

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a cincea)

4 octombrie 2018(*)

„Neîndeplinirea obliga?iilor de c?tre un stat membru – Articolele 49 ?i 63 TFUE, precum ?i articolul 267 al treilea paragraf TFUE – Impozitare în lan? – Diferen?? de tratament în func?ie de statul membru de re?edin?? al subfilialei – Restituirea impozitului anticipat pe bunuri mobile prelevat în mod nejustificat – Cerin?e referitoare la probele care justific? o astfel de restituire – Plafonarea dreptului la restituire – Discriminare – Instan?? na?ional? de ultim grad de jurisdic?ie – Obliga?ia de trimitere preliminar?”

În cauza C?416/17,

având ca obiect o ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor formulat? în temeiul articolului 258 TFUE, introdus? la 10 iulie 2017,

Comisia European?, reprezentat? de J.?F. Brakeland ?i de W. Roels, în calitate de agen?i,
reclamant?,

împotriva

Republicii Franceze, reprezentat? de E. de Moustier, de A. Alidière ?i de D. Colas, în calitate de agen?i,

pârât?,

CURTEA (Camera a cincea),

compus? din domnul J. L. da Cruz Vilaça, pre?edinte de camer?, domnul K. Lenaerts,
pre?edintele Cur?ii, îndeplinind func?ia de judec?tor al Camerei a cincea, domnul E. Levits
(raportor), doamna M. Berger ?i domnul F. Biltgen, judec?tori,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul M.?A. Gaudissart, grefier adjunct,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 20 iunie 2018,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 25 iulie 2018,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Prin cererea introductiv?, Comisia European? solicit? Cur?ii s? constate c?, prin men?inerea unui tratament discriminatoriu ?i dispropor?ionat fa?? de societ??ile?mam? franceze care primesc dividende de la filiale str?ine, în ceea ce prive?te dreptul la rambursarea impozitului perceput cu înc?lcarea dreptului Uniunii, astfel cum a fost interpretat de Curte în Hot?rârea din 15 septembrie 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), Republica Francez? nu ?i?a îndeplinit

obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49, al articolului 63 și al articolului 267 al treilea paragraf TFUE, precum și al principiilor echivalenței și efectivității.

Dreptul național

2 În forma în vigoare pe parcursul anilor de impozitare în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), articolul 146 alineatul 2 din Codul general al impozitelor (denumit în continuare „CGI”) preciza:

„Atunci când distribuirile pe care le efectuează o societate-mam determină aplicarea impozitului anticipat prevăzut la articolul 223 sexies, din acest impozit anticipat se deduce, dacă este cazul, cuantumul creditelor fiscale aferente veniturilor din participații [...], încasate în cursul exercițiilor financiare încheiate în urmă cu cel puțin cinci ani.”

3 Potrivit articolului 158 bis punctul I din CGI, în forma în vigoare pe parcursul anilor de impozitare în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581):

„Persoanele care primesc dividende distribuite de societăți franceze dispun în acest temei de un venit constituit din:

- a) sumele pe care le primesc de la societate;
- b) un credit fiscal reprezentat printr-un credit fața de Trezorerie.

Acest credit fiscal este egal cu jumătate din sumele efectiv plătite de societate.

Acesta nu poate fi folosit decât în măsura în care venitul este inclus în baza impozitului pe venit datorat de beneficiar.

Acesta este primit ca plată a respectivului impozit.

Este restituit persoanelor fizice în măsura în care cuantumul său depășește cuantumul impozitului pe care acestea îl datorează.”

4 Articolul 223 sexies alineatul 1 primul paragraf din CGI indica, în versiunea aplicabilă distribuirilor efectuate începând cu 1 ianuarie 1999:

„[...] [A]tunci când veniturile distribuite de o societate sunt prelevate din sume pentru care aceasta nu a fost supus la plata impozitului pe profit la cota normală [...], această societate este obligată să plătească un impozit anticipat egal cu creditul fiscal calculat în condițiile prevăzute la punctul I al articolului 158 bis. [...] Impozitul anticipat este datorat în temeiul distribuirilor care dau dreptul la creditul fiscal prevăzut la articolul 158 bis, indiferent de beneficiarii acestuia.”

Istoricul cauzei

Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

5 În cursul anului 2001, Accor, societate de drept francez, a solicitat administrației fiscale franceze rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile plătit cu ocazia redistribuirii dividendelor primite de la filialele sale stabilite în alte state membre. Această cerere de rambursare a fost legată de faptul că, în ceea ce privește numai dividendele provenite de la filiale rezidente, cu ocazia redistribuirii acestora, o societate-mam putea să beneficieze de deducerea din impozitul anticipat pe bunuri mobile pe care îl datora a creditului fiscal aferent distribuirii

acestor dividende. Ca urmare a respingerii acestei cereri de către administrația menționată, Accor a formulat o acțiune în fața instanțelor administrative franceze.

6 Sesizat de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) cu o trimitere preliminară, Curtea, în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), a arătat mai întâi, la punctul 49, că, spre deosebire de dividendele care proveneau de la filiale rezidente, legislația franceză nu permitea să se prevină impunerea intervenită la nivelul filialei nerezidente care efectuează distribuția, în condițiile în care dividendele primite atât de la filialele rezidente, cât și de la filialele nerezidente erau supuse impozitului anticipat cu ocazia redistribuirii lor.

7 Curtea a concluzionat în această privință, la punctul 69 din hotărârea menționată, că o astfel de diferență de tratament între dividendele distribuite de o filială rezidentă și cele distribuite de o filială nerezidentă era contrară articolelor 49 și 63 TFUE.

8 În continuare, la punctul 92 din hotărârea respectivă, Curtea a considerat că un stat membru trebuia să poată să fie în măsură să stabilească quantumul impozitului pe profit plătit de societatea care efectuează distribuția în statul membru în care este stabilită și care trebuie să facă obiectul creditului fiscal acordat societății-mam beneficiare și că, prin urmare, nu era suficient să se aducă dovada că societatea care efectuează distribuția a plătit impozit, în statul membru în care este stabilită, pe profiturile subiacente dividendelor distribuite fără să furnizeze informații cu privire la natura și la cota impozitului care a fost aplicat efectiv respectivelor profituri.

9 Curtea a adăugat, la punctele 99 și 101 din aceeași hotărâre, că documentele justificative solicitate trebuie să le permită autorităților fiscale din statul membru de impunere să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui avantaj fiscal și că cererea de furnizare a elementelor menționate trebuie să intervină în cursul perioadei legale de pstrare a documentelor administrative și contabile, astfel cum este prevăzut de dreptul statului membru în care este stabilită filiala, fără să se poată solicita furnizarea unor documente care acoperă o perioadă care depășește cu mult această perioadă.

10 Curtea a statuat astfel:

„1) Articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impuneri economice a dividendelor precum cea în discuție în acțiunea principală, care permite unei societăți-mam să deducă din impozitul anticipat pe care îl datorează cu ocazia redistribuirii către acționarii săi a dividendelor plătite de filialele sale creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende, dacă ele provin de la o filială stabilită în acest stat membru, însă nu oferă această posibilitate dacă dividendele respective provin de la o filială stabilită într-un alt stat membru, în condițiile în care această legislație nu dă dreptul, în această ultimă ipoteză, la acordarea unui credit fiscal aferent distribuirii acestor dividende de către filiala menționată.

