

61983J0270

HOTĂRÂREA CURȚII
din 28 ianuarie 1986*

Comisia Comunităților Europene
împotriva
Republicii Franceze

„Libertatea de stabilire a societăților de asigurare –
Impozit pe profit și credit fiscal”

Cauza 270/83

În cauza 270/83,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de Georges Kremlis, membru al Serviciului juridic, în calitate de agent, asistat de Gérard Druesne, profesor la Universitatea Nancy-II, Decan al Facultății de Drept și Științe Economice din Nancy, cu domiciliul ales în Luxemburg, la cabinetul lui Georges Kremlis, membru al Serviciului juridic, clădirea Jean Monnet, Kirchberg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Franceze, reprezentată de François Renouard, în calitate de agent, și de Alain Sortais, în calitate de agent supleant, cu domiciliul ales în Luxemburg, la Ambasada Franței,

pârâtă,

având ca obiect constatarea faptului că Republica Franceză nu și-a respectat obligațiile care îi revin în temeiul Tratatului CEE și, în special, al articolului 52, prin neacordarea de credite fiscale sucursalelor și agențiilor din Franța ale societăților de asigurare stabilite în alt stat membru,

CURTEA,

compusă din Mackenzie Stuart, președinte, U. Everling, K. Bahlmann și R. Joliet, președinți de cameră, T. Koopmans, O. Due, Y. Galmot, C. Kakouris și T. F. O’Higgins, judecători,

avocat general: G. F. Mancini,
grefier: D. Louterman, administrator

* Limba de procedură: franceza.

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 16 octombrie 1985,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea depusă la grefa Curții, la 12 decembrie 1983, Comisia Comunităților Europene a introdus, în temeiul articolului 169 din Tratatul CEE, o acțiune având drept scop constatarea faptului că Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Tratatului CEE și, în special, al articolului 52, întrucât aceasta nu a acordat succursalelor și agențiilor din Franța ale societăților de asigurare stabilite în alt stat membru credite fiscale, în aceleași condiții ca și cele de care se bucură societățile franceze.

Cu privire la legislația națională în cauză

2 Regimul fiscal francez prevede un impozit de 50% din totalul profitului realizat de societățile și persoanele juridice impozabile, denumit impozit pe profit, și reprezintă echivalentul impozitului pe venit, plătit de persoanele fizice. Societăților li se aplică, în principiu, acest impozit indiferent de locul în care este situat sediul lor social. Cu toate acestea, potrivit articolului 209 din Code général des impôts (Codul general privind impozitele), se ține seama numai de profitul realizat în întreprinderile care își desfășoară activitatea în Franța, precum și de cele care fac obiectul unei impozitări în Franța, în temeiul unei convenții referitoare la dubla impozitare.

3 Pentru atenuarea efectelor impozitării cumulative a profitului distribuit de societăți, datorită faptului că acesta este supus, mai întâi, impozitului pe profit în cadrul societății distribuitoare de dividende și apoi impozitului pe venit sau pe profit, în cadrul beneficiarului dividendelor, articolul 158 bis din Code général des impôts prevede un credit fiscal denumit „avoir fiscal”, atribuit beneficiarilor dividendelor distribuite de societățile franceze, ridicându-se la jumătate din sumele plătite efectiv de acestea. Acest credit fiscal este acceptat ca plată a impozitului datorat de către beneficiarul dividendelor. Acesta reprezintă un venit al persoanei respective și poate fi utilizat numai în măsura în care acesta face parte din impozitul pe venit datorat de beneficiarul dividendelor.

4 Articolul 158 ter din Code général des impôts prevede, la paragraful al doilea, că beneficiul creditului fiscal „este acordat numai persoanelor care au domiciliul real sau sediul social în Franța”. În plus, în conformitate cu articolul 242 quater din Code général des impôts, acest beneficiu poate fi acordat persoanelor domiciliat pe teritoriul statelor care au încheiat cu Franța convenții în scopul evitării dublei impozitări.

5 Conform informațiilor furnizate Curții de către părți, convențiile încheiate între Franța și patru state membre, și anume Republica Federală Germania, Luxemburg, Țările de Jos și Regatul Unit, prevăd că o societate cu sediul social în aceste state membre și care

deține acțiuni la unele societăți franceze în cadrul activelor locului său principal de desfășurare a activității poate beneficia de credit fiscal. În schimb, beneficiul creditului fiscal nu este prevăzut, în nici un caz, pentru acțiunile deținute la sediile secundare, sucursale sau agenții, ale unor societăți care nu au sediul în Franța.

