

Cauza C-27/07

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

împotriva

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulat? de Conseil d'État (Fran?a)]

„Impozit pe profit — Directiva 90/435/CEE — Profit impozabil al societ??ii?mam? — Caracter nedeductibil al cheltuielilor ?i al costurilor aferente participa?iei în filial? — Stabilirea respectivelor costuri la o valoare forfetar? — Limit? de 5 % a profitului distribuit de filial? — Includerea creditelor fiscale”

Sumarul hotărârii

Apropierea legisla?iilor — Regim fiscal comun care se aplic? societ??ilor?mam? ?i filialelor acestora din diferite state membre — Directiva 90/435

[Directiva 90/435 a Consiliului, art. 4 alin. (2)]

No?iunea „profit repartizat de filial?”, în sensul articolului 4 alineatul (2) ultima teză din Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplic? societ??ilor?mam? ?i filialelor acestora din diferite state membre, trebuie interpretat? în sensul c? nu se opune reglement?rii unui stat membru care include, în profitul men?ionat, credite fiscale care au fost acordate în vederea compens?rii unei re?ineri la surs? efectuate la nivelul societ??ii?mam? de c?tre statul membru al filialei.

În primul rând, modul de redactare a articolului 4 alineatul (2) din directiv? nu se opune includerii creditelor fiscale în suma forfetar? a cheltuielilor de administrare aferente participa?iei societ??ii?mam? în filial?. Într?adev?r, includerea creditelor fiscale în suma forfetar? a cheltuielilor de administrare aferente participa?iei, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directiv?, asigur? faptul c? valoarea total? a profitului distribuit, în sensul acestei dispozi?ii, este, în mod efectiv, aceea pe care o percepe societatea?mam? ?i c?reia i se va aplica cota de 5 %. În al doilea rând, respectivele credite urm?resc s? evite o dubl? impozitare a profitului distribuit de o filial? c?tre societatea?mam?, pe plan juridic. Prin urmare, luarea în considerare a creditelor fiscale acordate societ??ii?mam? pentru calculul procentului din cheltuieli ?i din costuri aferente participa?iei în filial? permite reflectarea valorii profitului distribuit de c?tre aceasta ?i valoarea echivalent? a sumelor de care dispune în final ?i în mod efectiv în acest temei societatea?mam?, neutralizând inciden?a re?inerii la surs? efectuate la nivelul societ??ii?mam? de c?tre statul membru al filialei. Astfel, includerea creditelor fiscale în suma forfetar? a cheltuielilor de administrare aferente participa?iei, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directiv?, este conform? cu obiectivul neutralit??ii, pe plan fiscal, a distribuirii transfrontaliere a profitului unei filiale c?tre societatea?mam? stabilit? într?un alt stat membru.

În cadrul regimului instituit de directiv?, dac? o societate?mam? de?ine minimum 25 % din capitalul unei filiale stabilite într?un alt stat membru, re?inerile la surs? în acest din urm? stat sunt în principiu interzise în temeiul articolului 5 alineatul (1) din directiv?. Astfel de re?ineri la surs? au putut totu?i s? fie efectuate de c?tre anumite state membre în cursul perioadei tranzitorii de care

beneficiau, în conformitate cu articolul 5 alineatele (2)-(4) din directivă. Or, directiva nu obligă un stat membru să prevadă imputarea unor astfel de taxe reținute la sursă în cazul în care acest stat membru a optat pentru un regim de scutire, în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) din directivă. În acest context, nu se poate reproșa unui stat membru care a optat pentru un regim de scutire compensarea impozitului reținut la sursă în statul membru al filialei prin acordarea unui credit fiscal, limitând în același timp imputabilitatea respectivului credit fiscal la cazul în care societatea-mamă beneficiară redistribuie dividendele percepute, în termen de cinci ani, către proprii acționari. În plus, articolul 4 alineatul (2) din directivă permite unui stat membru să stabilească cheltuielile de administrare nedeductibile la o sumă forfetară care nu depășește 5 % din profitul distribuit de filială, fără să distingă între situația în care acest stat membru a optat pentru un regim de scutire și cea în care respectivul stat a optat pentru un regim de imputare. Rezultă că, în ceea ce privește noțiunea de profit distribuit, această dispoziție nu distinge după cum statul menționat este sau nu este supus obligației de a prevedea imputarea reținerilor la sursă efectuate în statul membru al filialei. Prin urmare, dacă un stat membru a ales să pună în aplicare posibilitatea prevăzută de articolul 4 alineatul (2) din directivă prin includerea creditelor fiscale în valoarea profitului distribuit căruia i se va aplica cota de 5 %, nu i se poate reproșa că nu distinge după cum este sau nu este vorba de credite fiscale care pot fi imputate asupra impozitului datorat.