[...]

3) Principiile echivalenței și efectivității nu se opun ca restituirea către o societate-mam a sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor distribuite de filialele acesteia stabilite în Franța și dividendelor distribuite de filialele acestei societăți stabilite în alte state membre, care conduc la o redistribuire efectuată de societatea-mam menționată, să fie în principiu supus condiției ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, pentru fiecare dividend în litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la quantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele instalate în celelalte state membre, în condițiile în care, pentru filialele instalate în Franța, aceleași elemente, cunoscute de administrație, nu sunt cerute. Totuși, furnizarea acestor elemente nu poate fi cerută

decât sub rezerva ca prezentarea probei privind plata impozitului de către filialele stabilite în celelalte state membre să nu se dovedească practic imposibil sau excesiv de dificil, având în vedere, în special, dispozițiile legislației respectivelor state membre privind eliminarea dublei impuneri și înregistrarea impozitului pe profit care trebuie plătit, precum și pstrarea documentelor administrative. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite în acțiunea principală.”

Hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat)

11 În urma pronunțării Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (Consiliul de Stat), în hotărârea din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), și în hotărârea din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (denumite în continuare „hotărârile Consiliului de Stat”), a stabilit condițiile cărora li se subordonează restituirea impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput cu încalcarea dreptului Uniunii.

12 Astfel, în ceea ce privește, în primul rând, întinderea rambursării impozitelor anticipate pe bunuri mobile, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât că:

– în cazul în care dividendul redistribuit unei societăți mamă franceze de una dintre filialele sale stabilite într-un alt stat membru nu a fost impozitat la nivelul acestei din urmă societăți, impozitul plătit de subfiliala care a realizat profiturile subiacente dividendelor distribuite nu trebuie luat în considerare pentru determinarea impozitului anticipat care trebuie restituit societății mamă [hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punctul 29, și din 10 decembrie 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 24];

– atunci când o societate care efectuează distribuirea a suportat în statul membru un impozit efectiv la o cotă superioară cotei normale a impozitului francez, și anume 33,33 %, cuantumul creditului fiscal pe care îl poate pretinde trebuie limitat la o treime din dividendele pe care le-a primit și pe care le-a redistribuit [hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punctul 44, și din 10 decembrie 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 40].

13 În ceea ce privește, în al doilea rând, probele care trebuie prezentate în susținerea unor cereri de rambursare, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a constatat:

– opozabilitatea declarațiilor de impozit anticipat în vederea determinării cuantumului dividendelor primite de la filialele stabilite într-un alt stat membru [hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punctele 24 și 25, și din 10 decembrie 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctele 19 și 20];

– necesitatea de a dispune de toate elementele de natură să justifice temeinicia cererii de rambursare pe toată durata procedurii și ca expirarea termenului legal de pstrare să determine o exonerare de această obligație [hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punctul 35, și din 10 decembrie 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 31].

Procedura precontencioasă

14 Ca urmare a hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat), Comisia a primit mai multe plângeri referitoare la condițiile de rambursare a impozitelor anticipate pe bunuri mobile plătite de societăți franceze care au primit dividende de origine străină.

15 Întrucât schimbul de informații dintre Comisie și Republica Franceză nu a fost satisfăcător în cadrul acestei instituții, ea a adresat autorităților franceze, la 27 noiembrie 2014, o scrisoare de punere în întârziere în care arăta că anumite condiții privind rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile prevăzute prin hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) erau susceptibile să constituie încălcări ale dreptului Uniunii.

16 Întrucât Republica Franceză a contestat, în răspunsul său din 26 ianuarie 2015, motivele care îi erau imputate, Comisia i-a notificat, la 29 aprilie 2016, un aviz motivat, solicitându-i să adopte măsurile pentru a se conforma acestuia în termen de două luni de la primirea avizului respectiv.

17 Având în vedere că Republica Franceză și-a menținut poziția în răspunsul din 28 iunie 2016, Comisia a introdus prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 258 TFUE.

Cu privire la acțiune

18 În susținerea acțiunii, Comisia invocă patru motive, primele trei fiind întemeiate pe încălcarea articolelor 49 și 63 TFUE, astfel cum au fost interpretate de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), precum și pe principiile echivalenței și efectivității, al patrulea motiv fiind întemeiat pe încălcarea articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

Cu privire la primul motiv, întemeiat pe încălcarea articolelor 49 și 63 TFUE ca urmare a restricționării dreptului la rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile, care rezultă din neluarea în considerare a impozitării la care sunt supuse subfilialele stabilite într-un alt stat membru decât Republica Franceză

Argumentația părților

19 Comisia consideră că hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu au pus capăt incompatibilității, evidențiate de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), a legislației franceze cu articolele 49 și 63 TFUE. Astfel, în temeiul hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat), impozitarea suferită de subfilialele nerezidente de la care provin dividendele subiacente dividendelor distribuite de filiala nerezidentă societății mamă rezidente nu ar fi luat în considerare în vederea rambursării impozitului anticipat pe bunuri mobile plătite de societatea mamă în cazul redistribuirii dividendelor. În schimb, într-un lanț de participare pur intern, dubla impunere economică ar fi neutralizată, întrucât operațiunea de distribuire a dividendelor între subfilială și filială dă dreptul la un credit fiscal în cuantum egal cu impozitul anticipat pe bunuri mobile datorat ca urmare a acestei redistribuiri.

20 Pe de altă parte, această diferență de tratament în funcție de sediul subfilialei distribuitoare nu poate fi justificat în mod obiectiv.

21 Mai întâi, inexistența, în dreptul francez, a noțiunii „subfilială” nu ar putea servi drept temei pentru neluarea în considerare a impozitării la care sunt supuse profiturile subiacente dividendelor distribuite de subfiliala nerezidentă societății mamă prin intermediul filialei acesteia, cu riscul unei aplicări prea formaliste a mecanismului creditului fiscal. În plus, ar fi în discuție tratamentul dividendelor în funcție de originea lor, și nu cel al entităților incluse într-un lanț de participare. În

această? privin??, împrejurarea c? filiala a beneficiat de o scutire de impozit ar fi lipsit? de relevan??, având în vedere c?, ini?ial, dividendele distribuite de subfilial? au f?cut obiectul unei impozitari.

22 În continuare, întrucât plata impozitului anticipat pe bunuri mobile în caz de distribuire de dividende constituie o obliga?ie impus? de legisla?ia francez?, nu se poate sus?ine c? sarcina fiscal? suplimentar? asupra dividendelor distribuite de o societate rezident?, care î?i au originea în distribuirea prealabil? de dividende între filiala ?i subfiliala acesteia nerezidente, ?i?ar g?si cauza în legisla?ia din statul membru de stabilire a acestora.

23 În sfâr?it, Comisia sus?ine c? Republica Francez? nu se poate sustrage de la obliga?ia de prevenire a dublei impuneri economice în cazul distribuirii de dividende care î?i au originea în profiturile unei subfiliale nerezidente sub pretextul c? nu îi revine obliga?ia de a??i adapta sistemul fiscal la diferitele sisteme de impozitare din celelalte state membre. Astfel, nu s?ar impune Republicii Franceze o adaptare a sistemului s?u fiscal, ci doar o aplicare identic? a acestuia, indiferent de originea dividendelor distribuite.

