

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a cincea)

13 martie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Articolul 63 TFUE – Libera circulaţie a capitalurilor – Articolul 49 TFUE – Libertatea de stabilire – Impozitul pe veniturile persoanelor fizice – Dispozitiv de plafonare a impozitelor directe în funcţie de venituri – Convenţie fiscală bilaterală pentru evitarea dublei impuneri – Impozitarea unor dividende distribuite de o societate cu sediul în alt stat membru şi supuse deja unei reţineri la sursă – Lipsa luării în considerare sau luarea parţială în considerare a impozitului plătit în acest alt stat membru la calculul plafonului impozitului – Articolul 65 TFUE – Restricţie – Justificare”

În cauza C-375/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal administrativ de Grenoble (Franţa), prin decizia din 26 iulie 2012, primită de Curte la 6 august 2012, în procedura

Margaretha Bouanich

împotriva

Directeur des services fiscaux de la Drôme,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, preşedinte de cameră, domnii E. Juhász, A. Rosas (raportor), D. Šváby şi C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru doamna Bouanich, de A. Jouanjan şi de S. Fouquet-Chabert, avocaţi;
- pentru guvernul francez, de D. Colas şi de J.-S. Pilczer, în calitate de agenţi;
- pentru guvernul Regatului Unit, de J. Beeko, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels şi de C. Soulay, în calitate de agenţi;
- pentru Autoritatea de Supraveghere AELS, de X. Lewis şi de G. Mathisen, precum şi de A. Steinarsdóttir, în calitate de agenţi,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 49 TFUE, 63 TFUE ?i 65 TFUE.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între doamna Bouanich, pe de o parte, ?i directorul serviciului fiscal din Drôme (în continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, cu privire la refuzul acesteia din urm? de a include re?inerea la surs? pl?tit? în Suedia de doamna Bouanich în totalul impozitelor directe luat în considerare la calculul unui dispozitiv de plafonare a impozitului în func?ie de venituri.

Cadrul juridic

Dreptul francez

3 În versiunea care rezult? din articolul 74 din Legea nr. 2005-1719 din 30 decembrie 2005 (JORF din 31 decembrie 2005, p. 20597), aplicabil? impozitelor pl?tite în cursul anului 2006 pentru veniturile aferente anului 2005, articolul 1 din Codul general al impozitelor (denumit în continuare „CGI”) prevedea c? impozitele directe pl?tite de un contribuabil nu puteau dep??i 60 % din veniturile acestuia.

4 Articolul 11 din Legea nr. 2007-1223 din 21 august 2007 privind promovarea locurilor de munc?, a for?ei de munc? ?i a puterii de cump?rare (JORF din 22 august 2007, p. 13945), aplicabil impozitelor pl?tite în cursul anilor 2007 ?i 2008 pentru veniturile din anii 2006 ?i, respectiv, 2007, a modificat articolul 1 din CGI în sensul c? impozitele directe pl?tite de un contribuabil nu mai puteau dep??i 50 % din veniturile acestuia.

5 Condi?iile de aplicare a acestui plafon al impozitelor directe sunt prev?zute la articolul 1649-0 A din CGI ?i cuprind, printre altele, un drept de restituire a impozitului perceput cu dep??irea pragului stabilit la articolul 1 din CGI (denumit în continuare „scutul fiscal”).

6 Articolul 1649-0 A alineatele 1-5 din CGI, aplicabil dreptului de restituire n?scut pentru anul 2007 în func?ie de veniturile din anul 2005, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 2005-1719, prevedea:

„1. Dreptul de restituire a frac?iunii de impozite care dep??e?te pragul men?ionat la articolul 1 este dobândit de contribuabil la data de 1 ianuarie a anului urm?tor celui în care au fost pl?tite impozitele pe care le datoreaz?.

[...]

2. Cu condi?ia s? nu fie deductibile dintr?o anumit? categorie de venit supus impozit?rii ?i s? fi fost pl?tite în Fran?a ?i, referitor la impozitele men?ionate la literele a) ?i b), s? fi fost declarate în mod legal, impozitele care trebuie luate în considerare la stabilirea dreptului de restituire sunt:

a) Impozitul pe venit;

b) Impozitul de solidaritate pe avere;

c) Taxa funciar? pe propriet??ile cu construc?ii ?i taxa funciar? pe propriet??ile f??r? construc?ii aferente locuin?ei principale a contribuabilului [...];

d) Impozitul pe locuin?? perceput ?n favoarea colectivit??ilor teritoriale [...]

3. Impozitele men?ionate la alineatul 2 se diminueaz? cu restituirile de impozit pe venit ?ncasate sau cu deducerile ob?inute ?n cursul anului ?n care au fost pl?tite aceste impozite.

[...]

4. Venitul care trebuie luat ?n considerare la stabilirea dreptului de restituire este cel realizat de contribuabil ?n anul precedent celui ?n care s?au pl?tit impozitele, cu excep?ia veniturilor ?n natur? nesupuse la plata impozitului pe venit ?n temeiul articolului 15 sec?iunea II. Acesta este constituit din:

a) Veniturile supuse impozitului pe veniturile nete din taxe profesionale [...];

b) Produsele supuse unei prelev?ri liberatorii;

c) Veniturile scutite de plata impozitului pe venit ob?inute ?n cursul acelaui?i an ?n Fran?a sau ?n afara Fran?ei [...]

5. Venitul men?ionat la alineatul 4 se diminueaz? cu:

a) Deficitele profesionale a c?ror deducere este autorizat? ?n temeiul sec?iunii I a articolului 156;

b) Quantumul pensiilor alimentare dedus ?n temeiul punctului 2 din sec?iunea II a articolului 156;

c) Cotiza?iile sau primele deduse ?n temeiul articolului 163 quater vices."

