

Cauza C-556/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

23 octombrie 2020

Instanța de trimitere:

Conseil d'État (Franța)

Data deciziei de trimitere:

23 octombrie 2020

Reclamanți:

Schneider Electric SA și alții

Pârâți:

Premier ministre

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

[*omissis*]

Având în vedere următoarea procedură:

[*omissis*] [reclamantele] [*omissis*] solicită Conseil d'État [Consiliul de Stat]:

1°) anularea pentru abuz de putere a comentariilor administrative publicate în dosarul principal la 1 noiembrie 1995 [*omissis*];

2°) anularea pentru exces de putere a comentariilor administrative [*omissis*] publicate în bulletin officiel des impôts [buletinul oficial al impozitelor] nr. 62 la 30 martie 2001;

[*omissis*]

Societățile reclamante susțin că comentariile atacate reiterează dispozițiile care instituie impozitul anticipat pe bunuri mobile prevăzute la articolul 223sexies din code général des impôts [Codul general al impozitelor], care sunt, la rândul lor, incompatibile cu dispozițiile articolului 4 din Directiva 90/435/CE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică [OR 2] societăților-mamă și

filialelor acestora din diferite state membre, din moment ce impozitul anticipat pe bunuri mobile are caracterul unei măsuri fiscale prevăzute de statul membru al unei societăți-mamă care prevede perceperea unui impozit cu ocazia distribuirii dividendelor de către societatea-mamă și a cărui bază de evaluare este constituită din cuantumurile dividendelor distribuite, inclusiv cele provenind din filialele nerezidente ale acestei societăți.

[*omissis*] le ministre de l'économie, des finances et de la relance [ministrul economiei, finanțelor și redresării] solicită respingerea cererii introductive [ca fiind inadmisibilă și nefondată].

[*omissis*]

[Reclamantele solicită să se adreseze o întrebare prioritara de constituționalitate, în esență, cu privire la principiul egalității]

[*omissis*]

[OMISSIS] [OR 3]

[*omissis*]

[Una dintre reclamante] [*omissis*] susține că comentariile atacate reiterează dispozițiile care instituie impozitul anticipat pe bunuri mobile prevăzut de articolul 22sexies din Codul general al impozitelor, care sunt, la rândul lor, incompatibile cu:

- dispozițiile articolului 4 din Directiva 90/435/CE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, din moment ce impozitul anticipat pe bunuri mobile are caracterul unei măsuri fiscale prevăzute de statul membru al unei societăți-mamă care prevede perceperea unui impozit cu ocazia distribuirii dividendelor de către societatea-mamă și a cărui bază de evaluare este constituită din cuantumurile dividendelor distribuite, inclusiv cele provenind din filialele nerezidente ale acestei societăți;

[*omissis*]

[*omissis*] [OR 4] [*omissis*]

Întrucât:

[*omissis*]

- Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene;
- Directiva 90/435/CE a Consiliului din 23 iulie 1990;

- Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82;
- Hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, și din 4 octombrie 2018, Comisia/Franța (Impozit anticipat pe bunuri mobile), C-416/17, EU:C:2018:811;
- Hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene din 17 mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, și AFEP și alții, C-365/16, EU:C:2017:378;

[omissis]

Întrucât:

[omissis] **[OR 5]** [omissis] [conexarea diferitelor acțiuni]

Cu privire la cauzele de inadmisibilitate invocată de ministru:

[omissis]

[omissis] [admiterea cauzei de inadmisibilitate pentru o reclamantă, respingere pentru celelalte] **[OR 6]**

Cu privire la interpretarea dispozițiilor articolului 223sexies din Codul general al impozitelor:

6. În versiunea în vigoare atât la 1 noiembrie 1995, cât și la 21 martie 2001, articolul 158bis din Codul general al impozitelor prevede că persoanele care primesc dividende distribuite de societăți franceze dispun în acest temei de un venit constituit din sumele pe care le primesc de la societate și un credit fiscal reprezentat printr-un credit față de Trezorerie. Pe de altă parte, articolul 216 din același cod prevede că „*Veniturile nete din participații, care dau naștere dreptului de aplicare a regimului societăților- mamă și care sunt prevăzute la articolul 145, obținute în cursul unui exercițiu financiar de o societate- mamă, pot fi deduse din profitul total net al acesteia [...]*”. În plus, potrivit primului paragraf al alineatului 1 al articolului 223sexies din acest cod, în versiunea rezultată din articolul 98 din Legea din 30 decembrie 1991 privind bugetul de stat pentru anul 1992: „*[...] atunci când veniturile distribuite de o societate sunt prelevate din sume pentru care aceasta nu a fost supusă la plata impozitului pe profit la cota normală [...], această societate este obligată să plătească un impozit anticipat egal cu creditul fiscal prevăzut la articolul 158 bis și aferent acestor distribuiri. Acest impozit anticipat este datorat indiferent de beneficiarii distribuțiilor.*” În sfârșit, potrivit alineatului 2 al articolului 146 din acest cod, înainte de abrogarea sa prin articolul 93 din Legea din 30 decembrie 2003 privind bugetul de stat pentru anul 2004: „*Atunci când distribuțiile pe care le efectuează o societate- mamă determină aplicarea impozitului anticipat prevăzut la articolul 223sexies, 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 mult cinci ani.”