24 Republica Francez? nu contest? c? modalit??ile de rambursare a impozitului anticipat pe bunuri mobile, astfel cum au fost definite în jurispruden?a Conseil d'État (Consiliul de Stat), nu permit s? se neutralizeze impozitarea care a grevat dividendele distribuite de o subfilial? rezident?. Cu toate acestea, ea sus?ine c? regimul francez nu asigur? evitarea dublei impuneri decât la nivelul fiec?rei societ??i distribuitoare. Or, un stat membru ar fi liber s? organizeze propriul sistem de impozitare, din moment ce acesta nu determin? discrimin?ri, astfel încât nu ar avea obliga?ia de a adapta propriul sistem fiscal la cele din celelalte state membre.

25 În spe??, reglementarea fiscal? francez? nu ar permite s? se deduc? din impozitul datorat de o societate?mam? impozitele pl?tite de subfilialele sale rezidente. Astfel, creditul fiscal nu ar fi acordat societ??ii?mam? decât pentru impozitul care a grevat profiturile filialei distribuitoare. În consecin??, nu ar exista o obliga?ie a Republicii Franceze de a asigura o luare în considerare, în calculul ramburs?rii impozitului anticipat pe bunuri mobile pl?tit, a impozitului aplicat subfilialelor nerezidente care distribuie dividendele.

26 Împrejurarea c? distribuirea dividendelor unei subfiliale c?tre o filial? a f?cut obiectul unei impozitari ar fi consecin?a aplic?rii unei reglement?ri fiscale f?r? leg?tur? cu Republica Francez?, a c?rei rectificare nu ar reveni acesteia.

27 Pe de alt? parte, în m?sura în care sistemul francez care urm?re?te eliminarea dublei impuneri nu ?ine seama de subfilial?, deducerea impozitului datorat în cazul distribuirii dividendelor nu ar fi posibil? decât în privin?a societ??ii care prime?te dividendele men?ionate. Cu alte cuvinte, ar fi vorba despre un raport binar între dou? entit??i, distribuitoare ?i beneficiar?, precizându?se c?, în cazul redistribuirii de c?tre o societate intermediar?, subfiliala ar fi considerat? ca fiind filiala societ??ii intermediare.

28 În aceste condi?ii, ar trebui s? se disting? sistemul francez de sistemul britanic al impozitului anticipat pe profit (*Advance Corporation Tax*) în discu?ie în cauzele în care s?a pronun?at Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774), ?i Hot?rârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?35/11, EU:C:2012:707). Astfel, dispozitivul francez nu ar ?ine seama de impozitul datorat de subfiliale, indiferent dac? sunt sau nu rezidente, întrucât acesta se bazeaz? pe o logic? de palier de impozitare, ?i nu de impozitare la nivel de grup.

Aprecierea Cur?ii

29 Prin intermediul primului motiv, Comisia consideră că imposibilitatea care rezultă din hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) de a invoca, pentru rambursarea impozitului anticipat datorat de o societate mamă rezidentă în Franța cu ocazia distribuirii de dividende, impozitarea la care au fost supuse profiturile subiacente acestor dividende realizate de o subfilială a respectivei societăți, stabilită în alt stat membru, atunci când au fost redistribuite acestei societăți mamă prin intermediul unei filiale nerezidente, nu permite remedierea incompatibilității sistemului francez de evitare a dublei impuneri cu articolele 49 și 63 TFUE, astfel cum a fost relevat de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

30 La punctul 69 din această hotărâre, Curtea a statuat că articolele 49 și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impuneri economice a dividendelor, care permite unei societăți mamă să deducă din impozitul anticipat pe care îl datorează cu ocazia redistribuirii către acționarii săi a dividendelor plătite de filialele sale creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende, dacă ele provin de la o filială stabilită în acest stat membru, însă nu oferă această posibilitate dacă dividendele respective au fost distribuite de o filială stabilită într-un alt stat membru, având în vedere că o astfel de distribuție nu dă dreptul, într-un asemenea caz, la acordarea unui credit fiscal aferent distribuirii acestor dividende de către filiala menționată.

31 Astfel cum subliniază Comisia, punerea în aplicare de către Conseil d'État (Consiliul de Stat) a Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), are drept consecință faptul că societăți mamă rezidente, beneficiar a dividendelor distribuite de una dintre filialele sale, stabilită într-un alt stat membru, i se acordă rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile datorat ca urmare a redistribuirii acestor dividende propriilor acționari, ținând seama de impozitarea la care au fost supuse aceste dividende doar la nivelul filialei. În schimb, impozitarea la care au fost supuse aceleași dividende anterior, la un nivel inferior al lanțului de participare în persoana unei subfiliale, nu intră în calcul pentru stabilirea cuantumului rambursării.

32 În această privință, Republica Franceză nu contestă că, în cadrul unui lanț de participare pur național, sistemul francez de prevenire a dublei impuneri economice conduce automat la o luare în considerare a impozitării dividendelor distribuite la fiecare nivel al lanțului de participare. Astfel, fiecare distribuție de dividende de către o filială dă dreptul la un credit fiscal pe care societatea mamă poate să îl deducă din impozitul anticipat pe care îl datorează, ca filială, cu ocazia redistribuirii acestor dividende către propria societate mamă, impozit anticipat care este egal cu creditul fiscal. Sistemul în cauză previne astfel dubla impunere economică a profiturilor distribuite prin acordarea unui credit fiscal societății mamă care compensează impozitul anticipat datorat pentru profiturile redistribuite de aceasta.

33 În schimb, în cadrul unei distribuiri transfrontaliere de dividende, limitarea, pentru calculul rambursării impozitului anticipat pe bunuri mobile datorat în caz de redistribuire de către societatea mamă rezidentă beneficiară, la impozitarea la care au fost supuse dividendele menționate în persoana filialei nerezidente distribuitoare înseși are drept consecință, în cazul în care profiturile subiacente acestor dividende au fost realizate de o subfilială, un tratament mai puțin favorabil al dividendelor menționate decât în cazul unui lanț de participare pur național.

34 Astfel, în ipoteza în care dividendele distribuite de filiala rezidentă societate mamă rezidente au beneficiat de o scutire de impozit în statul membru în care este stabilită filiala, cuantumul rambursării impozitului anticipat pe bunuri mobile datorat în caz de redistribuire este egal cu zero, întrucât impozitarea dividendelor la nivelul filialei a fost inexistentă. Neluarea în considerare a impozitării efective la care au fost supuse profiturile subiacente dividendelor distribuite anterior, la un nivel inferior al lanțului de participare, ar însemna de o subfilială a filialei, menținând astfel dubla impunere economică a profiturilor distribuite.

35 După cum arată Republica Franceză, dreptul Uniunii în vigoare în prezent nu prevede criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în ceea ce privește eliminarea dublei impunerii în interiorul Uniunii. Astfel, orice stat membru rămâne liber să organizeze propriul sistem de impozitare a profiturilor distribuite, cu condiția ca sistemul în cauză să nu prevadă măsuri discriminatorii interzise de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 40).