7 ?n versiunea care rezult? din Legea nr. 2008-776 din 4 august 2008 privind modernizarea economiei (JORF din 5 august 2008, p. 12471), aplicabil? dreptului de restituire n?scut ?n anii 2008 ?i 2009 ?n func?ie de veniturile din anul 2006 ?i, respectiv, din anul 2007, articolul 1649-0 A alineatele 1-5 din CGI prevedeau:

„1. Dreptul de restituire a frac?iunii de impozite care dep??e?te pragul men?ionat la articolul 1 este dob?ndit de contribuabil la data de 1 ianuarie a celui de al doilea an ulterior anului ?n care au fost realizate veniturile men?ionate la alineatul 4.

[...]

2. Cu condi?ia s? fi fost pl?tite ?n Fran?a ?i, pe de o parte, pentru celelalte impozite dec?t cele men?ionate la literele e) ?i f), cu condi?ia s? nu fie deductibile dintr?o anumit? categorie de venit supus impozit?rii, iar, pe de alt? parte, pentru impozitele men?ionate la literele a), b) ?i e), cu condi?ia s? fi fost declarate ?n mod legal, impozitele care trebuie luate ?n considerare la stabilirea dreptului de restituire sunt:

a) Impozitul pe venit datorat pentru veniturile men?ionate la alineatul 4;

b) Impozitul de solidaritate pe avere stabilit pentru anul urm?tor celui ?n care au fost realizate veniturile men?ionate la alineatul 4;

- c) Taxa funciar? [...];
- d) Impozitul pe locuin?? [...];
- e) Contribu?iile ?i prelev?rile prev?zute la articolele [...] din Codul securit??ii sociale [...];
- f) Contribu?iile ?i prelev?rile prev?zute la articolele [...] din Codul securit??ii sociale [...]

3. Impozitele men?ionate la alineatul 2 se diminueaz? cu restituirile de impozit pe venit încasate sau cu degrev?rile ob?inute în cursul anului urm?tor celui în care s?au ob?inut veniturile men?ionate la alineatul 4.

[...]

4. Venitul care trebuie luat în considerare la stabilirea dreptului de restituire este cel realizat de contribuabil, cu excep?ia veniturilor în natur? nesupuse impozitului pe venit în temeiul articolului 15 sec?iunea II. Acesta este constituit din:

- a) Veniturile nete supuse impozitului pe venit [...];
- b) Produsele supuse unei prelev?ri liberatorii;
- c) Veniturile scutite de plata impozitului pe venit ob?inute în cursul acelaia?i an în Fran?a sau în afara Fran?ei [...]

5. Venitul men?ionat la alineatul 4 se diminueaz? cu:

[...]

d) impozitele echivalente cu cele men?ionate la alineatul 2 literele a), e) ?i f) atunci când acestea au fost pl?tite în str?in?tate.”

Conven?ia franco?suedez? privind evitarea dublei impuneri

8 Articolul 10 alineatele 1 ?i 2 din Conven?ia dintre Republica Francez? ?i Regatul Suediei privind evitarea dublelor impuneri ?i prevenirea evaziunii fiscale în materie de impozite pe venit ?i pe avere, semnat? la Stockholm la 27 noiembrie 1990 (denumit? în continuare „Conven?ia franco?suedez?”), prevede:

„1. Dividendele pl?tite de o societate cu sediul într?un stat contractant unui rezident din cel?lalt stat contractant sunt impozabile în acest din urm? stat.

2. Dividendele respective sunt de asemenea impozabile în statul contractant în care are sediul societatea care pl?te?te dividendele conform legisla?iei acestui stat, dar dac? persoana care încaseaz? dividendele este beneficiarul efectiv al acestora, impozitul astfel stabilit nu poate dep??i 15 [%] din quantumul brut al dividendelor. [...]”

9 Articolul 23 din această conven?ie prevede:

„Dublele impuneri sunt evitate dup? cum urmeaz?:

1. În ceea ce prive?te Fran?a:

- a) Veniturile care provin din Suedia ?i care sunt sau nu sunt impozabile decât în acest stat,

conform dispozițiilor convenției, sunt luate în considerare la calculul impozitului francez atunci când beneficiarul acestora are reședința în Franța și când veniturile nu sunt scutite de impozit pe profit în temeiul legislației franceze. În acest caz, impozitul suedez nu este deductibil din aceste venituri, dar beneficiarul are dreptul la un credit fiscal deductibil din impozitul francez. Acest credit fiscal este egal:

[...]

ii) în cazul veniturilor menționate la articolul 10 alineatul 2 [...], cu valoarea impozitului plătit în Suedia conform dispozițiilor acestor articole; acest credit nu poate însă depăși cuantumul impozitului francez corespunzător veniturilor respective.

[...]”

10 Dispozițiile privind scutul fiscal au fost abrogate începând cu data de 1 ianuarie 2013, în temeiul articolului 30 din Legea nr. 2011-900 din 29 iulie 2011 privind rectificări financiare pentru anul 2011 (JORF din 30 iulie 2011, p. 12969).

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 La momentul faptelor din cauza principală, doamna Bouanich, rezident fiscal în Franța, era acționară la Ratos AB, societate cotate la bursă și cu sediul în Suedia.

12 Doamna Bouanich a declarat pentru exercițiile fiscale din anii 2005, 2006 și 2007 că a încasat venituri din valori mobiliare în cuantumuri brute de 812 148 de euro, de 3 303 998 de euro și, respectiv, de 677 082 de euro. Potrivit deciziei de trimitere, aceste venituri proveneau în principal din dividende plătite de Ratos AB.

13 În temeiul articolului 10 din Convenția franco-suedeză, aceste dividende au fost supuse în Suedia unei rețineri la sursă în valoare de 121 426 de euro pentru anul 2005, de 692 296 de euro pentru anul 2006 și de 119 130 de euro pentru anul 2007.