6 Din dispozițiile citate anterior și din articolul 15 din Loi de finances [Legea finanțelor] din 1978 (nr. 77-1467 din 30 decembrie 1977, JORF 1977, p. 6316) rezultă că societățile de asigurare cu sediul social în Franța, inclusiv filialele înființate în Franța de societățile de asigurare străine, beneficiază de credit fiscal pentru acțiunile societăților franceze pe care le dețin. Totuși, acest beneficiu nu este acordat sediilor secundare, sub forma sucursalelor sau agențiilor, înființate în Franța de societățile de asigurare cu sediul social în alt stat membru.

Cu privire la obiectul litigiului

7 Prin prezenta acțiune în neîndeplinirea obligațiilor, Comisia urmărește să stabilească faptul că acest regim al creditelor fiscale are un caracter discriminatoriu în privința sucursalelor și agențiilor societăților de asigurare cu sediul în alt stat membru și reprezintă o restricție indirectă în privința libertății de înființare a unui sediu secundar. Comisia a adăugat că, deși și-a limitat acțiunea la sectorul asigurărilor, datorită faptului că i-au fost adresate plângeri numai în acest sector, cu toate acestea, fiecare stat membru, în special Franța, trebuie să tragă concluziile necesare dintr-o hotărâre a Curții, chiar și în privința altor domenii.

8 Guvernul francez și-a exprimat dezacordul cu privire la extinderea, de către Comisie, a sferei de aplicare a acțiunii la toate societățile, indiferent de domeniul lor de activitate.

9 În acest sens, este necesar să se observe că, deși dispozițiile naționale care fac obiectul litigiului produc efecte deosebit de evidente într-un sector precum cel al asigurărilor, în care sucursalele societăților de asigurare străine sunt obligate să constituie rezerve tehnice constând în active, localizate în țara de desfășurare a activității, este la fel de adevărat că acest regim se aplică și altor sectoare. Prin urmare, este regretabil că, datorită faptului că se limitează la societățile de asigurare, prezenta acțiune abordează problemele în termeni care nu acoperă decât o parte din domeniul de aplicare a dispozițiilor legislative franceze în cauză. Totuși, această constatare nu afectează admisibilitatea acțiunii.

10 Având în vedere anumite incertitudini cu privire la stabilirea obiectului prezentei acțiuni, care au apărut în cursul procedurii, este necesar să se sublinieze din nou faptul că acțiunea privește tratamentul inegal în ceea ce privește beneficiul creditului fiscal între, pe de o parte, societățile de asigurare cu sediul în Franța, inclusiv filialele înființate în Franța de societățile străine, și, pe de altă parte, sucursalele și agențiile înființate în Franța de societățile de asigurare, al căror sediu este situat în alt stat membru. Prin urmare, acțiunea nu vizează, în general, orice diferență de tratament între, pe de o parte, societățile în calitate de entități juridice independente și, pe de altă parte, sucursalele și agențiile fără personalitate juridică. În fine, este necesar să se sublinieze, în special, că

acțiunea nu privește eventualele diferențe de impozitare între, pe de o parte, sucursale și agenții și, pe de altă parte, filialele societăților cu sediul în alt stat membru, în cazul în care aceste sucursale și agenții sau filiale transferă societății-mamă profitul realizat în întreprinderile controlate de acestea în Franța.

Cu privire la aplicarea articolului 52 din Tratatul CEE

11 Comisia avansează două motive pentru a demonstra că regimul creditului fiscal, care face obiectul litigiului, contravine articolului 52 paragraful al doilea din Tratatul CEE. În primul rând, acest regim constituie, în privința sucursalelor și agențiilor din Franța ale societăților de asigurare cu sediul în alte state membre, o discriminare în raport cu societățile care au sediul în Franța. Regimul fiscal împiedică aceste sucursale și agenții să dețină acțiuni franceze și, prin urmare, le dezavantajează în ceea ce privește exercitarea activităților lor în Franța. Discriminarea este cu atât mai evidentă cu cât, în scopul stabilirii veniturilor impozabile, dreptul fiscal francez aplică societăților franceze același regim ca și sediilor secundare ale societăților străine. În al doilea rând, acest regim fiscal, defavorabil sucursalelor și agențiilor societăților de asigurare străine, limitează indirect libertatea de care trebuie să dispună societățile de asigurare, situate în alte state membre, de a se stabili în Franța, fie sub formă de filială, fie sub formă de sucursală sau agenție. Prin urmare, este de preferat să se opteze pentru înființarea unei filiale, pentru a evita dezavantajul care rezultă din refuzul de a acorda beneficiul creditului fiscal.

