în conformitate cu dispozițiile articolelor menționate, un credit fiscal care corespunde cuantumul impozitului plătit în Regatul Unit. Acest credit fiscal, care nu poate depăși cuantumul impozitului francez aferent veniturilor menționate mai sus, se deduce din impozitele prevăzute la articolul 1 alineatul 1 litera b) din prezenta convenție, în a căror bază de impozitare sunt incluse aceste venituri [...]

Convenția franco-neerlandeză

7 Articolul 10 din Convenția dintre guvernul Republicii Franceze și guvernul Regatului Țărilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materie de impozite pe venit și pe avere, semnat la Paris la 16 martie 1973 (denumit în continuare „Convenția franco-neerlandeză”), stipulează:

„1. Dividendele plătite de o societate rezidentă a unuia dintre state unui rezident al celuilalt stat sunt impozabile în acest alt stat.

2. Totuși, aceste dividende sunt impozabile și în statul în care este rezidentă societatea care plătește dividendele și conform legislației acestui stat [...]

8 Potrivit articolului 24 secțiunea B litera b) din această convenție, se înțelege că dubla impunere va fi evitată în ceea ce privește Republica Franceză în modul următor:

„În ceea ce privește veniturile vizate la articolele 8, 10, 11, 16 și 17 căroră li s-a aplicat impozitul neerlandez în conformitate cu dispozițiile acestor articole, Franța acordă persoanelor rezidente în Franța și care percep astfel de venituri un credit fiscal în cuantum egal cu impozitul neerlandez. Acest credit fiscal, care nu poate depăși cuantumul impozitului perceput în Franța cu privire la veniturile în discuție, se deduce din impozitele prevăzute la articolul 2 alineatul 3 litera b), în ale căror baze de impozitare sunt incluse veniturile respective [...]

Dreptul francez

9 Articolul 39 alineatul 1 din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea

aplicabil? litigiului principal (denumit în continuare „Codul fiscal general”), prevede:

„Profitul net este stabilit prin deducerea tuturor cheltuielilor [...]”

10 Potrivit articolului 209 punctul I primul paragraf din acest cod:

„Sub rezerva dispozițiilor prezentei secțiuni, profitul supus impozitului pe profit se determină potrivit normelor stabilite la articolele 34-45 [...] și înănd seama exclusiv de profitul realizat în întreprinderile exploatate în Franța, precum și de profitul a cărui impozitare este atribuit Franței printr-o convenție internațională privind dubla impunere. [...]”

11 Articolul 220 alineatul 1 din codul menționat prevede:

a) Cu condiția prezentării unor elemente justificative, reținerea la sursă la care au dat loc veniturile din capitaluri mobiliare, vizate la articolele 108-119, 238 septies B și 1678 bis, percepute de societate sau de persoana juridică, se deduce din quantumul impozitului datorat de aceasta în temeiul prezentului capitol.

Totuși, deducerea care trebuie efectuată în acest temei nu poate depăși partea din acest din urmă impozit care corespunde quantumului veniturilor menționate.

b) În ceea ce privește veniturile din străinătate vizate la articolele 120-123, deducerea este limitată la quantumul creditului care corespunde impozitului reținut la sursă în străinătate sau reducerii care ține locul acestuia, astfel cum prevăd convențiile internaționale. [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 SGAM Banque, cu sediul în Franța, face parte din grupul fiscal integrat a cărui societate-mamă este Société Générale, de asemenea cu sediul în Franța.

13 În cursul anilor 2004 și 2005, SGAM Banque a efectuat, pe de o parte, operațiuni de împrumuturi de titluri care presupuneau predarea de către împrumutat a unor titluri destinate să le garanteze pe cele care erau împrumutate de SGAM Banque, care devenea astfel temporar proprietar al titlurilor predate. Contractul-tip semnat între SGAM Banque și cocontractanții săi prevedea că această societate era obligată, în principiu, să restituie împrumutatului titluri echivalente cu cele predate ca garanție, pentru ca acesta să beneficieze de plata dividendelor aferente acestor titluri și, în lipsa restituirii, să îi plătească o sumă sau să îi transfere bunuri, în valoare egală cu quantumul acestor dividende.