14 Conform articolului 23 alineatul 1 din Convenția franco-suedeză, la calculul impozitului pe venit la care este supusă doamna Bouanich în Franța, administrația fiscală franceză a inclus dividendele care proveneau din Suedia în baza impozabilă pentru exercițiile fiscale din anii 2005, 2006 și 2007.

15 După ce a calculat valoarea brută a impozitului pe venit cu aplicarea baremului progresiv la baza impozabilă, administrația fiscală a dedus din acest cuantum brut, în temeiul articolului 23 alineatul 1 litera a) punctul ii) din Convenția franco-suedeză, un credit fiscal egal cu reținerea la sursă care i-a fost aplicat doamnei Bouanich în Suedia.

16 După această deducere și după diverse alte reduceri fiscale, doamna Bouanich a rămas obligată la plata unui impozit pe venit în cuantum net de 19 730 de euro pentru anul 2005 și de 48 130 de euro pentru anul 2006, pentru anul 2007 nedatorând niciun impozit.

17 Ulterior, doamna Bouanich a solicitat să beneficieze de dreptul de restituire care rezultă din aplicarea scutului fiscal.

18 În cererile sale de restituire a impozitelor, doamna Bouanich a inclus, printre impozitele care trebuiau luate în considerare la aplicarea scutului fiscal, cuantumul creditelor fiscale corespunzătoare reinerii la sursă aplicate dividendelor sale obținute din Suedia. Acest metod de calcul a fost însă respins de administrația fiscală pentru motivul că nu era vorba despre un impozit plătit în Franța.

19 Prin intermediul a trei cereri succesive având ca obiect calculul dreptului de restituire născut în 2007, în 2008 și în 2009 în temeiul scutului pentru exercițiile fiscale din anii 2005, 2006 și, respectiv, 2007, doamna Bouanich a sesizat tribunal administrativ de Grenoble (Tribunalul Administrativ din Grenoble) pentru a obține includerea, în totalul impozitelor luat în considerare la calculul plafonului de impozitare, a cuantumului corespunzător reinerii la sursă prelevate asupra dividendelor sale obținute din Suedia, și anume 121 426 de euro, 265 069 de euro și, respectiv, 59 565 de euro.

20 În opinia doamnei Bouanich, articolele 1 și 1649-0 A din CGI, în versiunea aplicabilă dreptului de restituire născut în anul 2007 pentru veniturile din anul 2005, au determinat administrația fiscală să elimine din calculul plafonului întreaga reținere la sursă plătită în Suedia pentru aceste venituri. Aceleași dispoziții, astfel cum au fost modificate prin Legea nr. 2008-776 și aplicabile dreptului de restituire născut pentru anii 2008 și 2009, prin faptul că permit mai curând deducerea reinerii la sursă din veniturile luate în considerare în legătură cu dreptul de restituire decât adugarea ei la totalul impozitelor care intervin în calcul, au avut ca efect limitarea avantajului fiscal care rezultă din acest calcul la jumătate din ceea ce ar fi rezultat dacă dividendele ar fi fost plătite de o societate cu sediul în Franța.

21 La instanța de trimitere, doamna Bouanich a invocat că legislația franceză constituie un obstacol în calea libertății de stabilire și a libertății de circulație a capitalurilor garantate prin Tratatul FUE.

22 În aceste condiții, după conexarea celor trei cereri introductive ale doamnei Bouanich, tribunal administrativ de Grenoble a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele [49 TFUE, 63 TFUE și 65 TFUE] se opun unei legislații precum cea în discuție în litigiul principal în temeiul căreia, atunci când un rezident al unui stat membru al Uniunii Europene, acționar la o societate cu sediul în alt stat membru al Uniunii, încasează dividende impozitate în cele două state și când dubla impunere este reglementată prin deducerea în statul de reședință a unui credit fiscal de aceeași valoare ca impozitul plătit în statul în care se află societatea care distribuie dividendele, mecanismul de plafonare a impozitelor până la concurența a 60 % sau a 50 % din veniturile obținute în cursul unui an nu ia în considerare sau ia în considerare doar parțial impozitul plătit în celălalt stat?

2) În cazul unui răspuns afirmativ, o astfel de restricție poate fi justificată fie prin necesitatea de a menține coerența regimului fiscal, fie prin repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, fie prin orice alt motiv imperativ de interes general?”

Cu privire la întrebările preliminare

23 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 49 TFUE, 63 TFUE și 65 TFUE se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia, atunci când un rezident al acestui stat membru, acționar la o societate cu sediul în alt stat membru, încasează dividende impozitate în ambele state și când dubla impunere este reglementată prin deducerea în statul de reședință a unui

credit fiscal cu o valoare care corespunde cu cea a impozitului plătit în statul în care se află societatea care distribuie dividendele, un dispozitiv de plafonare a diverselor impozite directe până la concurența unui anumit procent din veniturile obținute în cursul unui an nu ia în considerare sau ia în considerare doar parțial impozitul plătit în statul în care se află societatea care distribuie dividendele.

Cu privire la libertatea în discuție

24 Întrucât întrebările preliminare au fost adresate atât cu privire la articolul 49 TFUE, cât și cu privire la articolele 63 TFUE și 65 TFUE, trebuie să se stabilească dacă legislația națională se circumscrie libertății de stabilire, liberei circulații a capitalurilor sau ambelor libertăți menționate.

25 Doamna Bouanich, guvernele francez și al Regatului Unit, precum și Comisia Europeană consideră că libertatea în discuție în litigiul principal este libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 63 TFUE. În opinia Autorității de Supraveghere AELS, întrucât legislația națională contestată este aplicabilă indiferent de importanța participării la capital care dă dreptul la dividende și fîcând abstracție de problema dacă această participare este de natură să confere o influență certă asupra deciziilor societății și să permită acționarilor să stabilească activitățile acesteia, măsurile contestate intră în domeniul de aplicare atât al articolului 49 TFUE, cât și al articolului 63 TFUE. Prin urmare, aplicarea acestora ar trebui să fie analizată în paralel.