36 Trebuie amintit că, în raport cu o normă fiscală precum cea ale cărei modalități de aplicare sunt contestate de Comisie, prin care se urmărește evitarea dublei impunerii economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende din străinătate este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională, în măsura în care, în cele două cazuri, profiturile realizate pot face, în principiu, obiectul unei impozitări în lanț (Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 62, Hotărârea din 15 septembrie 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 45, precum și Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 37).

37 Or, articolele 49 și 63 TFUE impun unui stat membru în care există un sistem de prevenire a dublei impunerii economice în cazul dividendelor plătite unor rezidenți de societăți rezidente să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite unor rezidenți de societăți nerezidente (Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 72, Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen*, C-437/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 60, precum și Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 38), cu excepția cazului în care o diferență de tratament este justificată de motive imperative de interes general (Hotărârea din 15 septembrie 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 44, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 69).

38 În plus, argumentul invocat de Republica Franceză, întemeiat pe lipsa noțiunii „subfiliale” în sistemul francez de evitare a dublei impunerii, nu este pertinent, având în vedere obiectivul reglementării în cauză, precum și mecanismul adoptat pentru punerea în aplicare a acesteia.

39 Astfel, chiar în cazul în care acordarea creditului fiscal nu este prevăzută decât în cadrul unei relații binare între societatea mamă și filiala sa, nu este mai puțin adevărat că regimul fiscal în cauză previne dubla impunere economică a profiturilor distribuite, de asemenea, de subfiliale rezidente prin acordarea succesivă, la toate nivelurile lanțului de participare a societăților stabilite în Franța, a avantajului fiscal în cauză.

40 Republica Franceză subliniază că dezavantajele care pot decurge din exercitarea paralelă a competențelor fiscale ale diferitor state membre nu constituie restricții privind libertățile de circulație, în măsura în care această exercitare nu este discriminatorie.

41 Desigur, calitatea de stat membru în care este stabilită societatea beneficiară a dividendelor

nu poate conduce la obligația acestui stat membru de a compensa un dezavantaj fiscal care rezultă dintr-o impozitare în lan? efectuată în întregime de statul membru pe teritoriul căruia este stabilită societatea care distribuie aceste dividende, în măsura în care primul stat membru nici nu impozitează, nici nu ia în considerare în mod diferit dividendele încasate, în ceea ce privește societățile stabilite pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 84).

42 Cu toate acestea, după cum reiese din cuprinsul punctului 39 din prezenta hotărâre, dezavantajul fiscal în cauză rezultă din legislația fiscală franceză. Astfel, această legislație supune la plata impozitului, prin intermediul impozitului anticipat pe bunuri mobile, redistribuirea profiturilor deja impozitate, dar permite eliminarea acestei duble impuneri economice în cazul în care profiturile redistribuite au fost impozitate inițial în sarcina unei subfiliale rezidente. În schimb, aceeași legislație supune impozitului redistribuirea profiturilor provenite inițial de la o subfilială nerezidentă, chiar dacă aceste profituri au fost deja impozitate în statul membru în care este stabilită această subfilială, fapt care permite însă luarea în considerare a acestei ultime impozitări în scopul eliminării dublei impuneri economice care rezultă din legislația franceză.

43 Republica Franceză avea, aadar, obligația, pentru a pune capăt tratamentului discriminatoriu constatat astfel în aplicarea respectivului mecanism fiscal prin care se urmărește prevenirea dublei impuneri economice a dividendelor distribuite, de a lua în considerare impozitarea la care au fost supuse anterior profiturile distribuite care rezultă din exercitarea competențelor fiscale ale statului membru de origine a dividendelor, în limitele propriei competențe de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 86), indiferent de nivelul lan?ului de participare la care această impozitare a fost aplicat, și anume unei filiale sau unei subfiliale.

44 Astfel, rezultă din cuprinsul punctului 82 din Hotărârea Curții din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), coroborat cu dispozitivul Hotărârii din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), că revine statului membru, care permite unei societăți rezidente care încasează dividende de la o altă societate nerezidentă să deducă din quantumul pe care îl datorează prima societate cu titlu de impozit pe profit quantumul acestui impozit plătit de cea de a doua societate, obligația de a recunoaște o astfel de facultate unei societăți rezidente care încasează dividende de la o societate nerezidentă, în ceea ce privește impozitul aferent profiturilor distribuite, indiferent dacă a fost achitat de o filială directă sau indirectă a primei societăți.

45 În acest sens, diferența care există între mecanismul francez, întemeiat pe acordarea unui credit fiscal în discuție în prezenta cauză, și mecanismul din Regatul Unit în discuție în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), și Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), nu afectează principiul amintit la punctul anterior. Astfel, această diferență nu se referă decât la tehnica fiscală utilizată pentru atingerea aceluiași obiectiv, și anume cel de a elimina dubla impunere economică a profiturilor distribuite. Or, orice stat membru rămâne liber să organizeze propriul sistem de evitare a dublei impuneri economice a profiturilor distribuite, cu condiția ca sistemul în cauză să nu prevadă discriminări interzise de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 40).

46 Rezultă din ceea ce precede că, prin faptul că a refuzat să ia în considerare, pentru calcularea rambursării impozitului anticipat pe bunuri mobile plătit de o societate mamă rezidentă pentru distribuirea de dividende plătite de o subfilială nerezidentă prin intermediul unei filiale nerezidente, impozitarea profiturilor subiacente acestor dividende aplicat acestei subfiliale

nerezidente în statul membru în care este stabilit?, în condițiile în care mecanismul național de prevenire a dublei impuneri economice permite, în cazul unui lanț de participare pur intern, să se neutralizeze impozitarea aplicată dividendelor distribuite de o societate la fiecare nivel al acestui lanț de participare, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 49 și 63 TFUE.

Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe caracterul disproporționat al cerințelor prevăzute în materie de probe pentru a justifica dreptul la rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput în mod nelegal

Argumentația părților

47 Al doilea motiv al Comisiei cuprinde trei aspecte.

48 Prin intermediul primului aspect al acestui motiv, Comisia susține că cerința de corespondență între documentele contabile referitoare la dividendele distribuite și procesele verbale ale adunărilor generale ale filialelor care constată profiturile obținute sub formă de dividende care pot fi distribuite face extrem de dificil, dacă nu imposibil, dovada afilierii la un rezultat contabil special al dividendelor distribuite, având în vedere că procesele verbale ale adunărilor generale vizează adesea un agregat contabil care înglobează reporturi din exerciții anterioare.

49 În cadrul celui de al doilea aspect, Comisia susține că, prin condiționarea dreptului la rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile de depunerea unei declarații prealabile de impozit anticipat care identifică quantumurile impozitelor anticipate plătite cu titlu de redistribuiri de dividende, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar anihila în practică un astfel de drept. Acest lucru ar fi în special valabil în cazul societăților care nu au solicitat beneficiul creditului fiscal pentru dividende distribuite care provin de la filialele nerezidente anterior pronunțării Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 Or, întrucât societățile rezidente nu pot beneficia de un credit fiscal în temeiul impozitului anticipat datorat ca urmare a distribuirii dividendelor care provin de la o filială nerezidentă, respectivelor societăți nu li se putea cere să menționeze aceste dividende în declarațiile lor de impozit anticipat.