14 SGAM Banque a efectuat, pe de altă parte, operațiuni de structurare de fonduri constând în special în gestionarea unor coșuri de acțiuni care corespund unor profiluri de gestiune stabilite de cocontractanții săi. Pe baza acestor operațiuni, SGAM Banque percepea dividendele aferente titlurilor care intrau în compunerea acestor coșuri de acțiuni pe care le achiziționase, însă era obligată, în cadrul performanței vândute cocontractanților săi, să le plătească o sumă care corespundea quantumului dividendelor percepute, precum și creșterii valorii titlurilor. În schimb, cocontractanții săi plăteau SGAM Banque o remunerație fixă pentru gestionarea coșului de acțiuni.

15 În cadrul acestor două tipuri de operațiuni, SGAM Banque a perceput dividende aferente titlurilor unor societăți stabilite în Italia, în Regatul Unit și în Țările de Jos, diminuate cu reținerile la sursă plătite în fiecare dintre aceste state membre. În consecință, SGAM Banque a dedus din quantumul impozitului pe profit pe care îl datora în Franța, pentru exercițiile încheiate în anii 2004 și 2005, credite fiscale care corespundeau acestor rețineri la sursă pe baza Convențiilor franco-italiană, franco-britanică și franco-neerlandeză.

16 În urma unei verificări contabile, administrația fiscală competentă a repus în discuție deducerea unei părți din aceste credite fiscale și a majorat quantumul acestui impozit pe profit. Prin hotărârea din 3 februarie 2011, tribunal administratif de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil, Franța) a pronunțat scutirea de plată a sumelor suplimentare la impozitul menționat la care Société Générale, în calitate sa de societate mamă, a fost supusă în urma acestei majorări. Prin hotărârea din 17 martie 2016, cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța) a anulat această hotărâre și a restabilit aceste sume suplimentare în sarcina acestei societăți.

17 Société Générale, întrucât a estimat că această instanță de apel a considerat în mod eronat că aplicarea regulilor de calcul al creditului fiscal era conformă cu libertatea de circulație a capitalurilor consacrată la articolul 63 TFUE, a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța). Această societate susține, referindu-se la Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker și Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), precum și la Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608), că operațiunile efectuate de societăți supuse impozitului pe profit în Franța, care privesc titluri ale unor societăți străine, sunt dezavantajate în raport cu cele care privesc titluri ale unor societăți franceze ca urmare a modului de calcul al plafonului creditului fiscal dedus în temeiul Convențiilor franco-italiană, franco-britanică și franco-neerlandeză, care nu ar permite decât o deducere insuficientă a impozitului perceput de statul membru al sursei dividendelor din impozitul pe profit datorat în Franța.

18 Instanța de trimitere arată că din articolul 220 alineatul 1 litera b) din Codul fiscal general rezultă că deducerea din impozitul datorat în Franța a reținerii la sursă plătite în străinătate pentru veniturile din străinătate la care face referire această dispoziție este limitată la quantumul creditului fiscal care corespunde acestei rețineri la sursă, astfel cum prevede convențiile fiscale internaționale.

19 În această privință, ea precizează că din Convențiile franco-italiană, franco-britanică și franco-neerlandeză, încheiate pentru evitarea dublei impuneri, reiese că, atunci când o societate supusă impozitului pe profit în Franța percepe dividende de la o societate cu sediul în alt stat parte la una dintre aceste convenții, dividende care sunt supuse unei rețineri la sursă în acest stat, Republica Franceză are competența de a impozita prima societate pentru aceste dividende. Această societate ar avea totuși dreptul la un credit fiscal deductibil din impozitul pe profit, cu condiția ca acest credit fiscal să nu depășească quantumul impozitului francez care corespunde unor astfel de venituri. În acest sens, instanța menționează explicit faptul că, în temeiul dreptului francez și în lipsa oricărei prevederi contrare în convenția pentru evitarea dublei impuneri vizată, quantumul maxim al creditului fiscal menționat trebuie stabilit prin aplicarea ansamblului dispozițiilor Codului fiscal general referitoare la impozitul pe profit, printre care cele ale articolului 39 alineatul 1, aplicabile în temeiul articolului 209 punctul I primul paragraf din acesta. Rezultă că, potrivit instanței de trimitere, quantumul maxim al creditului fiscal trebuie să fie determinat prin deducerea din quantumul dividendelor distribuite, înainte de orice reținere la sursă și cu excepția excluderii prin dispoziții specifice, a cheltuielilor justificate aferente acestor dividende. Aceste cheltuieli ar fi cele care nu sunt efectuate decât ca urmare a achiziționării, a deținerii sau a

cesiunii titlurilor care au determinat perceperea dividendelor, care sunt direct legate de această percepere și care nu au drept contrapartid? o majorare a activului.