26 În această privință, trebuie amintit că tratamentul fiscal al dividendelor poate face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, referitor la libertatea de stabilire, și din cel al articolului 63 TFUE, privitor la libera circulație a capitalurilor (a se vedea Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 33, Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, punctul 89, precum și Hotărârea din 28 februarie 2013, Beker, C-168/11, punctul 23).

27 În ceea ce privește întrebarea dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile de circulație, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 90 și jurisprudența citată, precum și Beker, punctul 24).

28 În această privință, s-a statuat deja că o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE referitor la libertatea de stabilire (a se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2012, Comisia/Belgia, C-387/11, punctul 34, Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 91 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea Beker, citată anterior, punctul 25). În schimb, dispozițiile naționale care se aplică participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor (a se vedea Hotărârile citate anterior Comisia/Belgia, punctul 34, Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 92 și jurisprudența citată, precum și Beker, punctul 26).

29 În speță, legislația națională în discuție în litigiul principal se aplică indiferent de valoarea participației deținute la o societate. Astfel cum a arătat guvernul francez, aplicarea acestei legislații nu depinde de amploarea participației la o societate nerezidentă și nu se limitează la situațiile în care persoana care deține părți sociale poate exercita o influență certă asupra deciziilor societății în cauză și poate stabili activitățile acesteia.

30 În consecință, în măsura în care această reglementare are în vedere dividende provenite

dintr-un stat membru, obiectul legislației menționate nu permite să se stabilească dacă aceasta face parte în mod preponderent din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE sau al articolului 63 TFUE. În astfel de împrejurări, Curtea ia în considerare elementele de fapt ale speței pentru a stabili dacă situația avută în vedere în litigiul principal face parte din domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre dispozițiile menționate (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctele 93 și 94 și jurisprudența citată, precum și Beker, punctele 27 și 28).

31 Or, nici decizia de trimitere, nici dosarul prezentat Curții nu conțin o indicație în această privință. În consecință, este necesar să se considere că o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal poate afecta atât libera circulație a capitalurilor, cât și libertatea de stabilire și, prin urmare, trebuie să fie analizată atât în raport cu articolele 63 TFUE și 65 TFUE, cât și în raport cu articolul 49 TFUE.

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

32 În opinia doamnei Bouanich, a Autorității de Supraveghere AELS și a Comisiei, scutul fiscal penalizează veniturile obținute din dividende distribuite de societăți cu sediul în alt stat membru decât Republica Franceză (dividende numite „intrate”) în raport cu veniturile obținute din dividende distribuite de societăți cu sediul în Franța.

33 Astfel, întrucât reținerea la sursă prelevată în afara Franței nu a fost luată în considerare sau a fost luată în considerare doar parțial la calculul impozitului pe venit susceptibil să fie rambursat contribuabilului care beneficiază de scutul fiscal, quantumul care corespunde reinerii la sursă în străinătate ar rămâne în mod definitiv în sarcina acestuia din urmă, ceea ce ar majora sistematic presiunea fiscală asupra dividendelor intrate în raport cu cea aplicabilă dividendelor obținute din Franța.

34 Acest tratament fiscal dezavantajos al dividendelor intrate ar face investițiile în societăți cu sediul în alt stat membru decât Republica Franceză mai puțin atractive pentru persoanele fizice cu reședință în Franța decât cele efectuate în societăți franceze.

35 În schimb, guvernele franceze și al Regatului Unit susțin că legislația franceză referitoare la scutul fiscal nu a creat restricții privind libera circulație a capitalurilor întrucât Republica Franceză nu și-a exercitat competența fiscală în mod discriminatoriu.

36 În opinia acestor guverne, refuzul Republicii Franceze de a include reținerea la sursă plătită în Suedia în totalul impozitelor directe plătite de contribuabil este doar un inconvenient care provine din exercitarea în paralel a competențelor fiscale de către Regatul Suediei și de către Republica Franceză. Libera circulație a capitalurilor nu ar obliga un stat membru să prevină o dublă impunere juridică a dividendelor care rezultă dintr-o convenție bilaterală în cazul în care ambele state părți la convenție au dreptul să impoziteze veniturile respective. Referindu-se la Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967), guvernul Regatului Unit susține că o diferență de tratament ca urmare a aplicării combinate a exercitării legitime a competențelor fiscale de către două state membre, în măsura în care o astfel de exercitare nu este discriminatorie, nu constituie o restricție privind libertățile fundamentale.

37 În această privință, trebuie subliniat de la bun început că litigiul principal nu privește evitarea dublei impuneri, ci tratamentul fiscal național în Franța a unor dividende distribuite de o societate cu sediul în Suedia, în vederea aplicării unui mecanism de plafonare a diverselor impozite directe.

38 Astfel, această cauză privește o diferență de tratament în ceea ce privește aplicarea scutului fiscal între, pe de o parte, un contribuabil cu reședință într-un stat membru al Uniunii care

încasează dividende de la o societate cu sediul în același stat membru și, pe de altă parte, un contribuabil cu reședință în același stat membru, acționar la o societate cu sediul în alt stat membru, care încasează dividende impozitate în ambele state, dubla impunere fiind reglementată prin deducerea în statul de reședință a unui credit fiscal de o valoare egală cu impozitul plătit în statul în care se află societatea care distribuie dividendele.

39 Cauza principală se distinge, așadar, de cea în care s-a pronunțat Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior. Astfel, legislația națională în discuție în cauza în care s-a pronunțat această din urmă hotărâre nu face nicio distincție între dividendele aferente acțiunilor la societăți care au sediul pe teritoriul statului în cauză și dividendele aferente acțiunilor la societăți cu sediul în alt stat membru, care au făcut obiectul unui impozit prelevat prin reținere la sursă în acest ultim stat membru, întrucât legislația menționată supunea aceste dividende, în cadrul impozitului pe venit, aceleași cote unice de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 17). În astfel de circumstanțe, Curtea a decis că consecințele defavorabile pe care ar putea să le producă aplicarea unui sistem de impozitare a veniturilor precum cel în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre rezulta din exercitarea în paralel de către două state membre a competenței lor fiscale (Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 20).