51 În sfârșit, al treilea aspect al aceluiași motiv se întemeiază pe faptul că, întrucât au precizat că expirarea termenului legal de păstrare a documentelor nu exonera societatea care solicită rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput în mod nelegal de obligația de a prezenta toate elementele de natură să justifice temeinicia cererii sale, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar face ca dovada plății unui impozit de către filiala nerezidentă asupra dividendelor distribuite să fie extrem de dificil, dacă nu imposibil.

52 Cu titlu prealabil, Republica Franceză subliniază că Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), a precizat în mod expres că restituirile impozitului anticipat erau condiționate de dovedirea de către societățile reclamante, prin orice mijloace, a impozitelor plătite de filialele lor în statul membru în care sunt stabilite.

53 În acest context, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) s-ar distinge printr-o abordare deosebit de deschisă, din moment ce această instanță a acceptat toate formele de documente care permit societăților să demonstreze cota de impozitare suportată de filialele nerezidente ale acestora.

54 În primul rând, Republica Franceză amintește că, potrivit hotărârilor Conseil d'État (Consiliul

de Stat), nu s-a solicitat dovada faptului c? impozitul a c?rui deducere se solicit? a fost aplicat unor dividende care corespundeau unui exerci?iu contabil anume. S-ar avea, astfel, în vedere impozitul pl?tit pentru dividende considerate global, f?r? a se ?ine seama de exerci?iile contabile din care provin.

55 În plus, împrejurarea c?, în spe?ele care au condus la adoptarea hot?rârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat), acesta s-a întemeiat pe procesele?verbale ale adun?rilor generale ale filialelor nerezidente ar rezulta din faptul c? asemenea documente îi fuseser? prezentate de societ???ile în cauz? pentru a dovedi cota de impozitare aplicat? dividendelor distribuite.

56 În al doilea rând, Republica Francez? subliniaz? c? formularele de impozit anticipat permit din punct de vedere tehnic identificarea cuantumurilor de impozit anticipat pl?tite pentru redistribuirile de dividende ob?inute de filialele nerezidente. În plus, întrucât plata impozitului anticipat pe bunuri mobile nu era datorat? decât în cazul redistribuirii, dividendele pentru care se solicit? dovada cuantumului impozit?rii ar fi în mod necesar cele care au f?cut obiectul unei asemenea redistribuiri.

57 În al treilea rând, nu ar fi fost impus? prin hot?rârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) prezentarea de documente justificative care nu sunt acoperite de perioada legal? de p?strare. Conseil d'État (Consiliul de Stat) ?i?ar fi întemeiat aprecierea plecând de la documentele prezentate de societ???ile în cauz?. În orice caz, contribuabilului care a introdus o contesta?ie fiscal? i?ar reveni sarcina s? p?streze documentele necesare pentru a dovedi temeinicia cererii sale pân? la încheierea procedurii administrative, respectiv a procedurii contencioase, independent de durata legal? de p?strare a acestora.

Aprecieria Cur?ii

– Observa?ii introductive

58 Este necesar s? se aminteasc?, pe de o parte, c? autorit???ile fiscale dintr?un stat membru au dreptul s? îi solicite persoanei impozabile dovezile pe care le consider? necesare pentru a aprecia dac? sunt îndeplinite condi?iile pentru acordarea unui avantaj fiscal prev?zut de legisla?ia în cauz? ?i, în consecin?ă, dac? se impune sau nu acordarea respectivului avantaj (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 octombrie 2002, Danner, C?136/00, EU:C:2002:558, punctul 50, Hot?rârea din 26 iunie 2003, Skandia ?i Ramstedt, C?422/01, EU:C:2003:380, punctul 43, Hot?rârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punctul 54, Hot?rârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ?i Österreichische Salinen, C?436/08 ?i C?437/08, EU:C:2011:61, punctul 95, Hot?rârea din 30 iunie 2011, Meilicke ?i al?ii, C?262/09, EU:C:2011:438, punctul 45, precum ?i Hot?rârea din 15 septembrie 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punctul 82).

59 Pe de alt? parte, pentru a remedia, în practic?, incompatibilitatea legisla?iei franceze cu articolele 49 ?i 63 TFUE, astfel cum au fost interpretate de Curte în Hot?rârea din 15 septembrie 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), aceasta a statuat c? un stat membru trebuie s? poat? s? stabileasc? cuantumul impozitului pe profit pl?tit în statul membru în care este stabilit? societatea distribuitoare ?i care trebuie s? fac? obiectul creditului fiscal acordat societ???ii?mam? beneficiare ?i a precizat c? nu este suficient s? se aduc? dovada c? societatea distribuitoare a fost impozitat?, în statul membru în care este stabilit?, pentru profiturile care au stat la baza dividendelor distribuite, f?r? s? se furnizeze informa?ii cu privire la natura ?i la cota impozitului care a fost aplicat efectiv respectivelor profituri (Hot?rârea din 15 septembrie 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, punctul 92).

– *Cu privire la primul aspect*

60 Trebuie arătat că, în cererea sa introductivă, pentru a stabili că Republica Franceză impune cerințe disproporționate în materie de probe, impunând o corespondență între documentele contabile referitoare la dividendele distribuite și procesele verbale ale adunărilor generale ale filialelor care constată profiturile obținute sub formă de dividende care pot fi distribuite, Comisia se referă la punctele 43 și 56 din hotărârea Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), privind examinarea sumelor rambursabile pentru anii 1999-2001.

61 Rezultat de aici că Comisia nu contestă necesitatea ca o societate-mamă care urmărește să obțină rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput ilegal să aducă elementele referitoare, pentru fiecare dividend, la cota de impozitare efectiv aplicată și la cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele nerezidente.

62 Or, nu reiese din hotărârea Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), că acesta a intenționat să limiteze dovada faptului că sumele pentru care se solicită o restituire privesc efectiv dividende distribuite la prezentarea proceselor verbale ale adunărilor generale ale filialelor, care menționează o astfel de distribuție.

63 Astfel, deși se face trimitere, în această hotărâre, la astfel de înregistrări, nimic nu permite să se concluzioneze că recunoașterea dreptului la restituirea impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput ilegal ar fi în mod necesar condiționată de prezentarea acestora.

64 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul unei proceduri în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, angajate în temeiul articolului 258 TFUE, revine Comisiei obligația de a dovedi existența pretenției neîndepliniri a obligațiilor, prezentând Curții toate elementele necesare pentru ca aceasta să verifice existența respectivei neîndepliniri a obligațiilor (Hotărârea din 28 ianuarie 2016, Comisia/Portugalia, C-398/14, EU:C:2016:61, punctul 47).

65 Având în vedere considerațiile de mai sus, Comisia nu a îndeplinit cerința privind probele care îi revine, astfel încât primul aspect al celui de al doilea motiv nu poate fi admis.