20 Această instanță observă, pe de altă parte, că normele amintite la punctul precedent au ca obiect să compenseze dezavantajul care poate rezulta din exercitarea paralelă a competențelor fiscale de care dispun diferitele state membre și că, pentru a efectua această compensație, plafonul de deducere se calculează prin aplicarea în privința dividendelor din străinătate supuse unei rețineri la sursă a dispozițiilor de drept comun ale Codului fiscal general referitoare la deducerea cheltuielilor.

21 Instanța menționată adaugă că cheltuielile care se deduc din quantumul acestor dividende înainte de reținerea la sursă sunt de asemenea deduse pentru stabilirea bazei de impozitare a impozitului pe profit datorat în Franța. Aceste norme ar reflecta angajamentul Republicii Franceze de a renunța să perceapă, dacă este cazul în totalitate, veniturile fiscale pe care acest stat membru le-ar obține din supunerea la impozitul pe profit a dividendelor din străinătate. Or, deducerea unui credit fiscal superior celui care rezultă din aplicarea normelor menționate ar putea conduce nu numai la o astfel de renunțare, ci și la posibilitatea ca Republica Franceză să suporte în tot sau în parte sarcina impozitului la care sunt supuse aceste dividende în statul în care își au originea.

22 Instanța de trimitere se referă, în plus, la jurisprudența Curții și în special la punctul 47 din Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289), precum și la punctul 28 din Hotărârea din 24 octombrie 2018, Sauvage și Lejeune (C-602/17, EU:C:2018:856), din care reiese că dreptul Uniunii nu impune unui stat membru să efectueze o compensare a dezavantajului care rezultă dintr-o impozitare în lană care provine exclusiv din exercitarea paralelă a competențelor fiscale ale statelor membre, ci revine acestui stat membru, dacă a decis să prevadă o astfel de compensare, sarcina de a exercita această facultate în conformitate cu dreptul menționat. Pe de altă parte, nu se poate considera că un tratament fiscal dezavantajos care decurge din repartizarea acestei competențe între două state membre și din disparitatea dintre regimurile lor fiscale constituie o diferență de tratament interzisă.

23 Or, această instanță ridică problema, în lipsa unei jurisprudențe a Curții cu privire la acest aspect, a marjei de apreciere luate statelor membre atunci când adoptă un mecanism de eliminare a dublei impuneri aplicabil în cazul distribuirii de dividende din străinătate unei societăți rezidente, întemeiat pe acordarea unui credit fiscal deductibil în limita quantumului impozitului din statul de reședință care corespunde acestor dividende.

24 În aceste condiții, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Având în vedere articolul [63 TFUE], împrejurarea că aplicarea normelor [de drept național] pentru a compensa dubla impunere a dividendelor plătite unei societăți supuse impozitului pe profit în statul membru în care este rezident de o societate rezidentă a unui alt stat, care sunt supuse unei rețineri la sursă ca urmare a exercitării de către acest stat a competenței sale fiscale, este susceptibil să mențină un dezavantaj în detrimentul operațiunilor care privesc titluri de valoare ale unor societăți străine, realizate de societăți supuse impozitului pe profit în primul stat, presupune ca acesta, din moment ce a optat pentru compensarea dublei impuneri, să meargă dincolo de renunțarea la perceperea veniturilor fiscale pe care le-ar obține din supunerea la impozitul pe profit a dividendelor în discuție?”

Cu privire la întrebarea preliminară

25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se

stabilească dac? articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru care, în cadrul unui regim care urm?re?te compensarea dublei impuneri a dividendelor percepute de o societate supus? impozitului pe profit din acest stat membru în care are sediul, care au f?cut obiectul unei prelev?ri de c?tre un alt stat membru, acord? unei astfel de societ??i un credit fiscal plafonat la cuantumul pe care acest prim stat membru l?ar primi dac? numai aceste dividende ar fi supuse impozitului pe profit, f?r? compensarea în totalitate a prelev?rii pl?tite în acest alt stat membru.