7. Prin Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C- 310/09, EU:C:2011:581), Curtea de Justiție a Uniunii Europene a declarat că „articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impozitări economice a dividendelor precum cea în discuție în cauza principală, 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 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”. Rezultă că societatea care încasează dividendele are dreptul la un credit fiscal care permite asigurarea aceluiași tratament fiscal al dividendelor provenite de la societăți stabilite în Franța și al celor care provin de la societăți stabilite într-un alt stat membru al Uniunii Europene.
8. Potrivit articolului 4 din Directiva 90/435/CE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, în versiunea în vigoare la 1 noiembrie 1995 și la 21 martie 2001: „(1) *Dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății-mamă: / - fie nu impozitează aceste profituri, / - fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă percepută de statul membru în care filiala are reședința, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător. (2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. [OR 7] Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială [...]*”.
9. Aceste dispoziții, astfel cum sunt clarificate prin jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special prin Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), urmăresc să evite ca profiturile distribuite unei societăți-mamă rezidente de către o filială nerezidentă să fie impozitate, într-o primă etapă, în sarcina filialei în statul său de reședință și, într-o a doua etapă, în cea a societății-mamă în statul său de reședință. În această privință, li se permite statelor membre să aleagă între două sisteme, sistemul de scutire și cel de impozitare. Cu toate acestea, statele membre își rezervă dreptul de a prevedea ca orice impozite aferente participației și orice pierderi care rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă.

Din această dispoziție rezultă de asemenea că dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, o astfel de sumă nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială.

10. Alegerea între sistemul de scutire și cel de impozitare nu conduce în mod necesar la același rezultat pentru societatea beneficiară a dividendelor. Din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special din Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), rezultă că un stat membru care a optat, cu ocazia transpunerii unei directive, pentru unul dintre sistemele alternative prevăzute de aceasta nu poate invoca efectele sau limitările care ar fi putut decurge din punerea în aplicare a celui alt sistem. În ceea ce privește tratamentul fiscal al profiturilor care intră în domeniul de aplicare al Directivei privind societățile- mamă și filialele acestora, articolele 145 și 216 din Codul general al impozitelor au optat pentru un sistem de scutire, sub rezerva impozitării unei cote- părți din cheltuieli, stabilită în mod forfetar la 5 %, reprezentând cheltuielile suportate de societatea- mamă, prin raportare la participarea sa în filiala care a distribuit aceste profituri. Prin urmare, aceste profituri sunt scutite în proporție de 95 %.
11. Din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special din Hotărârile din 17 mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379) și AFEP și alții (C-365/16, EU:C:2017:378), rezultă că, în sensul articolelor 5, 6 și al articolului 7 alineatul (1) din Directiva 90/435/CE a Consiliului din 23 iulie 1990, taxa reținută la sursă este un impozit al cărui fapt generator este plata de dividende sau de orice alt randament al titlurilor, a cărei bază de impozitare este randamentul acestora și a cărei persoană impozabilă este deținătorul aceluiași titlu. Prin urmare, astfel cum convin părțile, impozitul anticipat pe bunuri mobile, a cărei persoană impozabilă este numai autorul unei redistribuiri, nu are caracterul unei astfel de taxe reținute la sursă. În schimb, din aceleași hotărâri rezultă că, prevăzând că statul membru al societății- mamă „nu impozitează aceste profituri”, articolul 4 din Directiva 90/435/CE a Consiliului din 23 iulie 1990 interzice statelor membre să impoziteze societatea- mamă pentru profiturile distribuite de filiala sa, fără a distinge dacă impozitarea societății- mamă are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor. Rezultă că impozitul pe bunuri mobile al articolului 223sexies din Codul general al impozitelor poate intra în domeniul de aplicare al acestor dispoziții.
12. O impozitare a acestor profituri de către statul membru al societății- mamă în sarcina acestei societăți cu ocazia redistribuirii lor, care ar avea ca efect supunerea profiturilor menționate unei impozitări care depășește, în fapt, plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (2) din directivă, ar determina o dublă impozitare la nivelul societății respective, interzisă de această directivă. De aici, Curtea de Justiție a dedus, în hotărârile sus-menționate, că [OR 8] dispozițiile literei (a) a alineatului (1) al articolului 4 din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților- mamă și filialelor acestora din diferite state membre, care reiau conținutul dispozițiilor primei liniuțe a alineatului (1) al articolului 4 din Directiva 90/435/CE a

Consiliului din 23 iulie 1990, trebuie interpretate în sensul că se opun „unei măsuri fiscale prevăzute de statul membru în care este situată o societate- mamă, care prevede perceperea unui impozit cu ocazia distribuirii de dividende de către societatea- mamă și a cărui bază de impozitare este constituită din cuantumurile dividendelor distribuite, inclusiv cele provenite de la filialele nerezidente ale acestei societăți”.