(a se vedea punctele 36-40, 42-46 și 50 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

3 aprilie 2008(*)

„Impozit pe profit – Directiva 90/435/CEE – Profit impozabil al societății-mamă – Caracter nedeductibil al cheltuielilor și al costurilor aferente participației în filială – Stabilirea respectivelor costuri la o valoare forfetară – Limită de 5 % a profitului distribuit de filială – Includerea creditelor fiscale”

În cauza C-27/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Consiliul de Stat (Franța), prin Decizia din 17 ianuarie 2007, primită de Curte la 26 ianuarie 2007 în procedura

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

împotriva

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnul G. Arestis, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász și J. Malenovský, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma deciziei din 21 noiembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Banque Fédérative du Crédit Mutuel, de Y. Mercier și A. Gerardin, avocați;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-Ch. Gracia, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în decizia din 24 ianuarie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 4 alineatul (2) și a articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97, denumită în continuare „directiva”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Banque Fédérative du Crédit Mutuel (denumită în continuare „BFCM”), pe de o parte, și ministere de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministrul economiei, finanțelor și industriei), pe de altă parte.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 4 din directivă prevede:

„(1) Dacă o societate mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății mamă:

- fie nu impozitează aceste profituri;
- fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă, percepută de statul membru în care filiala are reședință, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru îşi rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participaţiei şi profitului [a se citi «pierderilor»] ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societăţii mamă. Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participaţiei se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăşi 5 % din beneficiile repartizate de filială.

[...]

4 Articolul 5 din directivă este redactat după cum urmează:

(1) Profiturile repartizate de filială societăţii mamă sunt scutite de taxă reţinută la sursă, cel puţin în cazul în care societatea mamă deţine minimum 25 % din capitalul filialei.

(2) Sub rezerva alineatului (1), Grecia poate percepe, atât timp cât nu aplică impozitul pe societate la profiturile distribuite, o taxă reţinută la sursă pe profiturile repartizate societăţilor mamă din alte state membre. [...]

(3) Sub rezerva alineatului (1), Republica Federală Germania poate percepe, atât timp cât aplică profiturilor repartizate o cotă cu cel puţin 11 procente mai mică decât cota aplicabilă profiturilor reţinute şi până la jumătatea anului 1996 o taxă reţinută la sursă compensatorie de 5 % pe profiturile distribuite de filiale.

(4) Sub rezerva alineatului (1), Republica Portugalia poate percepe, aferent profiturilor distribuite de filiale societăţilor mamă din celelalte state membre, o taxă reţinută la sursă până cel târziu la finele celui de al optulea an următor datei de aplicare a prezentei directive.

[...]

5 Articolul 7 din directivă precizează:

„(1) În sensul prezentei directive, sintagma «taxă reţinută la sursă» nu include o plată anticipată sau în avans (précompte) a impozitului pe profit către statul membru al filialei, efectuată în legătură cu distribuirea profiturilor către societatea mamă.

(2) Prezenta directivă nu afectează aplicarea dispoziţiilor naţionale sau a dispoziţiilor bazate pe acorduri, de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor, în special a dispoziţiilor privind plata pasivelor [a se citi «creditelor»] fiscale către beneficiarii dividendelor.”

Reglementarea naţională

6 Regimul fiscal al dividendelor plătite către societăţi mamă stabilite în Franţa este guvernat de articolul 216 din Codul general al impozitelor (code général des impôts, denumit în continuare „CGI”), care, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, prevede:

„1. Rezultatele nete ale participaţiilor, care dau naştere dreptului de aplicare a regimului societăţilor mamă şi prevăzute la articolul 145, obţinute în cursul unui exerciţiu financiar de o societate mamă, pot fi deduse din profitul total net al acesteia prin scăderea unui procent al cheltuielilor şi al costurilor.