26 În această privin??, potrivit unei jurispruden?e consacrate, fiec?rui stat membru îi revine sarcina de a organiza, cu respectarea dreptului Uniunii, propriul sistem de impozitare a profiturilor distribuite ?i de a defini, în acest cadru, baza de impozitare, precum ?i cota de impozitare care se aplic? ac?ionarului beneficiar (Hot?rârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, EU:C:2008:289, punctul 30, ?i Ordonan?a din 4 februarie 2016, Baudinet ?i al?ii, C?194/15, nepublicat?, EU:C:2016:81, punctul 30, precum ?i jurispruden?a citat?).

27 Rezult?, pe de o parte, c? dividendele distribuite de o societate stabilit? într?un stat membru unui ac?ionar rezident în alt stat membru sunt susceptibile s? fac? obiectul unei duble impuneri juridice atunci când cele dou? state membre aleg s? î?i exercite competen?a fiscal? ?i s? oblige ac?ionarul la plata impozitelor aferente dividendelor men?ionate (Hot?rârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ?i Österreichische Salinen, C?436/08 ?i C?437/08, EU:C:2011:61, punctul 168, precum ?i jurispruden?a citat?, ?i Ordonan?a din 4 februarie 2016, Baudinet ?i al?ii, C?194/15, nepublicat?, EU:C:2016:81, punctul 31).

28 Pe de alt? parte, dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competen?elor fiscale ale diverselor state membre, în m?sură în care o astfel de exercitare nu este discriminatorie, nu constituie restric?ii interzise de Tratatul FUE (Hot?rârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ?i Österreichische Salinen, C?436/08 ?i C?437/08, EU:C:2011:61, punctul 169, precum ?i jurispruden?a citat?, ?i Ordonan?a din 4 februarie 2016, Baudinet ?i al?ii, C?194/15, nepublicat?, EU:C:2016:81, punctul 32).

29 În acest context, este necesar s? se arate c?, din moment ce dreptul Uniunii, în stadiul s?u actual, nu impune criteriile generale pentru repartizarea competen?elor între statele membre în ceea ce prive?te eliminarea dublei impuneri în interiorul Uniunii Europene, împrejurarea c? atât statul membru al sursei dividendelor, cât ?i statul de re?edin?? al ac?ionarului sunt susceptibile s? impoziteze dividendele men?ionate nu presupune c? statul membru de re?edin?? este obligat, în temeiul dreptului Uniunii, s? previn? dezavantajele care ar putea rezulta din exercitarea competen?ei astfel repartizate de cele dou? state membre (Hot?rârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ?i Österreichische Salinen, C?436/08 ?i C?437/08, EU:C:2011:61, punctul 170, precum ?i jurispruden?a citat?, ?i Ordonan?a din 4 februarie 2016, Baudinet ?i al?ii, C?194/15, nepublicat?, EU:C:2016:81, punctul 33).

30 Cu toate acestea, de?i statele membre sunt libere, în cadrul conven?iilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, s? stabilească factorii de leg?tur? în vederea repartiz?rii competen?ei fiscale, această repartizare a competen?ei fiscale nu le permite aplicarea unor m?suri contrare libert??ilor de circula?ie garantate de Tratatul FUE. Astfel, în ceea ce prive?te exercitarea competen?ei lor de impozitare, dac? este cazul repartizat? în cadrul conven?iilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obliga?ia de a respecta normele dreptului Uniunii ?i în special de a respecta principiul egalit??ii de tratament (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 24 octombrie 2018, Sauvage ?i Lejeune, C?602/17, EU:C:2018:856, punctul 24, precum ?i Hot?rârea din 14 martie 2019, Jacob ?i Lennertz, C?174/18, EU:C:2019:205, punctul 25).

31 În spe??, din cererea de decizie preliminar? reiese c? dividendele care au fost distribuite SGAM Banque de societ??i stabilite în Italia, în Regatul Unit ?i în ??rile de Jos, în cadrul unor

operațiuni de împrumuturi de titluri și de structurare de fonduri, fac obiectul unei duble impuneri juridice de către statele sursei acestor venituri și de Republica Franceză, în calitate de stat de reședință al SGAM Banque, cu titlu de impozit pe profit a căruia bază de impozitare include aceste venituri.