40 Pentru a răspunde la prima întrebare adresată, trebuie să se facă o distincție între acordarea creditului fiscal care rezultă din Convenția franco-suedeză, pe de o parte, și aplicarea scutului fiscal în discuție în cauza principală, pe de altă parte, întrucât acestea constituie două avantaje fiscale distincte.

41 Astfel, acordarea în Franța a unui credit fiscal pentru reținerile la sursă efectuate în Suedia rezultă din Convenția franco-suedeză și se înscrie în cadrul impozitării în paralel, de către Regatul Suediei și de către Republica Franceză, a veniturilor mobiliare obținute din Suedia. Republica Franceză și-a rezervat dreptul de a impozita veniturile obținute din Suedia și acordă un credit fiscal pentru limitarea și chiar evitarea dublei impuneri.

42 În schimb, un dispozitiv precum scutul fiscal nu are legătură cu exercitarea în paralel a unor competențe fiscale și privește numai competența fiscală a Republicii Franceze. Acest dispozitiv fiscal are ca obiect și ca efect reducerea nivelului de impozitare a veniturilor asupra cărora statul membru respectiv își exercită competența de impozitare.

43 Potrivit unei jurisprudențe constante, măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, punctul 15 și jurisprudența citată).

44 Prin urmare, trebuie să se cerceteze dacă legislația fiscală în discuție în litigiul principal este, din cauza diferenței de tratament pe care o instituie între contribuabilii care încasează dividende de la o societate cu sediul în Franța și contribuabilii care încasează dividende de la o societate cu sediul în alt stat membru, discriminatorie și de natură să îi descurajeze pe aceștia din urmă să își exercite dreptul la liberă circulație a capitalurilor.

45 Conform unei jurisprudențe consacrate, o discriminare în materie fiscală poate rezulta numai din aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 30, Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta, C-383/05, Rep., p. I-2555, punctul 18, precum și Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters/Lakebrink, C-182/06, Rep., p. I-6705, punctul 27). Prin urmare, o diferență de tratament între două categorii de contribuabili poate fi

calificat? drept discriminare în sensul tratatului atunci când situa?iile acestor categorii de contribuabili sunt comparabile în raport cu normele fiscale în discu?ie (Hot?rârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Ungaria, C?253/09, Rep., p. I?12391, punctul 51).

46 În consecin??, trebuie examinat dac? diferen?a de tratament între un ac?ionar impozabil în Fran?a care încaseaz? dividende de la o societate cu sediul în acest stat membru ?i un alt ac?ionar impozabil în acela?i mod în Fran?a, dar care încaseaz? dividende de la o societate cu sediul în alt stat membru, în spe?? Suedia, prive?te situa?ii care sunt obiectiv comparabile.

47 Astfel cum a ar?tat Autoritatea de Supraveghere AELS ?i Comisia, faptul c? Republica Francez?, pe de o parte, impoziteaz? dividendele intrate încasate de doamna Bouanich în temeiul articolului 10 alineatul (1) ?i al articolului 23 din Conven?ia franco?suedez? ?i include aceste dividende în baza de impozitare a doamnei Bouanich în Fran?a în vederea calcul?rii impozitului s?u pe venit ?i, pe de alt? parte, ia în considerare aceste dividende la aplicarea plafonului de impozitare prev?zut la articolele 1 ?i 1649-0 A din CGI plaseaz? contribuabilul respectiv în aceea?i situa?ie ca a unui contribuabil care încaseaz? dividende de la o societate cu sediul în Fran?a.

48 În consecin??, persoanele care încaseaz? dividende de la o societate cu sediul în Fran?a ?i cele care încaseaz? dividende de la o societate cu sediul în Suedia se afl? în situa?ii obiectiv comparabile în ceea ce prive?te obliga?iile lor fiscale.

49 În ceea ce prive?te dividendele pe care un ac?ionar cu re?edin?a în Fran?a le încaseaz? de la o societate cu sediul în alt stat membru precum Regatul Suediei, care au f?cut obiectul unei re?ineri la surs? în acest ultim stat ?i care sunt incluse în baza de impozitare în Fran?a, diferen?a de tratament în aplicarea scutului fiscal const? în aceea c? la calculul dreptului de restituire a cuantumului impozitelor directe care dep??e?te plafonul de impozitare nu se ia în considerare re?inerea la surs? prelevat? în Suedia. Aceast? lips? de luare în considerare este total? în cadrul scutului fiscal în versiunea aplicabil? pentru anul 2007 cu privire la veniturile din anul 2005 ?i doar par?ial? în cadrul acestui dispozitiv, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 2008-776, care s?a aplicat pentru anii 2008 ?i 2009 cu privire la veniturile din anii 2006 ?i 2007.

50 Astfel cum reiese din dosarul înaintat Cur?ii, dreptul de restituire a cuantumului impozitelor care dep??e?te pragul prev?zut la articolul 1 din CGI este stabilit în func?ie de raportul pe care îl reprezint? frac?ia compus?, la num?r?tor, din valoarea impozitelor directe aflate în sarcina contribuabilului ?i, la numitor, din suma veniturilor încasate de acela?i contribuabil în cursul anului anterior celui în care impozitele men?ionate au fost pl?tite.

51 În cauza principal?, în ceea ce prive?te scutul fiscal aplicabil pentru anul 2007, impozitul pl?tit de doamna Bouanich în Suedia nu a fost deloc luat în considerare la calculul plafonului impozitelor directe pân? la concuren?a a 60 % din veniturile încasate de aceasta în cursul anului 2005. Pe de o parte, valoarea impozitelor directe luat? în considerare nu o includea pe cea a creditului fiscal corespunz?tor re?inerii la surs? efectuate de Regatul Suediei. Pe de alt? parte, veniturile luate în considerare cuprindeau valoarea brut? a dividendelor încasate de doamna Bouanich, incluzând astfel valoarea re?inerii la surs?.