Cota-parte din cheltuieli şi din costuri prevăzută la primul paragraf este stabilită în mod uniform la 5 % din rezultatul total al participaţiilor, incluzând creditul fiscal. Acest procent nu poate totuşi să depăşească, pentru fiecare perioadă de impozitare, valoarea totală a cheltuielilor şi a costurilor de

orice natur? efectuate de societatea participant? în cursul aceleia?i perioade.”

7 Articolul 145 din CGI precizeaz?, în versiunea aplicabil? faptelor din cauza principal?, c? regimul societ??ilor?mam? este aplicabil în special societ??ilor supuse impozitului pe profit la cota normal? care de?in participa?ii reprezentând cel pu?in 5 % din capitalul societ??ii emitente.

8 Instruc?iunea nr. 4H1?00 a Ministerului Economiei, Finan?elor ?i Industriei (ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) din 31 ianuarie 2000 (Bulletin officiel des impôts din 16 februarie 2000) precizeaz?, printr-o trimitere la instruc?iunea nr. 4H4?99 a aceluia?i minister din 25 iunie 1999 (Bulletin officiel des impôts din 5 iulie 1999), modalit??ile de aplicare a procentului din cheltuieli ?i din costuri prev?zut la articolul 216 din CGI. Se precizeaz? în special c? respectivele credite fiscale „corespund fie creditului fiscal („avoir fiscal”) pentru rezultatele generate în Fran?a [...], fie creditelor fiscale str?ine percepute asupra rezultatelor filialelor care au sediul într-o ?ar? cu care Fran?a are o conven?ie fiscal?”.

9 Potrivit Consiliului de Stat, în temeiul unor conven?ii interna?ionale încheiate de Republica Francez? cu alte state membre, se atribuie un credit fiscal societ??ii?mam? stabilite în Fran?a la momentul distribuirii profitului de c?tre o filial? stabilit? într-un alt stat membru, în cazul în care această distribuie a profitului a f?cut obiectul unei re?ineri la surs? de c?tre cel?lalt stat membru. Acest credit fiscal este egal cu valoarea taxei re?inute la surs? astfel prelevate.

10 În temeiul articolului 146 alineatul 2 din CGI, în versiunea aplicabil? faptelor din ac?iunea principal?, dac? distribuie de c?tre societatea?mam? c?tre proprii ac?ionari a dividendelor percepute duce la plata în avans a impozitului pe bunurile mobile prev?zute la articolul 223 sexies din CGI, creditele fiscale aferente dividendelor percepute în perioada anterioar? de maximum cinci ani sunt imputabile asupra acestei taxe. În plus, potrivit Consiliului de Stat, în aplicarea unei instruc?iuni a Ministerului Economiei, Finan?elor ?i Industriei, aceste credite fiscale sunt imputabile de asemenea asupra taxei re?inute la surs?, exigibil? la momentul redistribuirii dividendelor de c?tre societatea?mam? c?tre persoane care nu au domiciliul fiscal sau sediul în Fran?a.

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

11 Reiese din decizia de trimitere c?, în aplicarea regimului fiscal al societ??ilor?mam? prev?zut la articolul 216 din CGI, BFCM a dedus din profitul s?u total net dividendele care i?au fost distribuite de filialele sale, dar a trebuit s? reintegreze în baza sa impozabil? un procent din cheltuielile ?i din costurile stabilite în conformitate cu articolul men?ionat.

12 În cauza principal?, BFCM solicit? Consiliului de Stat s? anuleze instruc?iunile nr. 4H1?00 ?i nr. 4H4?99 men?ionate mai sus.

13 BFCM sus?ine, în acest scop, c? instruc?iunile men?ionate sunt contrare articolului 4 din directiv?, în m?sura în care cota?parte din cheltuieli ?i din costuri, stabilit? la o valoare forfetar? de 5 % din rezultatul total al participa?iilor, include creditele fiscale pl?tite în temeiul conven?iilor fiscale încheiate de Republica Francez? cu alte state membre, în timp ce directiva prevede c? valoarea costurilor nedeductibile din rezultatul impozabil al societ??ii?mam?, dac? aceasta este stabilit? forfetar, este limitat? la 5 % exclusiv din profitul distribuit de filial?.

