

HOTĂRÂREA CURĂII (Camera a treia)

17 septembrie 2015(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate directă – Articolele 63 TFUE și 65 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Impozitarea dividendelor obținute din portofoliile de acțiuni – Reținere la sursă – Restricție – Sarcină fiscală definitivă – Elemente pentru compararea sarcinilor fiscale ale contribuabililor rezidenți și ale contribuabililor nerezidenți – Comparabilitate – Luare în considerare a impozitului pe venit sau a impozitului pe profit – Convenții pentru evitarea dublei impuneri – Neutralizarea restricției pe cale convențională”

În cauzele conexe C-10/14, C-14/14 și C-17/14,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin deciziile din 20 decembrie 2013, primite de Curte la 13 ianuarie 2014, la 15 ianuarie 2014 și la 16 ianuarie 2014, în procedurile

J. B. G. T. Miljoen (C-10/14),

X (C-14/14),

Société Générale SA (C-17/14)

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Ó Caoimh (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte al Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a treia, doamna C. Toader și domnii E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 martie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Miljoen, de E. Nijkeuter;
- pentru X, de N. de Haan, de G. Meussen și de S. Baumhüß, avocatul;
- pentru Société Générale SA, de M. Sanders și de A. Breuer, avocatul;
- pentru guvernul olandez, de M. Bulterman, de M. Gijzen și de M. de Ree, în calitate de agenți, asistate de I. Siemonsma și de H. Guiljam;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

- pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de U. Persson, de N. Otte Widgren, de K. Sparrman, de L. Swedenborg, de E. Karlsson și de F. Sjövall, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul Regatului Unit, de J. Beeko, în calitate de agent, asistat de S. Ford, barrister;
 - pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de A. Cordewener, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 iunie 2015,
- pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 63 TFUE.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între domnul Miljoen, X și Société Générale SA (denumit în continuare „Société Générale”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de altă parte, în legătură cu reținerea la sursă prelevată de această administrație asupra dividendelor de origine olandeză distribuite reclamanților din litigiile principale.

Cadrul juridic

Dreptul olandez

Legea privind impozitul pe dividende

3 Articolul 1 din Legea privind impozitul pe dividende (Wet op de dividendbelasting), în versiunea aplicabilă situațiilor de fapt din litigiile principale, are următorul cuprins:

„1. Sub denumirea «impozit pe dividende» se prelevează un impozit direct de la cei care – în mod direct sau prin intermediul unor certificate – beneficiază de venituri din acțiuni, din certificate de participare la profit și din împrumuturi precum cele prevăzute la articolul 10 alineatul 1 litera d) din Legea privind impozitul pe profit din 1969 [Wet op de vennootschapsbelasting 1969, denumit în continuare «Legea privind impozitul pe profit»] la societăți pe acțiuni, la societăți private cu răspundere limitată, la societăți în comandită și la alte societăți stabilite în țările de Jos al căror capital este împărțit în tot sau în parte în acțiuni.

2. În vederea aplicării prezentei legi, titlurile reprezentative ale fondurilor comune de plasament prevăzute la articolul 2 alineatul 3 din [Legea privind impozitul pe profit] sunt asimilate acțiunilor în societățile al căror capital este împărțit în tot sau în parte în acțiuni, iar fondurile sunt asimilate societăților.

[...]”

4 În temeiul articolului 5 din Legea privind impozitul pe dividende, acest impozit este de 15 % din randament.

5 Potrivit articolului 10 alineatul 1 din legea menționată:

„O persoană juridică stabilită în Țările de Jos și care nu este supusă impozitului pe profit poate solicita inspectorului să ia o decizie, care poate face obiectul unei reclamații, prin care se solicită rambursarea impozitului pe dividende reținut în sarcina sa în cursul unui an calendaristic [...]”

Legea IR 2001

6 Legea din 2001 privind impozitul pe venit (Wet Inkomstenbelasting 2001), în versiunea aplicabilă situațiilor de fapt din litigiile principale (denumită în continuare „Legea IR 2001”), definește regimul de impozitare a venitului persoanelor fizice.

7 Articolul 2.13 din această lege stabilește la 30 % cota de impozitare a venitului care provine din economii și din plasamente, care se încadrează în categoria veniturilor impozabile care este calificat drept „categoria 3” sau „rubrica 3”.

8 Articolul 5.1 din legea menționată prevede că veniturile impozabile provenite din economii și din plasamente constau în „avantajul obținut din economii și din plasamente diminuat cu deducerea personală”.

9 În temeiul articolului 5.2 din aceeași lege, randamentul provenit din economii și din plasamente este stabilit forfetar la 4 % din valoarea medie dintre baza randamentului la începutul anului calendaristic și baza randamentului la sfârșitul anului calendaristic, în măsura în care această medie depășește capitalul scutit de impozit.

10 Articolul 5.3 alineatul 1 din Legea IR 2001 prevede că baza randamentului este „valoarea activelor redusă cu valoarea datoriilor”. La articolul 5.3 alineatul 2 din Legea IR 2001, activele sunt definite după cum urmează:

- a. bunurile imobile;
- b. drepturile care privesc direct sau indirect bunurile imobile;
- c. bunurile mobile care nu sunt utilizate și nici consumate în scop personal de contribuabil sau de persoanele care fac parte din gospodărie, precum și bunurile mobile care sunt utilizate sau consumate în scop personal, dar care servesc în principal ca plasament;
- d. drepturile asupra bunurilor mobile;
- e. drepturile neregulate, precum banii;
- f. alte drepturi patrimoniale care au o valoare de piață.”

11 La articolul 5.3 alineatul 3 din Legea IR 2001 se prevede că „[d]atoriile sunt obligații care au o valoare de piață”.

12 Articolul 5.5 din Legea IR 2001, intitulat „Capital scutit de impozit”, prevede la alineatul 1 că respectivul capital scutit de impozit este de 20 014 euro. Alineatele 2-4 ale acestui articol adaptează norma amintită în cazul special al unui contribuabil care are un partener.

13 Articolul 5.19 alineatul 1 din Legea IR 2001, referitor la evaluarea activelor și a datoriilor, prevede că acestea sunt luate în considerare la valoarea lor de piață.

14 Articolul 7.1 din Legea IR 2001 prevede:

„Pentru contribuabilul străin, impozitul pe venit este aplicat pe:

[...]

b. veniturile impozabile care provin dintr-o participație substanțială într-o societate stabilită în țările de Jos și

[...]

pe care le-a obținut în cursul anului calendaristic.”

15 Articolul 9.2 din Legea IR 2001, referitor la reținerile la sursă deductibile, prevede la alineatul 1 c), pentru contribuabilii rezidenți, impozitul pe dividende este un impozit plătit în avans. Alineatul 8 al acestui articol prevede c), pentru contribuabilii străini, „este considerat un impozit plătit în avans impozitul pe dividende perceput aferent elementelor constitutive ale venitului global”.

Legea privind impozitul pe profit

16 Potrivit articolului 17 alineatul 3 litera a) din Legea privind impozitul pe profit, în versiunea aplicabilă situațiilor de fapt din litigiile principale, venitul olandez este suma totală a profitului impozabil obținut dintr-o întreprindere olandeză, cu alte cuvinte toate avantajele obținute dintr-o întreprindere sau dintr-o parte a unei întreprinderi exploatate în cadrul unui sediu permanent în țările de Jos sau prin intermediul unei reprezentanțe permanente stabilite în țările de Jos (întreprindere olandeză).