– *Cu privire la al doilea aspect*

66 Comisia consideră că dreptul francez, astfel cum a fost aplicat în hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat), și în special limitarea care rezultă din cerința prezentării declarațiilor de impozit anticipat pe bunuri mobile, precum și opozabilitatea operațiunilor efectuate de o societate-mamă în momentul plății impozitului anticipat pe bunuri mobile cu ocazia acestor declarații constituie o încălcare a principiilor echivalenței și efectivității.

67 În această privință, este cert că, pentru a remedia incompatibilitatea legislației franceze cu articolele 49 și 63 TFUE, astfel cum au fost interpretate de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), îi revenea Republicii Franceze sarcina de a restitui impozitele anticipate pe bunuri mobile plătite de societăți rezidente cu ocazia redistribuirii dividendelor obținute de filialele lor nerezidente înănd seama de impozitarea aplicată profiturilor subiacente acestor dividende în statul de stabilire a acestor filiale, în limitele cotei de impozitare aplicabile în Franța.

68 Or, din moment ce, pe de o parte, o cerere de restituire este în mod necesar condiționată de plata anterioară a impozitului anticipat pe bunuri mobile și, pe de altă parte, faptul generator al plății unui impozit anticipat pe bunuri mobile este distribuția de dividende, o astfel de cerere nu

poate fi admisibil? în lipsa plății impozitului anticipat.

69 Acesta este motivul pentru care declarațiile de impozit anticipat se referă la distribuirea ansamblului dividendelor, indiferent de originea lor, permițând identificarea sumelor impozitelor anticipate plătite în avans ca urmare a distribuirii de dividende provenite de la filiale nerezidente.

70 În această privință, Republica Franceză a făcut dovada faptului că formularele de declarație de impozit anticipat ar necesita menționarea distribuirilor de dividende provenite de la filiale străine, fapt pe care Comisia nu l-a mai contestat în stadiul memoriului în replică.

71 Prin urmare, nu se poate considera că faptul de a opune alegerile făcute de o societate-mamă în momentul plății impozitului anticipat pe bunuri mobile cu ocazia declarației aferente acestuia constituie o încălcare a principiilor echivalenței și efectivității.

72 În aceste condiții, având în vedere că sarcina probei incumbă Comisiei, astfel cum s-a arătat la punctul 64 din prezenta hotărâre, al doilea aspect al celui de al doilea motiv trebuie respins ca fiind nefondat.

– *Cu privire la al treilea aspect*

73 Potrivit Comisiei, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) fac ca dovada plății unui impozit de către o filială nerezidentă asupra dividendelor distribuite să fie extrem de dificilă, chiar imposibilă, în măsura în care nu scutesc societatea-mamă care solicită rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile de obligația de a prezenta documente justificative privind respectiva plată pentru care termenul legal de pstrare, care rezultă din dreptul național al unui alt stat membru, a expirat.

74 Trebuie să se arate că, în ceea ce privește respectarea principiului efectivității, documentele justificative solicitate ar trebui să le permită autorităților fiscale din statul membru de impunere să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 99).

75 În plus, prezentarea elementelor referitoare, pentru fiecare dividend, la cota de impozitare efectiv aplicată și la valoarea impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele instalate în alte state membre poate fi cerută doar cu condiția să nu fie practic imposibilă sau excesiv de dificilă dovedirea plății impozitului de către filialele stabilite în celelalte state membre, având în vedere, printre altele, dispozițiile din legislația statelor membre menționate privind eliminarea dublei impuneri și înregistrarea impozitului pe profit care trebuie plătit, precum și pstrarea documentelor administrative (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 100).

76 În această privință, cererea de furnizare a elementelor menționate trebuie să intervină în cursul perioadei legale de pstrare a documentelor administrative sau contabile, după cum este prevăzut de dreptul statului membru în care este stabilită filiala. Astfel, o asemenea cerere nu poate viza documente care acoperă o perioadă care depășește cu mult durata obligației legale de pstrare a documentelor administrative și contabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 101).

77 Prin urmare, reiese din Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), că autoritățile fiscale ale unui stat membru nu pot solicita prezentarea unor documente administrative în susținerea unei cereri de rambursare după o perioadă care depășește cu mult perioada legală de pstrare a documentelor respective în statul membru de

origine a acestor documente.

78 În această privință, rezultat din cuprinsul punctului 35 din hotărârea Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), precum și din cuprinsul punctului 31 din hotărârea Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), că revine unei societăți care a depus o reclamație obligația de a dispune de toate elementele de natură să justifice temeinicia cererii sale pe toată durata procedurii, fără ca expirarea termenului legal de păstrare a documentelor să o scutească de această obligație.

79 În asemenea condiții, după cum a arătat avocatul general la punctul 64 din concluzii, data pertinentă pentru a aprecia existența unei eventuale încălcări a principiului efectivității ca urmare a faptului că autoritățile fiscale ale unui stat membru au solicitat prezentarea unui document administrativ pentru a dovedi anumite fapte este data inițierii acestei proceduri precontencioase.

80 Prin urmare, obligația de a prezenta elemente de natură să justifice temeinicia unei cereri de restituire, în cadrul unei proceduri de reclamație, nu poate constitui o încălcare a principiului efectivității, în măsura în care această obligație nu acoperă o perioadă care depășește cu mult durata legală de păstrare a documentelor administrative și contabile.

81 Or, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu evidențiază nicio încălcare a acestui principiu atunci când afirmă că expirarea termenului legal de păstrare a documentelor nu aduce atingere obligației unei societăți de a dispune de toate elementele de natură să justifice temeinicia cererii sale „pe tot parcursul procedurii”, în special pe parcursul procedurii jurisdicționale. O societate nu poate, astfel, susține că expirarea acestui termen determină în mod automat un drept la restituirea impozitului anticipat plătit.

82 În ceea ce privește pretinsa încălcare a principiului echivalenței, Comisia nu invocă niciun argument care să susțină temeinicia acestui motiv.

83 În consecință, întrucât al treilea aspect al celui de al doilea motiv nu este fondat, al doilea motiv trebuie să fie respins în ansamblul său.

Cu privire la al treilea motiv, întemeiat pe plafonarea sumei rambursabile în temeiul impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput în mod nelegal la o treime din valoarea dividendelor distribuite

Argumentația părților

84 Comisia reamintește că hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) impun o limită a sumei care trebuie restituit societăților în temeiul impozitului anticipat pe bunuri mobile plătit pentru distribuirea de dividende primite de la o filială nerezidentă, această limită fiind egală cu o treime din valoarea dividendelor distribuite.

85 Or, potrivit Comisiei, având în vedere că valoarea creditului fiscal pentru dividende distribuite de o filială rezidentă reprezintă invariabil jumătate din valoarea dividendelor menționate, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu ar fi pus capăt discriminării, evidențiate de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), între dividendele distribuite provenite de la o societate rezidentă și cele provenite de la o societate nerezidentă.

86 Republica Franceză susține că plafonarea restituirii impozitului anticipat la o treime din dividendele primite corespunde quantumului impozitului anticipat plătit efectiv. Egalitatea de

tratament între dividende distribuite de filiale rezidente și dividende distribuite de filiale nerezidente ar fi, astfel, perfect garantat?.

87 În plus, o asemenea plafonare a restituirii impozitului anticipat ar permite să se ia în considerare impozitarea aplicată dividendelor distribuite la originea cărora este statul membru în care este stabilită filiala, în mod egal cu cea aplicată dividendelor distribuite de o filială rezidentă?.