14 În această privin??, Consiliul de Stat ridic? problema dac? reintegrarea în rezultatul impozabil al societ??ii?mam? a unei cote?p?r?i forfetare din cheltuieli ?i din costuri de 5 % din rezultatul participa?iilor, incluzând creditele fiscale, reprezint? o prelevare care dep??e?te limita de 5 % din profitul distribuit, autorizat? potrivit articolului 4 alineatul (2) din directiv?, ?i este susceptibil? s? afecteze neutralitatea distribuirii transfrontaliere de profit sau dac? această

reintegrare reprezintă o prelevare având ca efect unic să reducă parțial creditul fiscal atribuit societății mamă cu ocazia distribuirii de dividende și poate, prin urmare, să fie considerat că aparține unui ansamblu de dispoziții privind plata creditelor fiscale către beneficiarii de dividende și că urmează, prin aceasta, diminuarea unei duble impozitări.

15 În această privință, pe de o parte, Consiliul de Stat se referă la Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, Rec., p. I-9809), în care Curtea a statuat că creditul fiscal reprezintă un instrument fiscal care urmează evitarea unei duble impozitări economice a profitului distribuit sub formă de dividende, iar nu un randament al titlurilor.

16 Consiliul de Stat precizează, pe de altă parte, că reintegrarea a 5 % din profitul net distribuit și din creditul fiscal în rezultatul impozabil al societății mamă, cu titlu de cotă parte din cheltuieli și din costuri, plasează societatea mamă într-o situație identică cu aceea în care s-ar fi aflat în lipsa oricărei reineri la sursă, ca urmare a reintegrării unei cote părți din cheltuieli și din costuri de 5 % din profitul distribuit. Totuși, aceasta ar fi situația numai în cazul în care creditul fiscal poate fi imputat integral asupra impozitului datorat de societatea mamă.

17 Or, potrivit Consiliului de Stat, din articolul 146 alineatul 2 din CGI, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, și din practica administrativă, astfel cum a fost precizat în instrucțiunea nr. 4K-1121, reiese că creditele fiscale atribuite cu ocazia distribuirii de dividende către o societate mamă de către filială sa stabilită într-un alt stat membru pot fi imputate asupra impozitului datorat de societatea mamă numai în cazul în care aceste dividende fac obiectul unei redistribuiri în următorii cinci ani. În acest caz, reintegrarea a 5 % din creditele fiscale în rezultatul impozabil al societății mamă cu titlu de cotă parte din cheltuieli și din costuri nu ar afecta neutralitatea fiscală a distribuirii transfrontaliere de profit.

18 În schimb, potrivit Consiliului de Stat, dacă societatea mamă decide să nu redistribuie aceste dividende în termenul menționat, reintegrarea în rezultatul său impozabil, cu titlu de cotă parte din cheltuieli și din costuri, a 5 % din creditele fiscale care nu vor fi imputate asupra impozitului pe care aceasta trebuie să îl plătească, are drept efect majorarea rezultatului său impozabil peste limita de 5 % din profitul distribuit perceput efectiv, stabilită la articolul 4 alineatul (2) din directivă, și afectarea, în această măsură, a neutralității fiscale a distribuirii transfrontaliere a profitului.

19 În această din urmă ipoteză, tot în opinia Consiliului de Stat, se pune problema dacă majorarea impozitului pe profit plătit de societatea mamă în raport cu majorarea rezultatului său impozabil ca urmare a reintegrării în acest rezultat a 5 % din creditele fiscale reprezintă o prelevare care, având în vedere valoarea sa scăzută și împrejurarea că a fost introdus în legătură directă cu plata de credite fiscale instituite în vederea diminuării dublei impozitări economice a dividendelor, poate fi considerat că nefiind stabilită la o cotă de natură să anuleze efectele acestei diminuări a dublei impozitări economice a dividendelor și, prin urmare, ca fiind autorizat în temeiul articolului 7 alineatul (2) din directivă.

20 În consecință, Consiliul de Stat a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Reintegrarea în profitul impozabil al unei societăți mamă stabilite în Franța a 5 % din creditele fiscale atribuite cu ocazia distribuirii de profit de către o filială stabilită într-un alt stat membru [...], dacă acest profit a făcut obiectul unei reineri la sursă în acest alt stat, nu produce efect asupra nivelului de impozitare al societății mamă în cazul în care aceasta poate imputa în totalitate respectivele credite fiscale asupra impozitului datorat. În cazul în care, în lipsa unei decizii a societății mamă de a redistribui acest profit către proprii acționari în termen de cinci ani, aceasta nu poate utiliza avantajul fiscal pe care îl reprezintă aceste credite fiscale, impozitarea

suplimentar? fa?? de impozitul pe profit care rezult? din reintegrarea a 5 % din creditele fiscale în rezultatul s?u impozabil poate fi considerat? ca fiind autorizat? potrivit dispozi?iilor articolului 7 alineatul (2) din [directiv?], datorit? valorii sc?zute a unei astfel de prelev?ri ?i datorit? împrejur?rii c? aceast? prelevare a fost introdus? în leg?tur? direct? cu plata creditelor fiscale instituite în vederea diminu?rii dublei impozit?ri economice a dividendelor, sau respectiva impozitare suplimentar? trebuie considerat? c? nu respect? obiectivele care rezult? din articolul 4 din [directiv?]?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