12 În opinia guvernului francez, acest tratament diferit nu reprezintă o discriminare și, prin urmare, nu contravine obligației, în temeiul articolului 52 paragraful al doilea, ca un stat membru să aplice societăților cu sediul social în alte state membre condițiile prevăzute de legislația sa pentru proprii resortisanți. În acest scop, guvernul francez susține două serii de argumente care urmăresc să stabilească, în esență, pe de o parte, că tratamentul diferit este justificat, în speță, de situații diferite în mod obiectiv și, pe de altă parte, că această diferență de tratament se datorează particularităților regimurilor fiscale care variază în funcție de statele membre, precum și convențiilor referitoare la dubla impozitare.

13 Este necesar să se constate, în primul rând, că articolul 52 din Tratatul CEE constituie una din dispozițiile fundamentale ale Comunității și este direct aplicabil în statele membre începând cu sfârșitul perioadei de tranziție. În temeiul acestei dispoziții, libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru implică accesul la activitățile independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și gestionarea de întreprinderi în condițiile stabilite de legislația țării de stabilire pentru proprii săi resortisanți. Eliminarea restricțiilor în ceea ce privește libertatea de stabilire se aplică și restricțiilor referitoare la înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru, stabiliți pe teritoriul unui alt stat membru.

14 Articolul 52 urmează astfel să asigure beneficiul tratamentului național oricărui resortisant al unui stat membru, care se stabilește, chiar dacă sediul respectiv este secundar, în alt stat membru, pentru a exercita pe teritoriul respectiv o activitate

independentă și interzice orice discriminare întemeiată pe cetățenie, care rezultă din legislația statului membru și restricționează libertatea de stabilire.

15 Prin urmare, se pare că cele două motive invocate de Comisie, și anume, pe de o parte, discriminarea, de către legislația franceză, a sucursalelor și agențiilor societăților de asigurare, înființate în alte state membre, în raport cu societățile înființate în Franța și, pe de altă parte, restricționarea libertății societăților de asigurare străine de a înființa sucursale și agenții, sunt strâns legate. Prin urmare, acestea trebuie să fie analizate împreună.

16 Este evident, în temeiul legislației franceze și în special al articolului 158 ter din Code général des impôts, că societățile de asigurare cu sediul în Franța beneficiază, în cazul dividendelor acțiunilor ce le dețin la societățile franceze, de acordarea creditelor fiscale, în vreme ce același beneficiu este refuzat sucursalelor și agențiilor societăților de asigurare care au sediul în alt stat membru. În această privință, societățile de asigurare cu sediul în alt stat membru și care își exercită activitățile în Franța prin intermediul sucursalelor sau agențiilor nu sunt, prin urmare, tratate în același fel ca societățile de asigurare cu sediul social în Franța.

17 Printr-o primă serie de argumente, guvernul francez vizează să stabilească faptul că acest tratament diferit este justificat de diferențele obiective dintre situația unei societăți de asigurare cu sediul social în Franța și cea a unei sucursale sau agenții a unei societăți de asigurare care are sediul social în alt stat membru. Diferența în cauză se întemeiază pe distincția între persoanele „rezidente” și „nerezidente”, care se găsește în toate sistemele juridice și este recunoscută pe plan internațional; aceasta este o distincție esențială în legislația fiscală. Prin urmare, această diferență se aplică, de asemenea, în contextul articolului 52 din tratat. În plus, sucursalele și agențiile societăților cu sediul în străinătate se bucură de diverse avantaje în raport cu societățile franceze, ceea ce compensează eventualele dezavantaje în privința creditelor fiscale. În fine, aceste dezavantaje sunt, în orice caz, nesemnificative și pot fi evitate cu ușurință prin înființarea unei filiale în Franța.