88 În acest temei, limitarea menționată ar putea, în practică, să conducă la o restituire a impozitului anticipat pe bunuri mobile inferioară impozitului plătit efectiv de filiala care efectuează distribuirea în statul membru în care este stabilită. Cu toate acestea, respectiva rambursare ar corespunde exact valorii impozitului anticipat efectiv plătit de societatea rezidentă, astfel încât ar fi evitat un tratament mai favorabil al dividendelor de origine străină în raport cu dividendele distribuite de o societate rezidentă?.

Aprecierea Curții

89 La punctul 87 din Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Curtea a statuat că, deși decurge din jurisprudența că dreptul Uniunii impune unui stat membru care deține un sistem de evitare a dublei impuneri economice în cazul dividendelor plătite unor rezidenți de către societăți rezidente să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite unor rezidenți de societăți nerezidente, acest drept nu impune statelor membre să favorizeze contribuabilii care au investit în societăți străine în raport cu cei care au investit în societăți naționale.

90 În speță, este cert că, în conformitate cu hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat), suma care trebuie restituită societăților mamă în temeiul impozitului anticipat pe bunuri mobile pe care l-au plătit cu ocazia distribuirii de dividende încasate de la o filială nerezidentă este plafonată la o treime din valoarea dividendelor primite.

91 Comisia consideră că, din moment ce creditul fiscal acordat unei societăți care distribuie dividende încasate de la o filială rezidentă este invariabil egal cu jumătate din cuantumul respectivelor dividende, plafonarea, în cazul distribuirii dividendelor provenite de la o filială nerezidentă, a restituirii impozitului anticipat pe bunuri mobile plătit la o treime din cuantumul acestor dividende constituie o discriminare.

92 O asemenea argumentație nu poate fi însă reținută?.

93 Într-adevăr, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 74 din concluzii, aplicarea dispozițiilor CGI în vigoare pe parcursul anilor de impozitare în discuție în hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) permite să se ajungă, în final, la un tratament fiscal echivalent al dividendelor redistribuite de o societate mamă propriilor acționari, independent de chestiunea dacă filiala care a realizat inițial aceste profituri era rezidentă sau nerezidentă?.

94 În această privință, rezultă din însuși modul de redactare a articolului 223 sexies alineatul 1 primul paragraf din CGI că impozitul anticipat pe care o societate mamă este obligată să îl plătească cu ocazia redistribuirii dividendelor către propriii acționari este egal cu creditul fiscal calculat în condițiile prevăzute la articolul 158 bis din CGI, acest credit fiscal fiind egal cu jumătate din dividendele încasate anterior de respectiva societate mamă. Creditul fiscal menționat permite astfel să se compenseze, în privința societăților mamă, obligația de a plăti impozitul anticipat și să se elimine dubla impunere economică a profiturilor distribuite.

95 Or, astfel cum a arătat Republica Franceză în memoriul său în apărare, fărâ a fi contrazis? în această privință de Comisie, atunci când dividendele distribuite de o filială nu sunt însoțite de

niciun credit fiscal, situa?ie care se reg?se?te în cazul unei filiale nerezidente, impozitul anticipat care trebuie plătit de societatea?mam? este egal cu o treime din dividendele distribuite. În consecin??, plafonarea restituirii impozitului anticipat c?tre societatea?mam? pân? la o treime din valoarea dividendelor distribuite permite de asemenea, în cele din urm?, s? se evite dubla impunere economic? a profiturilor distribuite.

96 În aceste împrejur?ri, acela?i plafon permite remedierea diferen?ei de tratament între dividendele respective ?i cele provenite de la o filial? rezident?, astfel cum a subliniat Curtea în Hot?rârea din 15 septembrie 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581). Astfel, în temeiul principiilor enun?ate în această hot?râre ?i în special la punctul 88 din aceasta, un stat membru nu poate fi obligat s? acorde un credit fiscal în temeiul impozitului aplicat într?un alt stat membru profiturilor distribuite care ar dep??i valoarea impozitului care rezult? din aplicarea propriei legisla?ii fiscale.

97 Comisia mai sus?ine, în replic?, faptul c?, atunci când societatea?mam?, dup? ce a recuperat impozitul anticipat perceput ilegal, distribuie aceste sume propriilor ac?ionari, ace?tia sunt susceptibili s? sufere un „beneficiu nerealizat” în raport cu o distribuire pur na?ional?.

98 Este suficient s? se constate, în această privin??, c? spe?ele care au condus la pronun?area hot?rârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu se refereau la situa?ia ac?ionarilor finali ai societ??ilor care efectueaz? distribuirea, întrucât ac?iunile societ??ilor?mam? în discu?ie în aceste cauze vizau restituirea impozitelor anticipate pe bunuri mobile plătite de acestea din urm?.

99 În consecin??, al treilea motiv trebuie s? fie respins.

Cu privire la al patrulea motiv, întemeiat pe înc?lcarea articolului 267 alineatul (3) TFUE

Argumenta?ia p?r?ilor

100 Potrivit Comisiei, Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar fi trebuit s? efectueze o trimitere preliminar? înainte de a stabili modalit??ile de rambursare a impozitului anticipat pe bunuri mobile a c?rui percepere a fost considerat? incompatibil? cu articolele 49 ?i 63 TFUE prin Hot?rârea din 15 septembrie 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581).

101 Astfel, pe de o parte, Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar fi o instan?? ale c?rei decizii nu sunt supuse vreunei c?i de atac jurisdic?ionale în dreptul intern, în sensul articolului 267 al treilea paragraf TFUE, ?i c?reia îi revine sarcina de a efectua o trimitere preliminar? atunci când este sesizat? cu un litigiu care ridic? o problem? de interpretare a dreptului Uniunii.

102 Pe de alt? parte, compatibilitatea cu dreptul Uniunii a restric?iilor care rezult? din hot?rârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar p?rea cel pu?in îndoielnic?, având în vedere în special jurispruden?a care rezult? din Hot?rârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11, EU:C:2012:707). În orice caz, simpla împrejurare c? Comisia re?ine o accep?iune diferit? a principiilor degajate în Hot?rârea din 15 septembrie 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), de cea invocat? de Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar dovedi c? solu?iile care rezult? din aceste hot?râri nu ar putea beneficia de o prezum?ie de compatibilitate cu dreptul Uniunii.

103 Republica Francez? sus?ine c? Comisia nu a precizat dificult??ile cu care s?ar fi confruntat Conseil d'État (Consiliul de Stat) în spe?ele care au condus la hot?rârile vizate de această institu?ie ?i care ar fi justificat o trimitere preliminar? în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE. Singurele dificult??i cu care Conseil d'État (Consiliul de Stat) a fost confruntat ar fi fost, în

realitate, dificultăți de ordin factual, iar nu dificultăți de interpretare a dreptului Uniunii.

104 În orice caz, potrivit Republicii Franceze, Conseil d'État (Consiliul de Stat) putea în mod întemeiat să considere că răspunsurile la întrebările care i-au fost adresate puteau fi în mod clar deduse din jurisprudență.