17 Articolul 25 din legea menționată are următorul cuprins:

„1. Prin reținere la sursă se înțelege impozitul perceput pe dividende, cu excepția impozitului perceput în temeiul articolului 12 alineatul 1 din [Legea privind impozitul pe dividende], și impozitul perceput pe prețurile jocurilor de noroc, cu condiția ca aceste impozite să fie percepute pe randamentele sau pe prețurile care nu fac parte din profitul impozabil sau din venitul olandez aferent anului.

2. Prin derogare de la alineatul 1, impozitul pe dividende nu este luat în considerare ca reținere la sursă dacă contribuabilul de la care este reținut impozitul pe dividende nu este de asemenea beneficiarul efectiv al randamentului din care este reținut impozitul pe dividende. Nu este considerat beneficiar efectiv cel care, în contextul randamentului de care a beneficiat, a furnizat o contraprestație care se înscrie într-un ansamblu de operațiuni, cu privire la care se poate presupune c):

a. de aceste venituri a profitat, total sau parțial, o persoană fizică sau juridică mai puțin îndreptățită să beneficieze de o reducere, de o rambursare sau de o compensație a impozitului pe dividende decât persoana care a furnizat contraprestația și c)

b. această persoană fizică sau juridică conservă sau obține, în mod direct sau indirect, o poziție în acțiuni, certificate de participare la profit sau împrumuturi prevăzute la articolul 10 alineatul 1 litera d) din [Legea privind impozitul pe profit] comparabilă poziției pe care o deținea în aceste acțiuni, certificate de participare la profit sau împrumuturi înainte de începerea tuturor operațiunilor.

3. În scopul aplicării alineatului 2:

a. poate fi vorba de asemenea despre un ansamblu de tranzacții atunci când operațiunile sunt realizate pe o piață reglementată în sensul articolului 1 alineatul 1 din Legea privind controlul financiar sau pe o bursă de valori reglementată situată sau activă într-un stat care nu este membru al Uniunii Europene;

b. este asimilat unui ansamblu de operațiuni o operațiune care privește numai achiziția unui acționar sau a mai multor cupoane de dividende sau constituirea unor drepturi de participare la profit pe termene scurte pentru acționari.

4. Impozitul pe dividende care, în temeiul articolului 9.2 alineatul 4 din [Legea IR 2001], nu este luat în considerare ca reținere la sursă este considerat reținere la sursă a instituției de credit prevăzute la articolul 19 alineatul 3 din Legea din 1964 privind impozitul pe salarii dacă această instituție transferă o sumă echivalentă cu acest impozit pe dividende în contul blocat al persoanei pentru care acest impozit pe dividende nu este luat în considerare ca reținere la sursă. Impozitul pe dividende care, în temeiul articolului 9.2 alineatul 4 din [Legea IR 2001], nu este luat în considerare ca reținere la sursă este considerat reținere la sursă de gestionarul organismului de plasament prevăzut la articolul 19 alineatul 3 din Legea din 1964 privind impozitul pe salarii dacă acest gestionar consacră un quantum echivalent impozitului pe dividende achiziționării unui acționar sau a mai multor drepturi de participare blocate de acest organism în favoarea persoanei pentru care acest impozit pe dividende nu este luat în considerare ca reținere la sursă."

Legea generală privind impozitele de stat

18 Articolul 15 din Legea generală privind impozitele statului (Algemene wet inzake rijksbelastingen), în versiunea aplicabilă situațiilor de fapt din litigiile principale, prevede că impozitul plătit în avans poate fi dedus din impozitul pe venitul global. Atunci când acesta din urmă nu este suficient pentru a compensa impozitul pe dividende care a fost reținut la sursă, impozitul pe dividende este rambursat.

Convenția belgo-olandeză

19 Convenția între Regatul Belgiei și Regatul Țărilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere, semnată la Luxemburg la 5 iunie 2001 (denumită în continuare „convenția belgo-olandeză”), prevede la articolul 10:

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

2. Totuși, aceste dividende sunt impozabile și în statul contractant în care societatea care plătește dividendele este rezidentă și conform legislației acestui stat, însă, dacă beneficiarul real al dividendelor este un rezident al celuilalt stat contractant, impozitul astfel stabilit nu poate depăși:

[...]

b) 15 % din quantumul brut al dividendelor [...]"

20 Articolul 23 din convenția menționată, intitulat „Metode pentru eliminarea dublei impuneri”, prevede la alineatul 1 litera b):

„Sub rezerva dispozițiilor legislației belgiene referitoare la deducerea din impozitul belgian a impozitelor plătite în străinătate, atunci când un rezident din Belgia primește elemente de venit care sunt incluse în venitul global supus impozitului belgian și care constă în dividende care nu sunt scutite de impozit belgian în temeiul literei c) de mai jos, în dobânzi sau în redevențe

prevăzute la articolul 12 alineatul 5, impozitul olandez prelevat asupra acestor venituri se deduce din impozitul belgian aferent veniturilor respective.”

Convenția franco-olandeză

21 Convenția dintre guvernul Republicii Franceze și guvernul Regatului Țărilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere, semnată la Paris la 16 martie 1973 (denumită în continuare „convenția franco-olandeză”), prevede la articolul 10:

„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 pot fi impozitate în statul în care societatea care plătește dividendele este rezidentă și conform legislației acestui stat, însă impozitul astfel stabilit nu poate depăși:

[...]

b) 15 la sută din cuantumul brut al dividendelor [...].”

22 Articolul 24 din convenția menționată este intitulat „Dispoziții pentru eliminarea dublei impuneri”. Acest articol 24 secțiunea B litera b) prevede:

„În ceea ce privește veniturile prevăzute [la articolul] 10 [...] care au suportat impozitul olandez în conformitate cu dispozițiile [acestui articol], Franța acordă persoanelor rezidente în Franța și care primesc astfel de venituri un credit fiscal în cuantum egal cu impozitul olandez.

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 bazele cărora sunt incluse veniturile respective.”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-10/14

23 Domnul Miljoen, resortisant olandez care are reședința în Belgia, deținea acțiuni la trei societăți cotate la bursă în Țările de Jos.

24 În anul 2007, au fost distribuite domnului Miljoen dividende în cuantum de 4 852 de euro în temeiul respectivelor acțiuni. Din această sumă s-a perceput, în Țările de Jos, impozitul pe dividende la cota de 15 %, pentru un cuantum de 729 de euro.

25 În declarația sa referitoare la impozitul pe venit pentru anul 2007 în Țările de Jos, domnul Miljoen a declarat un venit global egal cu zero euro și nu a menționat cuantumul impozitului pe dividende care trebuie dedus din impozitul pe venit.

26 Cu privire la această declarație, autoritățile fiscale olandeze au întocmit o decizie de impunere pe venit. Domnul Miljoen a introdus, la aceste autorități, o reclamație împotriva respectivei decizii și a solicitat rambursarea impozitului pe dividende pentru 438 de euro, pentru motivul că ar fi suferit, în calitate de contribuabil nerezident, un tratament discriminatoriu interzis de articolul 63 TFUE. În urma acestei reclamații, autoritățile amintite au adoptat o decizie de confirmare a respectivei decizii de impunere.