18 În acest sens, este necesar să se sublinieze, în primul rând, că libertatea de stabilire, pe care articolul 52 o recunoaște resortisanților unui alt stat membru și care presupune accesul acestora la activități independente și la exercitarea lor în aceleași condiții ca și cele definite de legislația statului membru de stabilire pentru proprii resortisanți, include, în conformitate cu articolul 58 din Tratatul CEE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității, dreptul de a-și exercita activitatea în statul membru în cauză, prin intermediul unei sucursale sau agenții. În ceea ce privește societățile, trebuie să se sublinieze, în acest context, că sediul lor, în sensul citat anterior, servește la stabilirea, la fel ca în cazul naționalității persoanelor fizice, apartenenței lor la sistemul juridic al unui stat. Acceptarea faptului că statul membru de stabilire are libertatea de a aplica un tratament diferit unei societăți, numai pe motiv că sediul acesteia este situat într-un alt stat membru, ar goli de conținut această dispoziție.

19 Deși nu se poate exclude total faptul că o distincție în funcție de sediul unei societăți sau că o distincție bazată pe reședința unei persoane fizice poate, în anumite condiții, să fie justificată într-un domeniu precum dreptul fiscal, este necesar să se observe, în speță, că dispozițiile fiscale franceze nu fac, în ceea ce privește stabilirea bazei impozabile în vederea stabilirii impozitului pe profit, nici o diferență între societățile cu sediul social în Franța și sucursalele și agențiile, situate în Franța, ale societăților cu sediul în străinătate. În temeiul articolului 209 din Code général des impôts, ambele sunt supuse impozitelor pe profit realizat în întreprinderile care își desfășoară activitatea în Franța, cu excepția profitului realizat în străinătate sau care face obiectul unei impozitări în Franța, în temeiul unei convenții referitoare la dubla impozitare.

20 Având în vedere că reglementarea care face obiectul litigiului pune pe același plan societățile cu sediul social în Franța și sucursalele și agențiile situate în Franța ale societăților cu sediul în străinătate, cu scopul impozitării profitului lor, aceasta nu poate să le trateze diferit fără a face discriminări în ceea ce privește acordarea unui avantaj legat de impozitare, cum ar fi creditele fiscale. Tratănd în același mod cele două tipuri de unități, în scopul impozitării profitului realizat de acestea, legislatorul francez a recunoscut că, de fapt, în privința modalităților și condițiilor acestei impozitări, nu există nici o diferență obiectivă între cele două, care să justifice o diferență de tratament.

21 Contrar tezei apărute de guvernul francez, diferența de tratament nu poate fi justificată nici de avantajele eventuale de care beneficiază sucursalele și agențiile în raport cu societățile și care, conform guvernului francez, compensează dezavantajele care rezultă din refuzul acordării beneficiului creditelor fiscale. Chiar dacă astfel de avantaje există, acestea nu pot justifica o încălcare a unei obligații, impusă de articolul 52, de a acorda societăților străine același tratament ca și cel acordat societăților franceze, în privința creditelor fiscale. De asemenea, nu este necesar ca, în acest context, să fie evaluată importanța dezavantajelor care rezultă, pentru sucursalele și agențiile societăților de asigurare străine, din refuzul acordării creditului fiscal și să se analizeze dacă dezavantajele în cauză ar putea avea vreun efect asupra tarifelor practicate de acestea, având în vedere că articolul 52 interzice orice discriminare, chiar dacă are o sferă de aplicare limitată.

22 În plus, faptul că societățile de asigurare al căror sediu social este situat în alt stat membru sunt libere să înființeze o filială pentru a putea beneficia de credit fiscal nu poate justifica o diferență de tratament. Articolul 52 paragraful întâi a doua teză oferă, în mod expres, operatorilor economici libertatea de a alege forma juridică adecvată pentru a-și exercita activitățile în alt stat membru și această libertate de alegere nu trebuie să fie limitată de dispoziții fiscale discriminatorii.

23 Printr-o a doua serie de argumente, guvernul francez vizează să stabilească faptul că diferența de tratament se datorează, de fapt, particularităților și diferențelor dintre regimurile fiscale din diversele state membre, precum și convențiilor referitoare la dubla impozitare. De fapt, în absența unei armonizări a legislațiilor în cauză, vor fi necesare măsuri diferite, după caz, pentru a ține seama de aceste diferențe între regimurile fiscale

și, prin urmare, trebuie să fie justificate în temeiul articolului 52 din tratat. Astfel, reglementarea care face obiectul litigiului este necesară pentru evitarea unei evaziuni fiscale. Aplicarea legislațiilor în materie fiscală persoanelor fizice și societăților care își desfășoară activitatea în diverse state membre este reglementată de convențiile privind dubla impozitare, a cărei existență este recunoscută în mod expres la articolul 220 din tratat. Prin urmare, diferența de tratament prevăzută de regimul care face obiectul litigiului nu contravine articolului 52 din tratat.