Aprecieria Curții

105 Trebuie să se sublinieze că al patrulea motiv al Comisiei se întemeiază pe premisa că Conseil d'État (Consiliul de Stat), în calitate de instanță de ultim grad, nu putea efectua interpretarea dreptului Uniunii, astfel cum rezultă din hotărârile acestuia din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), și din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), fără să fi sesizat în prealabil Curtea prin intermediul unei trimiteri preliminare.

106 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că obligația statelor membre de a respecta dispozițiile Tratatului FUE se impune tuturor autorităților, inclusiv autorităților judiciare în cadrul competențelor lor.

107 Astfel, o neîndeplinire a obligațiilor din partea unui stat membru poate fi, în principiu, constatată în temeiul articolului 258 TFUE oricare ar fi organul acestui stat a cărui acțiune sau inacțiune este la originea neîndeplinirii obligațiilor, chiar dacă este vorba despre o instituție independentă din punct de vedere constituțional (Hotărârea din 9 decembrie 2003, Comisia/Italia, C-129/00, EU:C:2003:656, punctul 29, și Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania, C-154/08, nepublicată, EU:C:2009:695, punctul 125).

108 Pe de altă parte, trebuie, de asemenea, amintit că, în măsura în care nu există nicio cale de atac juridică împotriva deciziei unei instanțe naționale, aceasta din urmă are, în principiu, obligația de a sesiza Curtea în sensul articolului 267 al treilea paragraf TFUE atunci când în fața sa este invocată o întrebare privind interpretarea Tratatului FUE (Hotărârea din 15 martie 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, punctul 42).

109 Curtea a statuat că obligația de sesizare prevăzută la această dispoziție are în special ca obiectiv evitarea formării, în vreun stat membru, a unei jurisprudențe naționale care să nu corespundă normelor din dreptul Uniunii (Hotărârea din 15 martie 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, punctul 33 și jurisprudența citată).

110 Desigur, o asemenea obligație nu revine acestei instanțe în cazul în care constată că întrebarea ridicată nu este pertinentă sau că dispoziția din dreptul Uniunii în cauză a fost deja obiectul unei interpretări din partea Curții ori că aplicarea corectă a dreptului Uniunii se impune cu o asemenea evidență încât nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile, existența unei astfel de eventualități trebuind să fie evaluată în funcție de caracteristicile proprii dreptului Uniunii, de dificultățile specifice pe care le prezintă interpretarea acestuia și de riscul divergențelor de jurisprudență în cadrul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții, 283/81, EU:C:1982:335, punctul 21, Hotărârea din 9 septembrie 2015, Ferreira da Silva e Brito și alții, C-160/14, EU:C:2015:565, punctele 38 și 39, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 50).

111 În această privință, referitor la chestiunea examinată în cadrul primului motiv al prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 99 din concluzii, în lipsa unor clarificări în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (Consiliul de Stat) a decis să se îndeprteză de la Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), pentru

motivul c? regimul britanic în cauz? era diferit de regimul francez al creditului fiscal ?i al impozitului anticipat, în condi?iile în care nu putea fi sigur c? ra?ionamentul s?u s?ar impune Cur?ii cu aceea?i eviden??.

112 În plus, rezultat din ceea ce s?a statuat la punctele 29-46 din prezenta hot?râre, în cadrul examin?rii primului motiv invocat de Comisie, c? lipsa unei trimiteri preliminare din partea Conseil d'État (Consiliul de Stat) în cauzele în care s?au pronun?at hot?rârea din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), ?i hot?rârea din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), l?a condus pe acesta din urm? s? adopte, în hot?rârile men?ionate, o solu?ie întemeiat? pe o interpretare a dispozi?iilor articolelor 49 ?i 63 TFUE care este în contradic?ie cu cea re?inut? în prezenta hot?râre, fapt care implic? aspectul c? existen?a unei îndoieli rezonabile cu privire la aceast? interpretare nu putea fi exclus? la momentul la care Conseil d'État (Consiliul de Stat) s?a pronun?at.

113 În consecin??, f?r? a fi necesar s? se analizeze celelalte argumente invocate de Comisie în cadrul prezentului motiv, este necesar s? se constate c? revenea Conseil d'État (Consiliul de Stat), în calitate de instan?? ale c?rei decizii nu pot fi supuse vreunei c?i de atac jurisdic?ionale de drept intern, obliga?ia s? sesizeze Curtea în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE, cu scopul de a evita riscul unei interpret?ri eronate a dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 9 septembrie 2015, Ferreira da Silva e Brito ?i al?ii, C?160/14, EU:C:2015:565, punctul 44).

114 În consecin??, având în vedere c? Conseil d'État (Consiliul de Stat) a omis s? sesizeze Curtea, în conformitate cu procedura prev?zută la articolul 267 al treilea paragraf TFUE, pentru a se stabili dac? era necesar s? refuze s? ia în considerare, pentru calculul ramburs?rii impozitului anticipat pe bunuri mobile pl?tit de o societate rezident? pentru distribuirea de dividende pl?tite de o societate nerezident? prin intermediul unei filiale nerezidente, impozitarea suferit? de aceast? a doua societate asupra profiturilor subiacente respectivelor dividende, în condi?iile în care interpretarea pe care a re?inut?o a dispozi?iilor dreptului Uniunii în hot?rârea din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), ?i în hot?rârea din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nu se impunea cu o asemenea eviden?? încât s? nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile, al patrulea motiv trebuie s? fie admis.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

115 În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedur? al Cur?ii, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Franceze la plata cheltuielilor de judecat?, iar aceasta a c?zut doar par?ial în preten?ii, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declar? ?i hot?r?te:

1) Prin faptul c? a refuzat s? ia în considerare, pentru calcularea ramburs?rii impozitului anticipat pe bunuri mobile pl?tit de o societate rezident? pentru distribuirea de dividende pl?tite de o societate nerezident? prin intermediul unei filiale nerezidente, impozitarea aplicat? acestei a doua societ??i asupra profiturilor subiacente respectivelor dividende, în condi?iile în care mecanismul na?ional de prevenire a dublei impunerii economice permite, în cazul unui lan? de participare pur intern, s? se neutralizeze impozitarea aplicat? dividendelor distribuite de o societate la fiecare nivel al acestui lan? de participare, Republica Francez? nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 49 ?i 63 TFUE.

2) Întrucât Conseil d'État (Consiliul de Stat, Fran?a) a omis s? sesizeze Curtea de Justi?ie a Uniunii Europene, în conformitate cu procedura prev?zută la articolul 267 al treilea paragraf TFUE, pentru a se stabili dac? era necesar s? refuze s? ia în considerare,

pentru calculul rambursării impozitului anticipat pe bunuri mobile plătit de o societate rezidentă pentru distribuirea de dividende plătite de o societate nerezidentă prin intermediul unei filiale nerezidente, impozitarea aplicată acestei a doua societăți asupra profiturilor subiacente respectivelor dividende, în condițiile în care interpretarea pe care a reținut-o a dispozițiilor dreptului Uniunii în hotărârea din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), și în hotărârea din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nu se impunea cu o asemenea evidență încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

3) Respinge în rest acțiunea.

4) Comisia Europeană și Republica Franceză suportă, fiecare, propriile cheltuieli de judecată.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.