27 Domnul Miljoen a formulat o acțiune împotriva acestei decizii în fața Rechtbank te Breda (Tribunalul din Breda), care privea în special problema dacă diferența de tratament fiscal pe care o invocă, dintre rezidenți și nerezidenți, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE. Întrucât această instanță s-a pronunțat în sensul că în cauza cu care era sesizat nu exista o restricție, domnul Miljoen a formulat un recurs în fața Hoge Raad der Nederlanden.

Cauza C-14/14

28 X, resortisant olandez cu reședința în Belgia, deținea 2 dintre cele 95 de acțiuni care constituie capitalul social al A Holding BV, societate stabilită în Țările de Jos, care corespunde a 2,1 % din acest capital. În cursul anului 2007, i-au fost distribuite dividende în cuantum total de 107 372 de euro în temeiul participației sale. Din acest cuantum a fost reținută suma de 16 105,80 euro cu titlu de impozit pe dividende.

29 În calitate de rezident belgian, X a fost impozitat, în Belgia, în temeiul impozitului aplicat persoanelor fizice, la o cotă de 25 % și pentru un cuantum de 22 816,22 euro, din cuantumul net al dividendelor. Totuși, în cadrul acestei impozitări, ea a putut să obțină o deducere parțială a impozitului pe dividende achitat în Țările de Jos. Din dosar rezultă că i-a fost restituit cu acest titlu suma de 4 026 de euro.

30 X a formulat, în fața autorităților fiscale olandeze, o reclamație împotriva reținerii impozitului pe dividende pentru motivul că ar fi suferit un tratament discriminatoriu în calitate de contribuabil nerezident. Autoritățile respective au respins această reclamație prin decizia din 29 martie 2010.

31 X a formulat acțiuni în fața Rechtbank te Breda împotriva deciziei menționate. Această instanță a considerat că acțiunile erau, în parte, fondate. X și secretarul de stat pentru finanțe au formulat apeluri împotriva hotărârii instanței menționate în fața Gerechtshof te's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch), care, în decizia sa, a confirmat, în parte, această hotărâre. X și secretarul de stat pentru finanțe au formulat recursuri în fața instanței de trimitere.

Cauza C-17/14

32 Société Générale este o societate stabilită în Franța. Aceasta deținea, prin intermediul fondului său de investiții stabilit de asemenea în Franța, în perioada cuprinsă între anul 2000 și anul 2008, loturi de acțiuni reprezentând mai puțin de 5 % din capitalul social al unor societăți olandeze cotate la bursă. Pe parcursul acestor ani au fost distribuite dividende către Société Générale, după o reținere la sursă de 15 % de către autoritățile fiscale olandeze în temeiul impozitului pe dividende.

33 Pentru perioada cuprinsă între anul 2000 și anul 2007, Société Générale a obținut deducerea integrală a impozitului pe dividende reținut în Țările de Jos din impozitul pe profit achitat în Franța.

34 Întrucât Société Générale a suferit pierderi în cursul exercițiului pentru anul 2008, impozitul pe dividende reținut în Țările de Jos pentru acest an nu a fost dedus din impozitul pe profit achitat în Franța. Société Générale consideră că trebuie să îi fie restituit cuantumul integral al impozitului pe dividende reținut în Țările de Jos, dat fiind că societățile rezidente în acest stat membru au dreptul de a deduce acest impozit din impozitul pe profit, posibilitate care nu există pentru acționarii nerezidenți. Société Générale consideră, în consecință, că a suferit un tratament discriminatoriu în calitate de contribuabil nerezident.

35 În ceea ce privește cererea prin care se urmărește se obțină deducerea sau rambursarea impozitului pe dividende reținut în cursul anilor 2007 și 2008, Rechtbank te Haarlem (Tribunalul din Haarlem) a respins acțiunea formulată de reclamanta din litigiul principal, pentru motivul că, în ceea ce privește exercițiul anului 2007, autoritățile fiscale franceze ar fi dedus integral cuantumul impozitului olandez pe dividende din impozitul pe profit și că, în ceea ce privește exercițiul anului 2008, Société Générale nu ar fi stabilit că sarcina fiscală olandeză care greva dividendele era mai ridicată decât ar fi fost într-o situație internă. Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam) a considerat de asemenea că respectiva comparație între situația fiscală a unui contribuabil rezident și cea a unui contribuabil nerezident trebuia să se limiteze la impozitul pe dividende și că nu se demonstrase că Société Générale era supus impozitului pe dividende într-un alt mod decât un contribuabil rezident. Société Générale a formulat, în fața instanței de trimitere, un recurs împotriva Hotărârii Gerechtshof te Amsterdam.

Întrebările preliminare

36 În cele trei cauze principale, instanța de trimitere ridică problema dacă legislația națională instituie o diferență de tratament fiscal între acționarii nerezidenți, persoane fizice sau societăți, care primesc dividende ce fac obiectul unei reineri la sursă și astfel de acționari rezidenți ale căror dividende primite fac de asemenea obiectul acestei reineri, dar care o pot deduce din impozitul lor pe venit sau din impozitul pe profit, și dacă această legislație constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

37 În special, instanța menționează explic faptul că impozitul pe dividende este aplicat acționarilor rezidenți și acționarilor nerezidenți la aceeași cotă forfetară. Pentru această din urmă, este vorba despre un impozit definitiv, în timp ce, în cazul acționarilor rezidenți, impozitul pe dividende este dedus din impozitul pe venit sau din impozitul pe profit. Această instanță observă că, pentru a aprecia caracterul comparabil al situațiilor rezidenților și nerezidenților, este esențial aspectul dacă trebuie luat în considerare această deducere.

38 Instanța de trimitere ridică de asemenea problema modului în care trebuie să se stabilească baza impozabilă a impozitului pe venit în cazul în care respectiva deducere ar trebui luat în considerare.

39 În ipoteza în care Curtea ar considera că trebuie să se compare situația acționarilor rezidenți și cea a acționarilor nerezidenți în raport cu impozitul pe venit, instanța de trimitere ridică problema, în primul rând, a perioadei de referință care trebuie luat în considerare pentru a efectua această comparație. Astfel, un rezident olandez ar fi impozitat în mod forfetar în temeiul impozitului pe dividende, inclusiv pentru anii în care nu obține dividende. În consecință, această ultimă instanță urmărește să afle dacă trebuie să se aprecieze sarcina fiscală olandeză luând în considerare impozitele aplicate ansamblului dividendelor din acțiunile olandeze plătite unui nerezident într-o perioadă de referință de un an sau mai mult sau luând în considerare în mod separat, pentru fiecare întreprindere olandeză care distribuie dividende, impozitele aplicate acestor dividende plătite în cursul acestei perioade de referință. În al doilea rând, în cauza C-14/14, instanța menționează ridică problema dacă trebuie să se țină seama, pentru a realiza

respectiva comparație, de scutirea de impozit, în favoarea contribuabililor rezidenți, a capitalului, prevăzut la articolul 5.5 din Legea IR 2001. În al treilea rând, în cauza C-17/14, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă trebuie să fie luate în considerare, în același scop, toate cheltuielile care din punct de vedere economic au legătură cu acțiunile din care rezultă dividendele sau, în cazul unui răspuns negativ, o eventuală deducere a dividendului inclus în prețul de achiziție al acțiunilor, precum și eventualul cost al finanțării care rezultă din deținerea respectivelor acțiuni.