13. Cu toate acestea, potrivit articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435/CE a Consiliului din 23 iulie 1990: *„Prezenta directivă nu afectează aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri, de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor, în special a dispozițiilor privind plata pasivelor fiscale către beneficiarii dividendelor.* Rezultă din aceste dispoziții, clarificate de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special prin Hotărârile din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), și din 24 iunie 2010, P. Ferrero e. C. și General Beverage Europe (C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364), că o prelevare intră în domeniul de aplicare al acestor dispoziții numai dacă, pe de o parte, rezultă din dispoziții care urmăresc eliminarea sau diminuarea dublei impozitări economice a distribuirilor de dividende și dacă, pe de altă parte, aplicarea sa nu s-ar opune obiectivului urmărit de directivă.
14. Impozitul anticipat pe bunuri mobile, astfel cum rezulta din articolul 223sexies din Codul general al impozitelor, înainte de eliminarea sa prin Legea din 30 decembrie 2003 privind bugetul de stat pentru anul 2004, este datorat în cazul repartizării profiturilor care determină atribuirea creditului fiscal, atunci când aceste profituri nu au suportat impozitul pe profit la cota de drept comun. Această prelevare este astfel unul dintre elementele constitutive ale unui mecanism de eliminare a dublei impozitări economice a veniturilor distribuite, care urmărește să împiedice acordarea unui credit fiscal pentru un profit distribuit care nu corespunde impozitului plătit pentru acesta de societatea care face distribuția și să evite ca acordarea acestui credit fiscal să aibă un efect de avantaj neașteptat pentru beneficiarul distribuțiilor. Având în vedere în special dreptul la credit fiscal deductibil din impozitul anticipat de care beneficiază în amonte orice societate care percepe dividende în condițiile și pentru motivele amintite la punctul 7, aplicarea acestui impozit anticipat nu pare să aibă ca efect împiedicarea obiectivului urmărit de directivă.
15. Interpretarea dispozițiilor naționale și aprecierea compatibilității lor cu Directiva din 23 iulie 1990 depind de răspunsul la întrebarea dacă dispozițiile articolului 4 din directivă, ținând seama în special de alineatul (2) al articolului 7, se opun unei dispoziții precum cea a articolului 223sexies din Codul general al impozitelor, care prevede, pentru punerea corectă în aplicare a unui mecanism destinat să elimine dubla impozitare economică a dividendelor, o prelevare cu ocazia redistribuirii de către o societate-mamă a profiturilor care i-au fost distribuite de filiale stabilite într-un alt stat membru al Uniunii Europene.

16. Această întrebare prezintă o dificultate serioasă de interpretare a dreptului Uniunii Europene.

Cu privire la întrebarea prioritara privind constituționalitatea: **[OR 9]**

[omissis]

[omissis] [Nu este necesară sesizarea Conseil constitutionnel (Consiliul Constituțional)].

Cu privire la celelalte motive ale acțiunii:

19. În primul rând, întrucât întrebarea enunțată la punctul 15 prezintă, astfel cum s-a arătat mai sus, o dificultate serioasă de interpretare a dreptului Uniunii Europene, se impune, în temeiul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu titlu preliminar.

[omissis]

[omissis] **[OR 10]** [omissis]

22. Din cele ce precedă rezultă că este necesar să se suspende judecarea cauzelor până la pronunțarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la această întrebare preliminară.

[omissis]

DECIDE:

[omissis]

Articolul 2: Se trimite Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară: dispozițiile articolului 4 din Directiva 90/435/CE din 23 iulie 1990, ținând seama în special de articolul 7 alineatul (2), se opun unei dispoziții precum cea prevăzută la articolul 223sexies din Codul general al impozitelor, care prevede, pentru punerea corectă în aplicare a unui mecanism de eliminare a dublei impozitări economice a dividendelor, o prelevare cu ocazia redistribuirii de către o societate-mamă a profiturilor care i-au fost distribuite de filiale stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene?

[omissis]

[omissis] **[OR 11]** **[OR 12]**

[omissis]

[omissis]

[omissis] [semnături]