52 Aceast? dub? opera?iune a condus la diminuarea num?r?torului ?i la cre?terea numitorului raportului care trebuie stabilit între impozitele directe ?i venituri în vederea aplic?rii scutului fiscal ?i, prin urmare, la reducerea ?i chiar la anularea cuantumului impozitelor directe care dep??e?te plafonul de 60 % pentru contribuabilii cu re?edin?a în Fran?a care, precum doamna Bouanich, încaseaz? dividende din str?in?tate.

53 Astfel cum a ar?tat Comisia, dispozitivul de plafonare a impozitelor care rezult? din Legea nr. 2008-776, aplicabil începând cu anul 2008 veniturilor încasate în cursul anului 2006, a eliminat

restric?ia privind libera circula?ie a capitalurilor în m?sura în care aceasta privea veniturile luate în considerare la calculul plafonului. Astfel, doar dividendele nete au fost ulterior luate în considerare în valoarea veniturilor impozabile care figureaz? la numitorul împ?r?irii efectuate în vederea calcul?rii scutului fiscal, indiferent de originea acestor dividende. În schimb, re?inerea la surs? efectuat? în Suedia tot nu era luat? în considerare în suma impozitelor care figureaz? la num?r?torul acestei împ?r?iri ?i care d? dreptul la restituirea impozitului în temeiul articolelor 1 ?i 1649-0 A din CGI.

54 Faptul c? impozitul pl?tit în Suedia este exclus de la impozitele luate în considerare pentru aplicarea scutului fiscal constituie un tratament fiscal dezavantajos pentru contribuabili precum doamna Bouanich care au re?edin?a în Fran?a ?i care încaseaz? dividende de la o societate cu sediul în Suedia.

55 În împrejur?ri precum cele din cauza principal?, un astfel de tratament fiscal dezavantajos poate descuraja persoanele fizice supuse impozitului pe venit cu titlu principal în Fran?a s? î?i investeasc? capitalul în societ??i cu sediul în alt stat membru. Întrucât condi?iile de aplicare a scutului fiscal în privin?a contribuabililor francezi care ?i?au investit capitalul în alt stat membru sunt mai restrictive decât cele aplicabile într-o situa?ie na?ional?, acest lucru ar putea de asemenea s? aib? un efect restrictiv în privin?a societ??ilor cu sediul în alt stat membru decât Republica Francez? prin faptul c? ele reprezint? pentru acestea un obstacol în calea colect?rii de capitaluri în Fran?a.

56 În aceste condi?ii, este necesar s? se constate c? o legisla?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal, din cauza diferen?ei de tratament pe care o instituie între contribuabilii reziden?i după cum ace?tia încaseaz? dividende de la o societate cu sediul pe teritoriul na?ional sau de la o societate cu sediul în alt stat membru, constituie o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor interzis?, în principiu, de articolul 63 TFUE.

Cu privire la existen?a unei restric?ii privind libertatea de stabilire

57 Articolul 49 TFUE impune eliminarea restric?iilor privind libertatea de stabilire. În consecin??, de?i, potrivit modului lor de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urm?resc s? asigure beneficiul tratamentului na?ional în statul membru gazd?, acestea interzic, în egal? m?sur?, ca statul membru de origine s? împiedice stabilirea în alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i ori a unei societ??i constituite în conformitate cu legisla?ia sa (a se vedea Hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Rec., p. I?10837, punctul 31, ?i Hot?rârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C?371/10, Rep., p. I?12273, punctul 35).

58 Potrivit unei jurispruden?e constante, trebuie considerate drept astfel de restric?ii toate m?surile care interzic, împiedic? sau fac mai pu?in atractiv? exercitarea acestei libert??i (a se vedea Hot?rârea din 6 septembrie 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, punctul 33).

59 O diferen?? de tratament fiscal a dividendelor încasate de contribuabilii cu re?edin?a într-un stat membru în func?ie de locul unde se afl? sediul societ??ii care distribuie dividendele, precum cea care rezult? din legisla?ia în discu?ie în litigiul principal ?i care este prezentat? la punctele 49, 51 ?i 52 din prezenta hot?râre, poate constitui o restric?ie privind libertatea de stabilire interzis?, în principiu, de articolul 49 TFUE, întrucât face mai pu?in atractiv? stabilirea în alt stat membru a unui resortisant al primului stat membru.

60 Reiese c? o astfel de legisla?ie precum cea în discu?ie în litigiul principal constituie de asemenea o restric?ie interzis?, în principiu, de articolul 49 TFUE.

Cu privire la existen?a unei justific?ri

61 Potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozi?iile incidente ale legisla?iilor fiscale care stabilesc o distinc?ie între contribuabili care nu se g?sesc în aceea?i situa?ie în ceea ce prive?te locul unde capitalurile lor au fost investite.

62 Trebuie îns? ar?tat c? derogarea prev?zut? la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, care este de strict? interpretare, este ea îns???i limitat? de articolul 65 alineatul (3) TFUE care prevede c? dispozi?iile na?ionale men?ionate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie s? constituie un mijloc de discriminare arbitrar? ?i nici o restrângere disimulat? a liberei circula?ii a capitalurilor ?i pl??ilor, astfel cum este aceasta definit? la articolul 63 [TFUE]” (a se vedea Hot?rârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C?319/02, Rec., p. I?7477, punctul 28, ?i Hot?rârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, Rep., p. I?3747, punctul 58).