40 În plus, în cauzele C-14/14 și C-17/14, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă natura discriminatorie a unei reineri la sursă poate fi în mod valabil neutralizat printr-o convenție de evitare a dublei impunerii, precum cele în discuție în litigiile principale, care prevede fie o reducere a impozitului în statul membru de reședință prin intermediul deducerii din acest impozit a impozitului reținut la sursă, fie ca impozitul datorat de contribuabilul nerezident să nu fie mai mare decât cel pe care trebuie să îl achite contribuabilul rezident.

41 În aceste condiții, Curtea Supremă a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

– în cauza C-10/14:

„1) În scopul aplicării articolului 63 TFUE, comparația între un nerezident și un rezident, într-o situație precum cea din prezenta cauză, în care un impozit pe dividende este reținut de statul sursei la distribuirea dividendelor, trebuie să se extindă și în privința impozitului pe venit aplicat asupra veniturilor rezultate din dividende, din care, în cazul rezidenților, este dedus impozitul pe dividende?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, pentru a se stabili dacă sarcina fiscală efectivă asupra unui nerezident este mai mare decât sarcina fiscală asupra unui rezident, este necesar să se efectueze o comparație între impozitul olandez pe dividende reținut de la un nerezident și impozitul olandez pe venit datorat de un rezident, calculat pe o bază forfetară de venit, care poate fi dedus, pentru anul primirii dividendelor, din totalul acțiunilor deținute la societățile olandeze, sau, conform dreptului Uniunii Europene, trebuie aplicat un alt criteriu de comparație?”

– în cauza C-14/14:

„1) În scopul aplicării articolului 63 TFUE, comparația între un nerezident și un rezident, într-o situație precum cea din prezenta cauză, în care un impozit pe dividende este reținut de statul sursei la distribuirea dividendelor, trebuie să se extindă și în privința impozitului pe venit aplicat asupra veniturilor rezultate din dividende, din care, în cazul rezidenților, este dedus impozitul pe dividende?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, pentru a se stabili dacă sarcina fiscală efectivă asupra unui nerezident este mai mare decât sarcina fiscală asupra unui rezident, este necesar să se efectueze o comparație între impozitul olandez pe dividende reținut de la un nerezident și impozitul olandez pe venit datorat de un rezident, calculat pe o bază forfetară de venit, care poate fi dedus, în anul primirii dividendelor, din totalul acțiunilor deținute la societățile olandeze, sau, conform dreptului Uniunii Europene, trebuie aplicat un alt criteriu de comparație? În cadrul acestei comparații, trebuie să fie luat în considerare și capitalul scutit de impozit de care beneficiază rezidenții și, în caz afirmativ, în ce măsură? (Hotărârea Welte, C-181/12, EU:C:2013:662)?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, la analizarea aspectului dacă un impozit

cu reținere la sursă posibil discriminatoriu este neutralizat în mod valabil în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate de statul sursei, este suficient ca i) această convenție să prevadă o reducere a impozitului în statul de rezidență prin deducerea impozitului reținut la sursă și ca, deși această posibilitate nu este necondiționată, ii) în mod concret, având în vedere faptul că sunt impozitate numai dividendele nete primite, reducerea de impozit acordată de statul de reședință să conducă la compensarea integrală a părții discriminatorii a impozitului reținut la sursă?”

– în cauza C-17/14:

„1) În scopul aplicării articolului 63 TFUE, comparația între un nerezident și un rezident, într-o situație în care un impozit pe dividende este reținut de statul sursei la distribuirea dividendelor, trebuie să se extindă și la impozitul pe profit, din care, în cazul rezidenților, este dedus impozitul pe dividende?

2) a) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, trebuie luate în considerare, în vederea comparării, toate cheltuielile care din punct de vedere economic au legătură cu acțiunile din care rezultă dividendele?

2) b) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, trebuie luat totuși în considerare o eventuală deducere a dividendului inclus în prețul de achiziție al acțiunilor, precum și eventualul cost al finanțării care rezultă din deținerea respectivelor acțiuni?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, la analizarea aspectului dacă un impozit cu reținere la sursă posibil discriminatoriu este neutralizat în mod valabil în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate de statul sursei, este suficient ca i) această convenție să prevadă o reducere a impozitului în statul de rezidență prin deducerea impozitului reținut la sursă și ca, deși această posibilitate nu este necondiționată, ii) prin această convenție, în mod concret, sarcina fiscală olandeză să nu fie mai oneroasă pentru un nerezident decât cea suportată de un rezident? În cazul unei compensări insuficiente în anul în care sunt distribuite dividendele, posibilitatea de a reporta un deficit și posibilitatea de invoca în mod util deducerea în următorii ani prezintă vreo relevanță în ceea ce privește aprecierea neutralizării?”

42 Prin Deciziile președintelui Curții din 2 aprilie 2014, cauzele C-10/14, C-14/14 și C-17/14 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

43 Prin intermediul întrebărilor adresate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 63 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care impune o reținere la sursă asupra dividendelor distribuite de o societate rezidentă atât contribuabililor rezidenți, cât și contribuabililor nerezidenți, prevăzând un mecanism de deducere sau de rambursare a acestei reineri numai pentru contribuabilii rezidenți, în timp ce, pentru contribuabilii nerezidenți, persoane fizice și societăți, această reținere constituie un impozit definitiv.

Referitor la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE

44 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ pe cele de natură

s? descurajeze nereziden?ii s? fac? investi?ii într?un stat membru sau s? descurajeze reziden?ii statului membru respectiv s? fac? investi?ii în alte state (Hotărârea Santander Asset Management SGIIC ?i al?ii, C?338/11-C?347/11, EU:C:2012:286, punctul 15 ?i jurispruden?a citat?).

45 În ceea ce prive?te problema dac? o legisla?ie a unui stat membru precum cea în discu?ie în litigiile principale constituie o restric?ie privind libera circula?ie a capitalurilor, trebuie s? se arate c?, în temeiul acestei legisla?ii, atât dividendele distribuite unui contribuabil nerezident, cât ?i cele distribuite unui contribuabil rezident sunt supuse unei re?ineri la surs? la o cot? de 15 %. Totu?i, în ceea ce prive?te contribuabilul nerezident care beneficiaz? de dividende, aceast? re?inere este prelevat? cu titlu definitiv, în timp ce, pentru contribuabilul rezident care beneficiaz? de dividende, indiferent dac? este o persoan? fizic? sau o societate, este vorba despre un impozit pl?tit în avans din impozitul s?u pe venit, respectiv despre un impozit pl?tit în avans din impozitul s?u pe profit.