32 În ceea ce privește exercitarea competenței sale de impozitare de către Franța, reiese, mai întâi, din mențiunile instanței de trimitere și din precizările aduse de guvernul francez, precum și de Société Générale în observațiile lor scrise că toate societățile rezidente sunt supuse impozitului pe profit pentru dividendele percepute, indiferent dacă aceste dividende sunt de proveniență națională sau străină. Aceste venituri ar fi incluse în rezultatul global al societății vizate, din care s-ar deduce cheltuielile de exploatare, fără să se menționeze o diferență de cote de impozitare. În plus, aceleași reguli de deducere a cheltuielilor care rezultă din Codul fiscal general s-ar aplica acestor venituri, indiferent de originea lor.

33 În continuare, este cert că, deși supune impozitului pe profit dividendele percepute de la societățile stabilite în Italia, în Regatul Unit și în Țările de Jos, Franța acordă societății beneficiare a acestor dividende un credit fiscal deductibil din impozitul pe profit. Acest credit fiscal este egal cu impozitul plătit în statul membru al sursei veniturilor și nu poate depăși impozitul francez pe profit care corespunde acestui venit.

34 În sfârșit, în ceea ce privește modalitățile de calcul al creditului fiscal deductibil în temeiul impozitului deja plătit pentru dividendele din străinătate, baza de impozitare și cota impozitului pe profit care corespunde numai acestor venituri par a fi aceleași cu cele ale impozitului pe profit care ar fi datorat în mod efectiv dacă ar fi vorba despre dividende de proveniență națională. În special, cheltuielile aferente în mod specific dividendelor deduse în cadrul acestui calcul, în conformitate cu jurisprudența instanței de trimitere, par să fie de asemenea deduse din rezultatul global al societății rezidente în ceea ce privește dividendele de proveniență națională, aspect a cărui verificare revine acestei instanțe.

35 Din cele de mai sus rezultă că, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu rezultă că dividendele distribuite de societăți stabilite în Italia, în Regatul Unit și în Țările de Jos sunt supuse în Franța unei impozitări în cadrul impozitului pe profit mai împovătoare decât cea careia îi sunt supuse dividendele din surse naționale.

36 Société Générale susține însă, în observațiile sale scrise, că modalitățile de calcul al creditului fiscal la care are dreptul o astfel de societate nu permit decât o deducere insuficientă, din impozitul francez pe profit, a impozitului deja plătit în statul membru al sursei dividendelor, ceea ce ar avea ca efect, pentru o societate stabilită în Franța, dezavantajarea operațiunilor care privesc titluri ale societăților nerezidente în raport cu cele care privesc titluri ale societăților rezidente. Din aceasta ar rezulta impunerea unei sarcini fiscale mai mari asupra dividendelor din străinătate decât asupra celor din surse naționale.

37 În această privință, trebuie constatat că, astfel cum recunoaște Société Générale, un asemenea dezavantaj decurge dintr-o diferență între baza de impozitare a impozitului reținut de statele membre ale sursei dividendelor și cea a impozitului francez pe profit, care determină plafonul creditului fiscal deductibil. Astfel, din dosarul de care dispune Curtea reiese că impozitul plătit în Italia, în Regatul Unit și în Țările de Jos a fost calculat asupra cuantumului brut al acestor dividende, fără posibilitatea deducerii cheltuielilor, în timp ce impozitul francez pe profit este calculat pe o bază netă, Republica Franceză autorizând deducerea cheltuielilor conform articolului 39 alineatul 1 din Codul fiscal general, astfel încât venitul net pentru calculul creditului fiscal este diminuat prin deducerea menționată a cheltuielilor.

38 În acest context, în ceea ce privește argumentul potrivit căruia adoptarea, pentru calculul

creditului fiscal francez, a unei baze de impozitare diferite de cea re?inut? de statele membre ale sursei dividendelor, în timp ce Republica Francez? ?i aceste state membre au inten?ionat s? elimine dubla impunere, ar fi contrar? liberei circula?ii a capitalurilor, este necesar s? se arate c?, în conformitate cu jurispruden?a Cur?ii amintit? la punctul 26 din prezenta hot?râre, fiecare stat membru este liber s? defineasc?, cu respectarea dreptului Uniunii, baza de impozitare care se aplic? ac?ionarului beneficiar al dividendelor distribuite.