24 În acest sens, trebuie să se constate, în primul rând, că absența unei armonizări a dispozițiilor legislative ale statelor membre în materie de impozit pe profit nu poate justifica diferența de tratament în cauză. Deși este adevărat că, în absența unei astfel de armonizări, situația fiscală a unei societăți depinde de dreptul național care i se aplică, articolul 52 din Tratatul CEE interzice statelor membre să prevadă în legislația lor, pentru persoanele care își exercită dreptul de stabilire, condiții de desfășurare a activităților acestora care diferă de condițiile stabilite pentru proprii resortisanți.

25 În plus, riscul de evaziune fiscală nu poate fi invocat în acest context. Articolul 52 din Tratatul CEE nu permite derogarea de la principiul fundamental al libertății de stabilire pentru astfel de motive. Mai mult, calculele prezentate în această privință de guvernul francez, pentru a demonstra că, dacă s-ar acorda sucursalelor și agențiilor societăților cu sediul social în alte state membre beneficiul creditului fiscal, aceste societăți ar fi incitate să includă în activele sucursalelor și agențiilor din Franța acțiunile societăților franceze, pe care acestea le dețin, nu au fost convingătoare. Aceste calcule se bazează pe ipoteza, care nu își găsește nici un fundament la articolul 158 bis din Code général des impôts, că transferul profitului realizat de sucursale sau agenții la sediul central al societăților ar beneficia, la rândul său, de un credit fiscal; Comisia nu a solicitat nici ca, în prezenta procedură, să fie prevăzut beneficiul creditului fiscal în astfel de cazuri.

26 În final, guvernul francez greșește atunci când susține că diferența de tratament în cauză se datorează convențiilor referitoare la dubla impozitare. Aceste convenții nu privesc cazurile analizate în speță, astfel cum sunt definite anterior. În plus, drepturile conferite beneficiarilor de articolul 52 din tratat sunt necondiționate și un stat membru nu poate impune ca respectarea lor să depindă de o convenție încheiată cu un alt stat membru. În special, acest articol nu permite supunerea acestor drepturi unei condiții de reciprocitate, în scopul obținerii unor avantaje corespunzătoare în alte state membre.

27 Rezultă din cele menționate anterior că, refuzând să acorde sucursalelor și agențiilor din Franța ale societăților de asigurare cu sediul în alt stat membru beneficiul creditului fiscal pentru dividendele plătite de societățile franceze sucursalelor și agențiilor, articolul 158 ter din Code général des impôts nu acordă acestor societăți aceleași condiții ca și cele definite de legislația franceză pentru societățile de asigurare cu sediul în Franța. Această discriminare constituie, pentru societățile de asigurare cu sediul în alt stat membru, o restricție privind libertatea acestora de stabilire, care contravine articolului 52 primul și al doilea paragraf din Tratatul CEE.

28 Prin urmare, este necesar să se constate că, refuzând să acorde sucursalelor și agențiilor din Franța ale societăților de asigurare cu sediul social în alt stat membru, în aceleași condiții ca și societăților de asigurare care au sediul în Franța, beneficiul creditului fiscal pentru dividendele plătite de societățile franceze sucursalelor și agențiilor, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 52 din Tratatul CEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

29 În temeiul articolului 69 alineatul (2) din regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Republica Franceză a căzut pretenții, aceasta trebuie obligată la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

hotărăște:

1) Refuzând să acorde sucursalelor și agențiilor din Franța ale societăților de asigurare cu sediul social în alt stat membru, în aceleași condiții ca și societăților de asigurare care au sediul în Franța, beneficiul creditului fiscal pentru dividendele plătite de societățile franceze sucursalelor și agențiilor, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 52 din Tratatul CEE.

2) Obligă Republica Franceză la plata cheltuielilor de judecată.

Mackenzie Stuart	Everling	Bahlmann	Joliet
Koopmans	Due	Galmot	Kakouris
			O'Higgins

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 28 ianuarie 1986.

Grefier
P. Heim

Președinte
A. J. Mackenzie Stuart