46 Astfel, în ceea ce prive?te, pe de o parte, dividendele distribuite unei persoane fizice cu re?edin?a în ??rile de Jos, din elementele dosarului de care dispune Curtea rezult? c? re?inerea la surs? constituie un impozit pl?tit în avans din impozitul pe venit care se încadreaz? la „rubrica 3”, a c?rui cot? este stabilit? la 30 % ?i a c?rui baz? impozabil? corespunde randamentului stabilit, în mod forfetar, la 4 % din media valorii ac?iunilor diminuat? cu valoarea datoriilor calculat? la începutul ?i la sfâr?itul anului calendaristic luat în considerare. Din aceste elemente rezult? ?i c? un rezident poate ob?ine o restituire a re?inerii amintite fie deducând acest impozit pl?tit în avans din impozitul s?u pe venit, fie ob?inând rambursarea acestei re?ineri la surs?, atunci când cuantumul impozitului pe venit pe care îl datoreaz? este inferior re?inerii respective.

47 Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te dividendele distribuite unei societ??i stabilite în ??rile de Jos, din elementele men?ionate rezult? c? aceasta este impozitat? pe dividendele sale, dup? deducerea cheltuielilor, la o cot? de 25,5 % pentru tran?a de impozitare cea mai ridicat?. În acest caz, respectiva societate poate, conform articolului 25 din Legea privind impozitul pe profit, s? deduc? impozitul pe dividende, re?inut cu titlu de impozit pl?tit în avans, din impozitul pe profit pe care îl datoreaz? în ??rile de Jos. Atunci când cuantumul acestuia din urm? este insuficient pentru a?l compensa pe cel al impozitului pe dividende, respectiva societate poate ob?ine rambursarea acestui impozit. Invers, atunci când societatea de?in?toare de p?r?i sociale sau de ac?iuni este nerezident?, impozitul pe dividende, re?inut cu titlu de impozit pl?tit în avans, este definitiv.

48 Pentru a aprecia dac? legisla?ia unui stat membru, precum cea în discu?ie în litigiile principale, este compatibil? cu articolul 63 TFUE, revine instan?ei de trimitere, singura care poate cunoa?te situa?iile de fapt cu care este sesizat?, sarcina de a verifica dac?, în ceea ce prive?te dividendele în cauz?, aplicarea în cazul reclaman?ilor din litigiile principale a unei re?ineri la surs? de 15 % prev?zut? de legisla?ia na?ional? conduce la situa?ia în care ace?ti reclaman?i suport?, în definitiv, o sarcin? fiscal? mai grea, în ??rile de Jos, decât cea suportat? de reziden?i pentru acelea?i dividende.

49 În aceast? privin??, instan?a de trimitere ridic? problema elementelor pe care trebuie s? le ia în considerare pentru a compara sarcinile fiscale ale reziden?ilor ?i, respectiv, ale nereziden?ilor în statul membru al sursei dividendelor ?i face distinc?ie în acest scop între sarcinile suportate de contribuabilii persoane fizice (cauzele C?10/14 ?i C?14/14) ?i cele suportate de societ??i (cauza C?17/14).

Cu privire la elementele care trebuie luate în considerare pentru a compara sarcina fiscal? a contribuabililor persoane fizice care sunt reziden?i ?i cea a contribuabililor persoane fizice care sunt nereziden?i

50 În cauzele C?10/14 ?i C?14/14, pentru a compara sarcinile fiscale definitive ale contribuabililor reziden?i ?i nereziden?i, instan?a de trimitere ridic? mai întâi problema duratei, de

un an sau mai mult, a perioadei de referință. În continuare, această instanță își pune întrebarea dacă trebuie să se ia în considerare dividendele primite în perioada respectivă fie în ansamblul lor, prin înglobarea tuturor acțiunilor pe care contribuabilul le deține în societățile olandeze, fie făcând distincție între acestea în funcție de societatea care le-a distribuit. În sfârșit, în cauza C-14/14, instanța menționat următoarele să afle dacă capitalul scutit de impozitul pe venit trebuie să fie luat în considerare.

51 În primul rând, în ceea ce privește durata perioadei de referință pentru a compara sarcinile fiscale definitive ale contribuabililor rezidenți și ale contribuabililor nerezidenți care sunt persoane fizice, trebuie să se constate că, în ceea ce îi privește pe primii, perioada luată în considerare pentru impozitare este cea a anului calendaristic, conform articolului 5.2 din Legea IR 2001. În consecință, trebuie să se rețină această perioadă pentru realizarea comparației.

52 În al doilea rând, în ceea ce privește luarea în considerare în ansamblul lor sau separat a dividendelor primite pe parcursul acestei perioade, pentru a compara sarcinile fiscale definitive ale contribuabililor rezidenți și nerezidenți, din dosarul prezentat Curții rezultă că impozitarea persoanelor fizice rezidente este efectuată pe baza randamentului forfetar al ansamblului acțiunilor deținute în societățile olandeze. Prin urmare, pentru a compara respectivele sarcini, aceste acțiuni trebuie să fie luate în considerare în ansamblul lor.

53 În al treilea rând, în ceea ce privește problema dacă, în acest scop, capitalul scutit de impozit pe venit trebuie să fie luat în considerare, legislația națională aplicabilă în cauza C-14/14 prevede că randamentul, care este stabilit conform articolului 5.2 din Legea IR 2001 în mod forfetar, nu este reținut decât dacă este superior capitalului scutit de respectivul impozit care se ridică la 20 014 euro. În această privință, este necesar să se arate că nu constituie un avantaj individual legat de situația personală a contribuabilului o scutire, precum cea în discuție în litigiul principal, care reprezintă un avantaj acordat tuturor contribuabililor rezidenți, independent de situația lor personală. După cum a arătat avocatul general la punctul 83 din concluzii, în măsura în care o astfel de scutire modifică baza impozabilă a veniturilor obținute de contribuabili rezidenți, trebuie să se țină seama de aceasta în vederea comparării sarcinilor fiscale definitive ale contribuabililor rezidenți cu cele ale contribuabililor nerezidenți.

54 Din ceea ce precedea rezultă că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, sarcina fiscală a contribuabililor persoane fizice care sunt rezidenți și cea a nerezidenților, cu privire la impozitarea venitului din acțiunile deținute în societățile olandeze, trebuie să fie apreciată, pe un an calendaristic, luând în considerare dividendele în ansamblul lor, ținând seama totodată de scutirea capitalului prevăzută de legislația națională.

Cu privire la elementele care trebuie luate în considerare în vederea comparării sarcinii fiscale a societăților rezidente cu cea a societăților care sunt nerezidente

55 În cauza C-17/14, în vederea comparării sarcinii fiscale a societăților rezidente cu cea a societăților nerezidente, instanța de trimitere ridică problema dacă trebuie luate în considerare toate cheltuielile care din punct de vedere economic au legătură cu acțiunile din care rezultă dividendele sau, în cazul unui răspuns negativ, dacă trebuie să fie dedus din veniturile impozabile fie dividendul inclus în prețul de achiziție al acțiunilor, fie eventualul cost al finanțării care rezultă din deținerea respectivelor acțiuni.

56 Société Générale susține că, în cazul unei tranzacții de acoperire a unui risc financiar („hedging”), nu trebuie să fie luate în considerare numai cheltuielile care pot fi atribuite nemijlocit dividendelor, ci și rezultatele negative ale cursurilor și ale tranzacțiilor cu privire la alte acțiuni sau poziții decât cele din care rezultă dividendele, dar care au totuși legătură cu acestea.