21 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii, în esen?ă, s? se stabileasc? dac? interpretarea no?iunii „profit repartizat de filial?”, în sensul articolului 4 alineatul (2) ultima teză din directiv?, se opune reglement?rii unui stat membru care include creditele fiscale în profitul men?ionat ?i, eventual, dac? aceast? includere într? în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din directiv?.

22 Pentru a r?spunde la aceast? întrebare trebuie s? se ?in? seama de modul de redactare a dispozi?iei a c?rei interpretare se solicit?, precum ?i de obiectivele ?i de sistemul directivei (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 octombrie 1996, Denkavit ?i al?ii, C?283/94, C?291/94 ?i C?292/94, Rec., p. I?5063, punctele 24 ?i 26, precum ?i Hot?rârea din 8 iunie 2000, Epson Europe, C?375/98, Rec., p. I?4243, punctele 22 ?i 24).

23 În aceast? privin?ă, trebuie amintit c?, astfel cum rezult? în special din al treilea considerent al acesteia, directiva urm?re?te, prin instituirea unui regim fiscal comun, s? elimine orice dezavantaj al cooper?rii între societ??i din state membre diferite în raport cu cooperarea între societ??ile din acela?i stat membru ?i s? stimuleze astfel gruparea societ??ilor comerciale la scar? comunitar? (Hot?rârea Denkavit ?i al?ii, citat? anterior, punctul 22, Hot?rârea Epson Europe, citat? anterior, punctul 20, Hot?rârea din 4 octombrie 2001, Athinaïki Zythopoïa, C?294/99, Rec., p. I?6797, punctul 25, Hot?rârea Océ Van der Grinten, citat? anterior, punctul 45, ?i Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Rec., p. I?11753, punctul 103).

24 Directiva urm?re?te astfel s? asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de c?tre o filial? cu sediul într?un stat membru c?tre societatea?mam? stabilit? într?un alt stat membru.

25 Pentru a atinge aceste obiective, articolul 4 alineatul (1) din directiv? prevede, în vederea evit?rii unei duble impozit?ri, c? dac? o societate?mam?, în cadrul rela?iei sale cu filiala, prime?te profituri distribuite, statul membru al societ??ii?mam? fie nu impoziteaz? aceste profituri, fie autorizeaz? societatea?mam? s? deduc? din impozitul datorat acea frac?iune a impozitului pe societate pl?tit de filial? aferent profiturilor ?i, dac? este cazul, valoarea taxei re?inute la surs?, perceput? de statul membru în care filiala are re?edin?a, pân? la limita valorii impozitului na?ional corespunz?tor (Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctul 102).

26 De asemenea, articolul 5 alineatul (1) din directiv? prevede, în vederea evit?rii unei duble impozit?ri, scutirea de taxa re?inut? la surs? în statul membru al filialei cu ocazia distribuirii profitului c?tre societatea?mam?, cel pu?in în cazul în care societatea?mam? de?ine minimum 25 % din capitalul filialei (Hot?rârile citate anterior Denkavit ?i al?ii, punctul 22, Epson Europe, punctul 20, Athinaïki Zythopoïa, punctul 25, ?i Océ Van der Grinten, punctul 45).

27 Directiva inten?ioneaz? s? evite astfel o dubl? impozitare a profitului distribuit de o filial? cu sediul într?un stat membru c?tre societatea?mam? stabilit? într?un alt stat membru, în termeni economici, ?i anume s? evite ca profitul distribuit s? fie impozitat prima oar? la nivelul filialei ?i a

două oară la nivelul societăţii mamă (a se vedea în acest sens Hotărârea Athinaïki Zythopoiia, citată anterior, punctul 5).