63 A?adar, trebuie s? se fac? distinc?ie între tratamentele inegale permise în temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE ?i discrimin?rile interzise prin alineatul (3) al aceluia?i articol. Or, din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, pentru ca o reglementare fiscal? na?ional? care realizeaz? o distinc?ie între contribuabili în func?ie de locul în care sunt investite capitalurile acestora s? poat? fi considerat? compatibil? cu prevederile tratatului referitoare la libera circula?ie a capitalurilor, trebuie ca diferen?a de tratament s? priveasc? situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau s? fie justificat? de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C?35/98, Rec., p. I?4071, punctul 43, ?i Hot?rârile citate anterior Manninen, punctul 29, ?i Orange European Smallcap Fund, punctul 59).

64 La punctele 47 ?i 48 din prezenta hot?râre s?a constatat deja c? tratamentul fiscal diferit rezervat de legisla?ia francez? în discu?ie în litigiul principal dividendelor societ??ilor cu sediul în alte state membre se raporteaz? la situa?ii de altfel obiectiv comparabile.

65 În aceste condi?ii, o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor sau libertatea de stabilire precum cea care rezult? din legisla?ia în discu?ie în litigiul principal nu poate fi admis? decât dac? este justificat? de un motiv imperativ de interes general. În plus, în această ipotez?, trebuie ca restric?ia s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivului în cauz? ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hot?rârea National Grid Indus, citat? anterior, punctul 42, Hot?rârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia, C?250/08, Rep., p. I?12341, punctul 51, ?i, în acest sens, Hot?rârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, punctele 54 ?i 55).

66 În consecin??, trebuie s? se verifice dac? restric?ia în discu?ie în litigiul principal poate fi justificat? de motivele imperative de interes general invocate de diferitele guverne care au prezentat observa?ii Cur?ii ?i care privesc necesitatea de a men?ine coeren?a regimului fiscal francez, precum ?i de a sigura o repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare între Republica Francez? ?i Regatul Suediei.

Cu privire la necesitatea de a men?ine coeren?a regimului fiscal

67 Potrivit guvernului francez, scutul fiscal vizeaz? s? se evite ca impozitele directe s? aib? un caracter de confiscare sau ca o categorie de contribuabili s? suporte o sarcin? excesiv? în raport cu posibilit??ile lor contributive. Având în vedere acest obiectiv, ar exista o leg?tur? direct? între,

pe de o parte, avantajul fiscal acordat, și anume restituirea către contribuabil a fracțiunii impozitelor achitate în Franța care depășește pragul stabilit la articolul 1 din CGI, și, pe de altă parte, compensarea acestui avantaj prin impozitele directe pe care contribuabilul le plătește în Franța.

68 Potrivit aceluiași guvern, nu există în schimb nicio legătură directă între impozitul plătit în străinătate și restituirea acestui impozit de către statul francez.

69 În această privință, trebuie arătat că, desigur, Curtea a statuat deja că necesitatea de a proteja coerența regimului fiscal poate justifica o reglementare de natură să restrângă libertățile fundamentale (a se vedea Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 57 și jurisprudența citată). Cu toate acestea, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată (a se vedea Hotărârile citate anterior *Manninen*, punctul 42, precum și *Santander Asset Management SGIC* și alții, punctul 51 și jurisprudența citată), caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 noiembrie 2008, *Papillon*, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 44, Hotărârea din 18 iunie 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 72, și Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 58).

70 Astfel cum a arătat Comisia, pentru examinarea eventualelor justificări privind legislația în discuție în litigiul principal, trebuie să se distingă între acordarea creditului fiscal care rezultă din Convenția franco-suedeză, pe de o parte, și acordarea dreptului de restituire a impozitului ca efect al scutului fiscal, pe de altă parte.

71 În ceea ce privește creditul fiscal care rezultă din Convenția franco-suedeză, există o legătură directă între avantajul fiscal acordat și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare determinată, respectiv prelevarea efectuată la sursă de Regatul Suediei asupra veniturilor mobiliare obținute din Suedia.

72 În schimb, în ceea ce privește scutul fiscal, nu există o legătură între avantajul fiscal reprezentat de restituirea impozitului pe care acest dispozitiv o poate genera în beneficiul contribuabilului și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare determinată.

73 De fapt, avantajul fiscal acordat ca efect al scutului fiscal nu este compensat prin orice prelevare întrucât acest dispozitiv fiscal are ca obiect și ca efect doar reducerea nivelului de impozitare a veniturilor asupra cărora Republica Franceză își exercită competența de impozitare.

74 Astfel cum a arătat Autoritatea de Supraveghere AELS, cuantumul impozitului restituit ca efect al scutului fiscal depinde de valoarea globală a impozitelor directe care au fost plătite de contribuabil și de problema dacă această valoare depășește pragul stabilit de CGI. Avantajul fiscal în discuție în litigiul principal nu este acordat în corelație cu un anumit impozit perceput, ci doar în cazul în care valoarea plătită pentru ansamblul impozitelor în cauză depășește un anumit procent din veniturile anuale ale contribuabililor. Reiese de aici că nu poate fi stabilit nicio legătură directă între avantajul fiscal în cauză și o prelevare fiscală determinată.

Cu privire la necesitatea de a proteja repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre

75 În ceea ce privește necesitatea de a proteja repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, guvernul francez arată că, în cadrul Convenției franco-suedeze, fiecare dintre cele două state semnatare renunță la o parte din impozitul pe care l-ar putea

preleva dacă nu ar fi încheiat această convenție. Pe de o parte, Regatul Suediei a acceptat să limiteze la 15 % cota reinerii la sursă aplicabilă dividendelor plătite unui rezident fiscal francez. Pe de altă parte, Republica Franceză a consimțit să evite dubla impunere a acestor dividende prin imputarea asupra impozitului francez a unui credit fiscal egal cu reineria la sursă efectuată în Suedia.