57 În această privință, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, rezultatul este, în ceea ce privește cheltuielile, precum cheltuielile profesionale legate în mod direct de o activitate din care au rezultat venituri impozabile într-un stat membru, rezidenți și nerezidenți acestuia din urmă se află în situații comparabile, astfel încât o reglementare a statului menționat care refuză nerezidenților, în materie de impozitare, deducerea unor astfel de cheltuieli, acordată, în schimb, rezidenților, riscă să acționeze în principal în defavoarea resortisanților altor state membre și implică, așadar, o discriminare indirectă bazată pe cetățenie sau naționalitate (Hotărârea Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punctul 40 și jurisprudența citată).

58 În special, în ceea ce privește un venit primit sub formă de dividende, o astfel de legătură nu există decât dacă respectivele cheltuieli, care pot, dacă este cazul, să fie direct legate de un quantum plătut cu ocazia unei operațiuni de tranzacționare de titluri, sunt direct legate de primirea, ca atare, a acestui venit (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Germania, C-600/10, EU:C:2012:737, punctul 20).

59 Din aceasta rezultat este numai cheltuielile care sunt direct legate de primirea, ca atare, a dividendelor trebuie să fie luate în considerare pentru compararea sarcinii fiscale care revine societăților.

60 Cheltuielile amintite de instanța de trimitere în întrebarea sa preliminară în cauza C-17/14 nu prezintă o asemenea legătură. Astfel, în ceea ce privește, pe de o parte, deducerea dividendului inclus în prețul de achiziție al acțiunilor, din dosarul prezentat Curții rezultat este prin această deducere se urmărește să se stabilească prețul de achiziție real al acestora. Respectiva deducere nu privește, așadar, cheltuieli care sunt direct legate de primirea, ca atare, a dividendelor care provin din aceste acțiuni. Pe de altă parte, costurile de finanțare menționate de asemenea de instanța de trimitere privesc deținerea acțiunilor în sine și, în consecință, nu sunt direct legate de primirea, ca atare, a dividendelor care provin din acestea.

61 În concluzie, în ipoteza în care instanța de trimitere ar trebui să ajungă la concluzia că, în cauzele principale, aplicarea unei rețineri la sursă de 15 % pe dividendele contribuabililor nerezidenți face ca aceștia să suporte, în condițiile de Jos, o sarcină fiscală definitivă mai oneroasă decât cea suportată de rezidenți pentru aceleași dividende, este necesar să se considere că o astfel de diferență de tratament fiscal al contribuabililor în funcție de locul lor de reședință poate descuraja contribuabilii nerezidenți să facă investiții în societăți stabilite în condițiile de Jos și, prin urmare, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor care, în principiu, este interzisă de articolul 63 TFUE.

Referitor la existența unei justificări a restricției privind libera circulație a capitalurilor în temeiul articolului 65 TFUE

62 Potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, „[a]rticolul 63 [TFUE] nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

63 Această dispoziție, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul membru în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu Tratatul FUE. Astfel, derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este ea însăși limitată prin alineatul (3) al aceluiași articol, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să

constituie un mijloc de discriminare arbitrar? și nici o restrângere disimulată a liberei circulației a capitalurilor și a plătitorilor, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 [TFUE]" (a se vedea în acest sens Hotărârea Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctele 42 și 43, precum și jurisprudența citată).

64 Prin urmare, diferențele de tratament permise potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie să fie distinse de discriminările interzise de articolul 65 alineatul (3) TFUE. Or, din jurisprudența Curții rezultă că, pentru ca o legislație fiscală națională precum cea în discuție în litigiul principal să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 23 și jurisprudența citată).

Cu privire la comparabilitatea situațiilor în cauză

65 Pentru a aprecia comparabilitatea situațiilor, instanța de trimitere ridică problema dacă trebuie să se ia în considerare numai impozitul pe dividende reținut la sursă sau și impozitul pe venit sau impozitul pe profit din care este dedus, pentru contribuabilii rezidenți, impozitul pe dividende.

66 Guvernul olandez, suedez și cel al Regatului Unit susțin că, în ceea ce privește impozitul pe venit sau impozitul pe profit, impozitarea dividendelor unui nerezident se distinge în mod obiectiv de impozitarea dividendelor de care beneficiază rezidenții, întrucât contribuabilul rezident este impozitat asupra integralității veniturilor sale, în timp ce un nerezident este impozitat, în statul membru al sursei dividendelor, numai asupra veniturilor care provin din dividendele distribuite în acest stat.

67 În această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, din momentul în care un stat membru supune, în mod unilateral sau pe cale convențională, impozitului pe venit nu numai contribuabilii rezidenți, ci și contribuabilii nerezidenți, pentru dividendele pe care le primesc de la o societate rezidentă, situația acestor contribuabili nerezidenți se apropie de cea a contribuabililor rezidenți (a se vedea în acest sens Hotărârea Denkvit Internationaal și Denkvit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 35, Hotărârea Comisia/Italia, C-540/07, EU:C:2009:717, punctul 52, Hotărârea Comisia/Spania, C-487/08, EU:C:2010:310, punctul 51, Hotărârea Comisia/Germania, C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 56, precum și Ordonanța Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punctul 31).

68 Astfel, simpla exercitare de către același stat a competenței sale fiscale, independent de orice impozitare într-un alt stat membru, generează un risc de impozitare în lanț sau de dublă impunere economică. Într-un asemenea caz, pentru ca contribuabilii beneficiari nerezidenți să nu se confrunte cu o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE, statul membru de reședință al societății ce realizează distribuirea trebuie să se asigure că contribuabilii nerezidenți sunt supuși unui tratament echivalent cu cel de care beneficiază contribuabilii rezidenți, din punctul de vedere al mecanismului prevăzut de dreptul său național în vederea evitării ori a atenuării impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice (a se vedea în acest sens Ordonanța Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

69 În cauzele principale, trebuie să se constate că Regatul Țărilor de Jos a ales să își exercite competența fiscală cu privire la dividendele distribuite de societăți rezidente unor contribuabili care au reședința în alte state membre. În consecință, contribuabilii nerezidenți beneficiari ai acestor dividende se găsesc într-o situație comparabilă cu cea a contribuabililor rezidenți în ceea

ce privește riscul impozitării în lanț a dividendelor distribuite de societățile rezidente (a se vedea prin analogie, Hotărârea Comisia/Spania, C-487/08, EU:C:2010:310, punctul 53, și Hotărârea Comisia/Germania, C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 58, precum și Ordonanța Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punctul 33).

70 Argumentul guvernelor care au depus observații la Curte, întemeiat pe Hotărârea Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), potrivit căruia diferența de tratament dintre contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți s-ar limita doar să reflecte diferența de situații în care se află acești contribuabili, întrucât primii pot deduce impozitul pe dividende din alt impozit, în timp ce acest impozit pe dividende constituie o sarcină cu caracter definitiv pentru cei din a doua categorie, trebuie să fie respins. Desigur, în împrejurările cauzei în care s-a pronunțat această hotărâre, Curtea a admis că este vorba despre aplicarea, în cazul beneficiarilor de venituri din capitaluri, a unor mecanisme de impozitare diferite după cum beneficiarii sunt rezidenți sau nerezidenți, această diferență de tratament privind situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punctul 41). Mai mult, întrucât respectiva diferență de tratament nu aducea un avantaj beneficiarilor rezidenți, Curtea a statuat că nu constituia o restricție privind libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punctele 49 și 50).