39 În plus, astfel cum a ar?tat deja Curtea, obiectul unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri precum cele în discu?ie în litigiul principal nu este de a garanta c? impozitarea la care este supus contribuabilul într-un stat membru nu este mai ridicat? decât cea la care ar fi supus în cel?alt (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 mai 1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punctul 46).

40 În consecin??, astfel cum au ar?tat de asemenea guvernele care au prezentat observa?ii scrise în fa?a Cur?ii ?i Comisia European?, este necesar s? se considere c?, în lipsa exercit?rii discriminatorii de c?tre un stat membru a competen?ei sale fiscale, un dezavantaj rezultat din dubla impunere a dividendelor din str?in?tate, precum cel în discu?ie în litigiul principal, decurge din exercitarea în paralel a competen?elor fiscale de c?tre statele sursei acestor dividende ?i de c?tre statul membru de re?edin?? al societ??ii ac?ionare. În aceste condi?ii, nu se poate considera c? reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal reflect? o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor, interzis? în temeiul articolului 63 TFUE.

41 Aceast? concluzie nu poate fi repus? în discu?ie prin Hot?rârea din 23 februarie 2013, Beker ?i Beker (C?168/11, EU:C:2013:117), ?i nici prin Hot?rârea din 17 septembrie 2015, Miljoen ?i al?ii (C?10/14, C?14/14 ?i C?17/14, EU:C:2015:608), invocate de Société Générale, acestea nefiind transpozabile într-o situa?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, în care o impozitare dezavantajoas? a dividendelor din str?in?tate pe care le percepe o societate supus? impozitului pe profit de c?tre statul s?u membru de re?edin?? rezult? din exercitarea în paralel a competen?elor fiscale de c?tre statele membre ale sursei acestor venituri ?i de c?tre statul membru de re?edin?? a societ??ii ac?ionare.

42 În aceast? privin??, Hot?rârea din 17 septembrie 2015, Miljoen ?i al?ii (C?10/14, C?14/14 ?i C?17/14, EU:C:2015:608), privea obliga?iile statului membru al sursei dividendelor, având în vedere mecanismul de deducere sau de rambursare a re?inerii la surs? aplicabil dividendelor distribuite de societ??ile rezidente reziden?ilor statului membru men?ionat, în timp ce, în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 28 februarie 2013, Beker ?i Beker (C?168/11, EU:C:2013:117), deducerea în cauz? nu viza posibilitatea de deducere de c?tre societ??i, ci de c?tre persoane fizice a re?inerii la surs? a impozitului pe venit în statul lor de re?edin??, c?ruia îi revenea sarcina s? acorde totalitatea avantajelor fiscale legate de situa?ia personal? ?i familial? a contribuabilului. Or, potrivit acestui mecanism de deducere, contribuabilul rezident beneficia integral de deducerile de tip personal ?i familial atunci când toate veniturile sale fuseser? percepute în statul s?u membru de re?edin??, în timp ce situa?ia era diferit? atunci când o parte dintre veniturile sale fuseser? percepute în str?in?tate. În schimb, sub rezerva verific?rii de c?tre instan?a de trimitere, în cauza principal?, deducerea cheltuielilor nu este limitat? în cazul dividendelor distribuite de un alt stat membru.

43 Având în vedere ceea ce preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei reglement?ri a unui stat membru care, în cadrul unui regim care urm?re?te compensarea dublei impuneri a dividendelor percepute de o societate supus? impozitului pe profit din acest stat membru în care este stabilit?, care au f?cut obiectul unei prelev?ri de c?tre un alt stat membru, acord? unei astfel de societ??i un credit fiscal plafonat la cuantumul pe care l?ar primi acest prim stat membru dac? numai aceste dividende ar fi

supuse impozitului pe profit, fără compensarea în totalitate a prelevării plătite în acest alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 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 a doua) declară:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări a unui stat membru care, în cadrul unui regim care urmărește compensarea dublei impuneri a dividendelor percepute de o societate supusă impozitului pe profit din acest stat membru în care este stabilită, care au făcut obiectul unei prelevări de către un alt stat membru, acordată unei astfel de societăți un credit fiscal plafonat la cuantumul pe care l-ar primi acest prim stat membru dacă numai aceste dividende ar fi supuse impozitului pe profit, fără compensarea în totalitate a prelevării plătite în acest alt stat membru.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.