76 Potrivit acestui guvern, scutul fiscal se conformează regimului convențional amintit și eliminării dublei impunerii asumate de Republica Franceză în calitate de stat de reședință al contribuabilului. Astfel, la calculul impozitelor care pot fi plafonate s-ar lua în considerare numai valoarea impozitelor directe plătite în Franța după imputarea creditului fiscal egal cu reineria la sursă plătită în Suedia.

77 Prin natura sa, scutul fiscal ar avea ca obiect limitarea exercitării competențelor fiscale a Republicii Franceze prin plafonarea valorii globale a impozitelor directe datorate teoretic de contribuabil în acest stat membru la o fracțiune (60 % sau 50 %) din veniturile de care dispune. Întrucât acest dispozitiv este numai de competența statului membru menționat, ar fi pertinent ca la calculul restituirii de care poate beneficia contribuabilul să se rețină numai impozitele plătite în Franța.

78 Guvernul francez consideră că luarea în considerare a impozitelor plătite în străinătate în acest calcul ar obliga în schimb statul de reședință al contribuabilului să suporte sarcina restituirii unui impozit care nu a contribuit la veniturile sale fiscale, ci la cele ale unui alt stat membru care are calitatea de stat de origine al veniturilor.

79 În același sens, Regatul Unit susține că o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre implică dreptul unui stat membru de a-și exercita competența de a impozita activitățile desfășurate pe teritoriul său fără să trebuiască să țină seama de exercitarea, de către un alt stat membru, a propriei competențe de impozitare. În opinia acestui guvern, a constrânge Republica Franceză, în vederea stabilirii plafonului de impozitare prevăzut la articolul 1 din CGI, să adauge la totalul impozitelor directe achitate de contribuabil în Franța o eventuală reinerie la sursă plătită în Suedia ar impune ca Republica Franceză să ia în considerare exercitarea de către Regatul Suediei a competențelor sale de impozitare și ar indemniza contribuabilul pentru orice reinerie la sursă plătită în Suedia.

80 O asemenea justificare nu poate fi însă reținută.

81 Astfel, o justificare legată de necesitatea de a proteja repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre poate fi admisă în special atunci când regimul fiscal în cauză urmărește prevenirea comportamentelor de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 54, Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 66, și Hotărârea din 20 octombrie 2011, C-284/09, Comisia/Germania, Rep., p. I-9879, punctul 77).

82 În spe??, problema repartizării competenței de impozitare între Republica Franceză și Regatul Suediei a fost reglementată prin Convenția franco-suedeză care stabilește dreptul, pentru fiecare dintre aceste state, de a impozita dividendele dobândite și încasate pe teritoriul său. În acest context, Republica Franceză și-a păstrat dreptul de a impozita veniturile mobiliare obținute din Suedia și a acceptat să acorde un credit fiscal destinat să reducă efectele acestei duble impozitări în beneficiul contribuabililor cu reședință în Franța. Prin urmare, acest stat membru a acceptat în mod liber repartizarea competenței de impozitare astfel cum aceasta rezultă din înseși prevederile Convenției franco-suedeze.

83 Acest mecanism de repartizare a impozitării prevăzut de Convenția franco-suedeză nu poate justifica însă restricția care rezultă din aplicarea legislației referitoare la scutul fiscal.

84 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe constante, deși statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impunerii, să stabilească factorii de legătură în vederea partajării competenței fiscale, această repartizare a competenței fiscale nu le permite însă aplicarea unor măsuri contrare libertăților de circulație garantate de tratat. Așadar, în ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate în cadrul convențiilor bilaterale de prevenire a dublei impunerii, statele membre au obligația de a respecta normele Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2002, de Groot, C-385/00, Rec., p. I-11819, punctele 93 și 94, Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C-265/04, Rec., p. I-923, punctele 49 și 50, și Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, punctele 41 și 42).

85 Restituirea impozitului acordat în temeiul scutului fiscal este un avantaj fiscal prevăzut de legislația franceză, care limitează sarcina fiscală a contribuabililor prin aplicarea unui sistem de plafonare care garantează restituirea impozitului plătit peste un anumit procent. Un astfel de dispozitiv de plafonare a impozitării nu afectează posibilitatea Republicii Franceze de a impozita activitățile exercitate pe teritoriul său și nu împiedică nici posibilitatea acestui stat membru de a impozita veniturile dobândite într-un alt stat membru.

86 În consecință, în ceea ce privește condițiile de aplicare a acestui dispozitiv fiscal, nu se pune problema vreunei repartizări a competenței de impozitare între statele membre.

87 În aceste condiții, restricția privind libera circulație a capitalurilor și libertatea de stabilire pe care o reprezintă o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată nici prin necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal național, nici prin necesitatea de a proteja repartizarea competenței de impozitare între statele membre.

88 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 49 TFUE, 63 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia, atunci când un rezident al acestui stat membru, acționar la o societate cu sediul în alt stat membru, încasează dividende impozitate în ambele state și când dubla impunere este reglementată prin deducerea în statul de reședință a unui credit fiscal cu o valoare care corespunde cu cea a impozitului plătit în statul în care se află societatea care distribuie dividendele, un dispozitiv de plafonare a diverselor impozite directe până la concurența unui anumit procent din veniturile obținute în cursul unui an nu ia în considerare sau ia în considerare doar parțial impozitul plătit în statul în care se află societatea care distribuie dividendele.

Cu privire la cheltuielile de judecată

89 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 cincea) declară:

Articolele 49 TFUE, 63 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia, atunci când un rezident al acestui stat membru, acționar la o societate cu sediul în alt stat membru, încasează dividende impozitate în ambele state și când dubla impunere este reglementată prin deducerea în statul de reședință a unui credit fiscal cu o valoare care corespunde cu cea a impozitului plătit în statul în care se află societatea care distribuie dividendele, un dispozitiv de plafonare a diverselor impozite directe până la concurența unui anumit procent din veniturile obținute în cursul unui an nu ia în considerare sau ia în considerare doar parțial impozitul plătit în statul în care se află societatea care distribuie dividendele.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.