71 Cu toate acestea, trebuie constatat că, pe de o parte, în cauzele principale, restricția invocată nu rezultă dintr-o diferență între mecanismul de recuperare aplicat contribuabililor rezidenți și cel aplicat contribuabililor nerezidenți, ci rezultă dintr-un avantaj acordat contribuabililor rezidenți care nu se extinde la contribuabilii nerezidenți.

72 Pe de altă parte, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), impozitul pe bunuri mobile în cauză era perceput numai pentru dobânzile plătite societăților beneficiare nerezidente. Or, în cauzele principale, legislația aplicabilă supune atât contribuabilii rezidenți, cât și contribuabilii nerezidenți aceleiași modalități de percepere a impozitului pe dividende, și anume o reținere la sursă.

73 Prin urmare, în împrejurări precum cele în discuție în litigiile principale, diferența de tratament dintre contribuabilii rezidenți și impozitului pe venit sau impozitului pe profit și contribuabilii nerezidenți care sunt supuși unei rețineri la sursa dividendelor nu poate fi justificată de o diferență de situație relevantă în scopul aplicării articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE. Astfel, în vederea aplicării acestei dispoziții, numai luarea în considerare a impozitului pe dividende, ca atare, nu este suficientă, analiza trebuind să cuprindă ansamblul impozitării privind veniturile persoanelor fizice sau profitul societăților care provine din deținerea de acțiuni în societăți stabilite în țările de Jos.

74 În consecință, atunci când un impozit pe dividende este reținut la sursă de către un stat membru pe dividendele distribuite de societăți stabilite în acest stat, comparația dintre tratamentul fiscal al unui contribuabil nerezident și cel al unui contribuabil rezident trebuie să fie efectuată ținând seama, pe de o parte, de impozitul pe dividende datorat de contribuabilul nerezident și, pe de altă parte, de impozitul pe venit sau de impozitul pe profit datorat de contribuabilul rezident și incluzând, în baza sa de impozitare, venitul care provine din acțiunile din care rezultă dividendele.

Cu privire la justificarea întemeiată pe aplicarea unei convenții pentru evitarea dublei impuneri

75 Prin intermediul celei de a treia întrebări adresate în cauzele C-14/14 și C-17/14, instanța de trimitere ridică problema, în esență, dacă eventuala restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată prin intermediul unei neutralizări printr-o dispoziție a statului membru de rețedință al contribuabilului sau printr-o convenție bilaterală de evitare a dublei

impuneri încheiat? de acest stat ?i statul membru al sursei dividendelor. Pe de alt? parte, în cauza C?17/14, instan?a de trimitere men?ionat? solicit?, pentru a aprecia dac? efectele unei astfel de restric?ii sunt neutralizate printr-o astfel de conven?ie, s? se stabileasc? dac?, în ipoteza în care dezavantajul unui nerezident nu poate fi compensat în anul în care dividendele au fost primite, exist? o posibilitate de a realiza o astfel de compensare în anii ulteriori.

76 Trebuie amintit c?, în lipsa unor m?suri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre r?mân competente în ceea ce prive?te definirea, pe cale conven?ional? sau unilateral?, a criteriilor de repartizare a competen?elor lor fiscale, în special în scopul elimin?rii dublei impuneri, ?i c? men?inerea acestei repartiz?ri este un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea în special Hot?rârea Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punctul 27 ?i jurispruden?a citat?).

77 Curtea a statuat deja c? un stat membru nu poate invoca existen?a unui avantaj acordat în mod unilateral de alt stat membru pentru a se sustrage de la obliga?iile care îi incumb? în temeiul tratatului (Hot?rârea Amurta, C?379/05, EU:C:2007:655, punctul 78).

78 În schimb, nu este exclus ca un stat membru s? reu?easc? s? garanteze respectarea obliga?iilor sale rezultate din tratat prin încheierea unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri cu un alt stat membru (Hot?rârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, EU:C:2006:773, punctul 71, Hot?rârea Amurta, C?379/05, EU:C:2007:655, punctul 79, ?i Hot?rârea Comisia/Spania, C?487/08, EU:C:2010:310, punctul 58).

79 În acest scop, este necesar ca aplicarea unei asemenea conven?ii s? permit? compensarea efectelor diferen?ei de tratament rezultate din legisla?ia na?ional?. Astfel, Curtea s?a pronun?at în sensul c? diferen?a de tratament dintre dividendele distribuite societ??ilor stabilite în alte state membre ?i dividendele distribuite societ??ilor rezidente dispare numai în ipoteza în care impozitul re?inut la surs? în aplicarea legisla?iei na?ionale poate fi dedus din impozitul datorat în cel?lalt stat membru pân? la concuren?a diferen?ei de tratament rezultate din legisla?ia na?ional? (a se vedea Hot?rârea Comisia/Spania, C?487/08, EU:C:2010:310, punctul 59 ?i jurispruden?a citat?).

80 În aceast? privin??, trebuie amintit c? Curtea a statuat deja c?, pentru atingerea obiectivului neutraliz?rii, aplicarea metodei deducerii ar trebui s? permit? deducerea integral? a impozitului pe dividende prelevat de statul membru al sursei dividendelor din impozitul datorat în statul de re?edin?? al contribuabilului beneficiar al acestor dividende, astfel încât, în cazul în care respectivele dividende sunt impozitate în final mai oneros decât dividendele pl?tite contribuabililor reziden?i în statul membru al sursei acestor dividende, aceast? sarcin? fiscal? mai oneroas? nici nu ar mai putea fi imputat? acestui ultim stat, ci statului de re?edin?? al contribuabilului beneficiar care ?i?a exercitat competen?a de impozitare (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Spania, C?487/08, EU:C:2010:310, punctul 60).

81 În spe??, în ceea ce prive?te situa?ia în discu?ie în cauza C?14/14, care rezult? din aplicarea conven?iei belgo?olandeze, este cert c?, în temeiul articolului 23 alineatul 1 din aceast? conven?ie, deducerea impozitelor achitate în ??rile de Jos revine autorit??ilor belgiene ?i se efectueaz? în temeiul dreptului belgian.

82 Or, întrucât deducerea men?ionat? este acordat? în mod unilateral de Regatul Belgiei, Regatul ??rilor de Jos nu poate, potrivit jurispruden?ei amintite la punctul 77 din prezenta hot?râre, s? invoce aceea?i conven?ie pentru a pretinde c? a neutralizat restric?ia în cauz?.

83 În plus, din elementele dosarului de care dispune Curtea rezult? c?, în cazul în care legisla?ia belgian? permite deducerea, în calitate de cheltuieli, a impozitului achitat în str?in?tate din baza impozabil? a veniturilor, înainte de aplicarea unei cote de impozitare de 25 % la

cuantumul net al dividendelor primite de contribuabilul stabilit în Belgia, o astfel de deducere nu compensează în întregime efectele unei eventuale restricții privind libera circulație a capitalurilor existente în statul membru al sursei dividendelor. În această privință, în cauza C-14/14, X a susținut în esență în fața Curții că a beneficiat de o compensare al cărei cuantum corespunde aproximativ cu un sfert din impozitul pe dividende pe care l-a achitat în țările de Jos.