28 Cu toate acestea, în temeiul articolului 4 alineatul (2) din directivă, fiecare stat membru îşi rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participaţiei în filială să nu fie deductibile din profitul impozabil al societăţii mamă, precizându-se că dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente respectivei participaţii se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăşi 5 % din beneficiile repartizate de filială.

29 În plus, în temeiul articolului 5 alineatele (2)-(4) din directivă, anumite state membre au fost autorizate, pe parcursul unei perioade tranzitorii, să efectueze reineri la sursă asupra profitului distribuit de filialele rezidente către societatea mamă stabilită într-un alt stat membru.

30 Potrivit reglementării naţionale aplicabile în cauza principală, suma forfetară a cheltuielilor şi a costurilor nedeductibile, despre care se vorbeşte la articolul 4 alineatul (2) din directivă, este stabilită la 5 % din profitul distribuit, incluzând creditele fiscale.

31 În ceea ce priveşte noţiunea de credit fiscal, trebuie să se observe că atât instanţa de trimitere, în cadrul motivelor deciziei sale, cât şi BFCM şi Comisia Comunităţilor Europene, în observaţiile pe care le-au prezentat Curţii, invocă Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, în care Curtea a statuat că creditul fiscal în discuţie în această cauză, respectiv un „avoir fiscal”, reprezintă un instrument fiscal care urmăreşte evitarea unei duble impozitări economice a profitului distribuit sub formă de dividende, iar nu un randament al titlurilor (a se vedea Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, punctul 56).

32 Cu toate acestea, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 33 din concluzii, Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, se referea la o prelevare, efectuată asupra unui credit fiscal („avoir fiscal”), care nu prezintă caracteristicile unei taxe reţinute la sursă aplicate profitului distribuit (a se vedea Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, punctul 55).

33 În această cauză, era vorba despre un credit fiscal („avoir fiscal”) destinat compensării impozitului plătit de societatea distribuitoare, iar nu despre un credit fiscal destinat compensării unui impozit plătit deja de către acţionar.

34 Or, reiese din decizia de trimitere, precum şi din observaţiile formulate de BFCM şi de guvernul francez în cadrul şedinţei derulate în faţa Curţii că creditele fiscale în discuţie în cauza principală sunt credite fiscale acordate pentru compensarea taxelor reţinute la sursă aplicate societăţii mamă în statul membru al filialei.

35 Respectiv cele credite fiscale urmăresc, aşadar, să compenseze un impozit plătit deja de acţionar, astfel încât Hotărârea Océ Van der Grinten, citată anterior, nu poate furniza un răspuns la prezenta întrebare preliminară.

36 Acestea fiind precizate, este necesar, în primul rând, să se arate că modul de redactare a articolului 4 alineatul (2) din directivă nu se opune includerii creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participaţiei societăţii mamă în filială.

37 Într-adevăr, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 34 din concluzii, includerea creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participaţiei, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, asigură faptul că valoarea totală a profitului distribuit, în sensul acestei dispoziţii, este, în mod efectiv, aceea pe care o percepe societatea mamă şi că reia şi se va aplica cota de 5 %.

38 Este necesar, în al doilea rând, să se considere că respectivele credite următoresc să evite o dublă impozitare a profitului distribuit de o filială către societatea-mamă, pe plan juridic, și anume să evite ca acest profit să fie impozitat la nivelul societății-mamă prima oară prin reineri la sursă în statul membru al filialei și a doua oară în statul membru în care este stabilită societatea-mamă.

39 Prin urmare, luarea în considerare a creditelor fiscale acordate societății-mamă pentru calculul procentului din cheltuieli și din costuri aferente participației în filială permite reflectarea valorii profitului distribuit de către aceasta și valoarea echivalentă a sumelor de care dispune în final și în mod efectiv în acest temei societatea-mamă, neutralizând incidența reinerii la sursă efectuate la nivelul societății-mamă de către statul membru al filialei.

40 După cum au arătat în mod întemeiat guvernele francez și german în observațiile adresate Curții, includerea creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participației, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, este astfel conformă cu obiectivul neutralității, pe plan fiscal, a distribuirii transfrontaliere a profitului unei filiale către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru.

41 În acest context, instanța de trimitere dorește totuși să afle dacă neutralitatea fiscală nu este afectată de faptul că respectivele credite fiscale nu sunt întotdeauna imputabile asupra impozitului datorat de societatea-mamă, astfel cum reiese de la punctul 17 din prezenta hotărâre.

42 În această privință, este necesar să reamintim, pe de o parte, că, în cadrul regimului instituit de directivă, dacă o societate-mamă deține minimum 25 % din capitalul unei filiale stabilite într-un alt stat membru, reinerile la sursă în acest din urmă stat sunt în principiu interzise în temeiul articolului 5 alineatul (1) din directivă.

43 În împrejurări precum cele din acțiunea principală, astfel de reineri la sursă au putut totuși să fie efectuate de către anumite state membre în cursul perioadei tranzitorii de care beneficiau, în conformitate cu articolul 5 alineatele (2)-(4) din directivă.

44 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 36 din concluzii, directiva nu obligă un stat membru să prevadă imputarea unor astfel de taxe reținute la sursă în cazul în care acest stat membru a optat pentru un regim de scutire, în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) din directivă. În acest context, nu se poate reproșa unui stat membru care a optat pentru un regim de scutire compensarea impozitului reținut la sursă în statul membru al filialei prin acordarea unui credit fiscal, limitând în același timp imputabilitatea respectivului credit fiscal la cazul în care societatea-mamă beneficiară redistribuie dividendele percepute, în termen de cinci ani, către proprii acționari.

45 Pe de altă parte, este necesar să se arate că articolul 4 alineatul (2) din directivă permite unui stat membru să stabilească cheltuielile de administrare nedeductibile la o sumă forfetară care nu depășește 5 % din profitul distribuit de filială, fără să distingă între situația în care acest stat membru a optat pentru un regim de scutire și cea în care respectivul stat a optat pentru un regim de imputare. Rezultă că, în ceea ce privește noțiunea de profit distribuit, această dispoziție nu distinge după cum statul menționat este sau nu este supus obligației de a prevedea imputarea reinerilor la sursă efectuate în statul membru al filialei.

46 Prin urmare, dacă un stat membru a ales să pună în aplicare posibilitatea prevăzută de articolul 4 alineatul (2) din directivă prin includerea creditelor fiscale în valoarea profitului distribuit căruia i se va aplica cota de 5 %, nu i se poate reproșa că nu distinge după cum este sau nu este vorba de credite fiscale care pot fi imputate asupra impozitului datorat.

47 Într-adevăr, dacă, în cadrul unei reglementări naționale precum cea în cauză în acțiunea principală, în lipsa unei redistribuiri a profitului perceput de societatea-mam către proprii acționari în termen de cinci ani, includerea creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participației, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, contribuie cu siguranță la o împovărare a sarcinii fiscale a societății-mam, un astfel de efect rezultă din reținerile la sursă efectuate de statul membru al filialei în conformitate cu articolul 5 alineatele (1) și (2)-(4) din directivă și pentru care articolul 4 alineatul (1) din directivă nu prevede, în cadrul unui regim de scutire, nicio obligație de a asigura imputarea taxelor reținute la sursă menționate asupra valorii impozitului datorat.

48 Astfel, nu includerea creditelor fiscale în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participației, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, este cea care afectează neutralitatea fiscală a distribuțiilor transfrontaliere ale profitului unei filiale către societatea-mam stabilită într-un alt stat membru, ci posibilitatea, acordată de directivă, să se efectueze, în statul membru al filialei, rețineri la sursă care afectează societatea-mam.

49 În orice caz, includerea creditelor fiscale, ca mecanism destinat să evite o dublă impozitare juridică, în suma forfetară a cheltuielilor de administrare aferente participației, în sensul articolului 4 alineatul (2) din directivă, nu poate intra în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din directivă, care nu afectează aplicarea unor dispoziții naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri care urmăresc să elimine sau să diminueze numai dubla impozitare economică a dividendelor.

50 În consecință, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că noțiunea „profit repartizat de filială”, în sensul articolului 4 alineatul (2) ultima teză din directivă, trebuie interpretată în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care include, în profitul menționat, credite fiscale care au fost acordate în vederea compensării unei rețineri la sursă efectuate la nivelul societății-mam de către statul membru al filialei.

Cu privire la cheltuielile de judecată

51 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Noțiunea „profit repartizat de filială”, în sensul articolului 4 alineatul (2) ultima teză din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mam și filialelor acestora din diferite state membre, trebuie interpretată în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care include, în profitul menționat, credite fiscale care au fost acordate în vederea compensării unei rețineri la sursă efectuate la nivelul societății-mam de către statul membru al filialei.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.