84 În consecință, este necesar să se considere că, în împrejurări precum cele în discuție în cauza C-14/14, restricția invocată privind libera circulație a capitalurilor nu poate fi considerată ca fiind justificată de efectele convenției belgo-olandeze.

85 În ceea ce privește situația în discuție în cauza C-17/14, care rezultă din aplicarea convenției franco-olandeze, reiese din dosarul de care dispune Curtea că restricția invocată a fost neutralizată în întregime prin deducerea integrală, în Franța, a impozitului pe dividende pentru exercițiile fiscale dintre anul 2000 și anul 2007 inclusiv. În consecință, este necesar să se considere că întrebările adresate de instanța de trimitere nu privesc decât tratamentul fiscal al impozitului pe dividende achitat în țările de Jos de Société Générale pentru anul 2008.

86 În această privință, din articolul 24 secțiunea B litera b) primul paragraf din convenția amintită rezultă că, în ceea ce privește dividendele care au fost grevate de impozitul olandez, Republica Franceză acordă contribuabililor rezidenți care au primit astfel de venituri un credit fiscal în cuantum egal cu impozitul olandez. Or, din moment ce al doilea paragraf al dispoziției menționate prevede că acest credit fiscal nu poate depăși cuantumul impozitului perceput în Franța cu privire la veniturile în discuție, este posibil ca totalitatea impozitului pe dividende plătit în țările de Jos să nu fie neutralizat, ceea ce nu este conform cu cerințele care rezultă din jurisprudența Curții citată la punctul 79 din prezenta hotărâre. Totuși, revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă aceasta este situația în cauza în discuție.

87 În consecință, este necesar să se considere că, în împrejurări precum cele în discuție în cauza C-17/14 și sub rezerva verificărilor pe care trebuie să le efectueze instanța de trimitere, restricția invocată privind libera circulație a capitalurilor nu poate fi considerată ca fiind justificată de efectele convenției franco-olandeze.

88 În sfârșit, cu privire la problema dacă, atunci când deducerea impozitului pe dividende reținut în statul membru al sursei dividendelor nu poate fi realizată integral în statul de reședință al contribuabilului pentru anul în care aceste dividende au fost primite, posibilitatea de a efectua o astfel de deducere în anii ulteriori poate conduce la neutralizarea efectelor unei restricții, trebuie să se constate că, în cererea sa preliminară, instanța de trimitere afirmă că nu s-a examinat în fața instanțelor de fond dacă dreptul la o astfel de deducere fusese acordat, în Franța, în favoarea Société Générale în ceea ce privește impozitul olandez achitat pentru anul 2008 și dacă el putea fi invocat în mod util. În aceste condiții, întrebarea trebuie considerată ca având un caracter ipotetic și, prin urmare, este inadmisibilă (Hotărârea Pohotovos, C-470/12, EU:C:2014:101, punctul 27 și jurisprudența citată).

89 Pe de altă parte, trebuie amintit că, în cazul în care o convenție privind dubla impunere nu permite neutralizarea efectelor restricției în cauză privind libera circulație a capitalurilor, aceasta poate fi justificată și de motive imperative de interes general (a se vedea în special Ordonanța Tate & Lyle Investments, C-384/11, EU:C:2012:463, punctul 45, precum și jurisprudența citată). Trebuie totuși să se arate că, în cauzele principale, nici instanța de trimitere, nici guvernul olandez nu invocă astfel de motive.

90 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolele 63 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru care impune o reținere la sursă pe dividendele distribuite de o societate rezidentă atât contribuabililor

rezidenți, cât și contribuabililor nerezidenți, prevăzând un mecanism de deducere sau de rambursare a acestei reineri numai pentru contribuabilii rezidenți, în timp ce, pentru contribuabilii nerezidenți, persoane fizice și societăți, această reținere constituie un impozit definitiv, în măsura în care sarcina fiscală definitivă privind aceste dividende suportată în acest stat de contribuabilii nerezidenți este mai oneroasă decât cea suportată de contribuabilii rezidenți, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere în cauzele principale. Pentru a stabili aceste sarcini fiscale, instanța de trimitere trebuie să ia în considerare, în cauzele C-10/14 și C-14/14, impozitarea rezidenților referitoare la ansamblul acțiunilor deținute în societățile olandeze în cursul anului calendaristic, precum și capitalul scutit de impozit în temeiul legislației naționale și, în cauza C-17/14, cheltuielile care sunt direct legate de primirea, ca atare, a dividendelor.

În ipoteza în care este stabilită existența unei restricții privind circulația capitalurilor, aceasta poate fi justificată prin efectele unei convenții bilaterale de evitare a dublei impunerii încheiate de statul membru de reședință cu statul membru al sursei dividendelor, cu condiția ca diferența de tratament referitoare la impozitarea dividendelor dintre contribuabilii care au reședința în acest ultim stat și cei care au reședința în alte state membre să dispară. În împrejurări precum cele în discuție în cauzele C-14/14 și C-17/14 și sub rezerva verificărilor pe care trebuie să le efectueze instanța de trimitere, restricția privind libera circulație a capitalurilor, în ipoteza în care aceasta ar fi stabilită, nu poate fi considerată ca fiind justificată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

91 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 treia) declară:

Articolele 63 TFUE și 65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru care impune o reținere la sursă pe dividendele distribuite de o societate rezidentă atât contribuabililor rezidenți, cât și contribuabililor nerezidenți, prevăzând un mecanism de deducere sau de rambursare a acestei reineri numai pentru contribuabilii rezidenți, în timp ce, pentru contribuabilii nerezidenți, persoane fizice și societăți, această reținere constituie un impozit definitiv, în măsura în care sarcina fiscală definitivă privind aceste dividende suportată în acest stat de contribuabilii nerezidenți este mai oneroasă decât cea suportată de contribuabilii rezidenți, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere în cauzele principale. Pentru a stabili aceste sarcini fiscale, instanța de trimitere trebuie să ia în considerare, în cauzele C-10/14 și C-14/14, impozitarea rezidenților referitoare la ansamblul acțiunilor deținute în societățile olandeze în cursul anului calendaristic, precum și capitalul scutit de impozit în temeiul legislației naționale și, în cauza C-17/14, cheltuielile care sunt direct legate de primirea, ca atare, a dividendelor.

În ipoteza în care este stabilită existența unei restricții privind circulația capitalurilor, aceasta poate fi justificată prin efectele unei convenții bilaterale de evitare a dublei impunerii încheiate de statul membru de reședință cu statul membru al sursei dividendelor, cu condiția ca diferența de tratament referitoare la impozitarea dividendelor dintre contribuabilii care au reședința în acest ultim stat și cei care au reședința în alte state membre să dispară. În împrejurări precum cele în discuție în cauzele C-14/14 și C-17/14 și sub rezerva verificărilor pe care trebuie să le efectueze instanța de trimitere, restricția privind libera circulație a capitalurilor, în ipoteza în care aceasta ar fi stabilită, nu poate fi considerată ca fiind justificată.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeză.