HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

22 decembrie 2008 *

În cauza C-48/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Cour d'appel de Liège (Belgia), prin decizia din 31 ianuarie 2007, primită de Curte la 5 februarie 2007, în procedura

État belge – Service public fédéral Finances

împotriva

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz (raportor), E. Juhász, G. Arestis și J. Malenovský, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 14 februarie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Les Vergers du Vieux Tauves SA, de L. Herve și O. Robijns, avocats;

— pentru guvernul belgian, de doamna L. Van den Broeck, în calitate de agent, asistată de G. Vandersanden, avocat;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadis, de doamnele I. Pouli, Z. Chatzipavlou și S. Alexandridou, în calitate de agenți;

— pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;

— pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-Ch. Gracia, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster și de domnul D. J. M. de Grave, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de doamna V. Jackson, în calitate de agent, asistată de domnul K. Bacon, barrister;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 iulie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 3 din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Les Vergers du Vieux Tauves SA (denumită în continuare „VVT"), pe de o parte, și État belge – Service public fédéral Finances, pe de altă parte, având ca obiect tratamentul fiscal rezervat de autoritățile Regatului Belgiei dividendelor primite de VVT de la NARDA SA (denumită în continuare „NARDA").

Cadrul juridic

Directiva 90/435

3 Al treilea considerent al Directivei 90/435 prevede:

„întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți-mamă și filiale în diferite state membre variază apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea între societățile din diferite state membre este astfel dezavantajată în

raport cu cooperarea între societățile din același stat membru; întrucât este necesar să se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natură să stimuleze gruparea societăților comerciale la scară comunitară”.

4 Articolele 3 și 4 din această directivă prevăd:

„*Articolul 3*

(1) În sensul prezentei directive,

(a) statutul de societate-mamă se atribuie oricărei societăți comerciale dintr-un stat membru care îndeplinește condițiile menționate la articolul 2 și deține minimum 25 % din capitalul unei societăți dintr-un alt stat membru care îndeplinește condiții similare;

(b) «filială» reprezintă societatea comercială al cărei capital include participația menționată la litera (a).

(2) Prin derogare de la alineatul (1), statele membre au opțiunea:

— prin acord bilateral, să înlocuiască criteriul participării la capital prin criteriul deținerii dreptului de vot;

— să nu aplice prezenta directivă la societățile din statul membru care nu mențin pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participația care îi conferă calitatea de societate-mamă sau la societățile în care o societate din alt stat membru nu menține această participație pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani.

Articolul 4

(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;

[…]

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului [a se citi «orice pierderi»] ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. 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.

[…]"

Cadrul juridic belgian

5 Articolul 578 din Codul civil prevede:

„Uzufructul este dreptul de a se bucura de bunuri aflate în proprietatea altei persoane ca și proprietarul însuși, dar cu sarcina de a păstra substanța acestora."

6 La 23 octombrie 1991 a fost promulgată Legea de transpunere în dreptul belgian a Directivei Consiliului Comunităților Europene din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora (*Moniteur belge* din 15 noiembrie 1991, p. 25619).

7 Această lege a abrogat condiția, care era cuprinsă în versiunea atunci în vigoare a Codului privind impozitele pe venituri (code des impôts sur les revenus) din 26 februarie 1964 (*Moniteur belge* din 10 aprilie 1964, p. 3810), potrivit căreia, pentru ca o societate care beneficiază de dividende să poată obține deducerea acestora din profiturile sale impozabile, participația la societatea care atribuie aceste dividende trebuia să fie deținută în deplină proprietate.

8 Articolul 202 din Codul privind impozitele pe venituri 1992 (code des impôts sur les revenus 1992) consolidat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 (*Moniteur belge* din 30 iulie 1992, p. 17120), în versiunea sa aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală (denumit în continuare „CIR 1992”), are următorul cuprins:

„§ 1 Din profiturile perioadei impozabile sunt deduse de asemenea, în măsura în care se regăsesc în acestea:

1° Dividendele, cu excepția veniturilor care sunt obținute din cesionarea către o societate a propriilor sale acțiuni sau părți ori cu ocazia partajului total sau parțial al activului social al unei societăți;

[…]

§ 2 Veniturile prevăzute la alineatul 1 punctul 1 și […] nu sunt deductibile decât în măsura în care, la data atribuirii sau a plății acestora, societatea care beneficiază de acestea deține în capitalul societății care le distribuie o participație de cel puțin 5 % sau a cărei valoare de investiție atinge cel puțin 50 de milioane de franci.

[…]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

9 VVT, societate stabilită în Belgia, a dobândit în cursul anului 1999, pentru o durată de zece ani, uzufructul asupra titlurilor emise de NARDA. Aceasta din urmă are de asemenea sediul în Belgia, astfel cum reiese din observațiile scrise ale VVT și ale guvernului belgian depuse în cadrul procedurii în fața Curții. Nuda proprietate a acelorași titluri a fost dobândită de BEPA SA (denumită în continuare „BEPA”).

10 Guvernul belgian arată, făcând trimitere la articolul 578 din Codul civil belgian, că uzufructul conferă titularului său dreptul de a se bucura de bunuri aflate în proprietatea altei persoane. Acesta precizează că uzufructuarul nu are dreptul decât la profitul distribuit, beneficiile repartizate în rezervă revenind nudului proprietar.

11 Pentru exercițiile fiscale 2000-2002, societății VVT, care, în declarația sa privind impozitul pe profit, dedusese dividendele primite de la NARDA cu titlu de venituri impozitate definitiv (revenus définitivement taxés) (denumite în continuare „RDT”), i s-a refuzat această deducere de către administrația contribuțiilor directe, care a reclamat plata impozitului corespunzător acestor dividende.

12 VVT a introdus o reclamație împotriva acestor cotizații complementare pentru motivul că dividendele în litigiu trebuiau să fie considerate RDT, chiar dacă aceasta nu avea decât un uzufruct asupra acțiunilor respective la momentul plății acestor dividende.

13 Această reclamație a fost respinsă, administrația contribuțiilor directe invocând că deținerea uzufructului părților respective nu permite să se pretindă deducerea prevăzută la articolul 202 din CIR 1992, aceasta neputând să fie acordată decât deținătorului de părți în deplină proprietate. VVT a contestat această decizie la Tribunalul de Primă Instanță din Namur, care, prin hotărârea pronunțată la 23 noiembrie 2005, a admis pretențiile acesteia.

14 Curtea de apel din Liège, sesizată de État belge – Service public fédéral Finances cu o acțiune împotriva acestei hotărâri, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Legea din 28 decembrie 1992 care modifică dispozițiile articolului 202 din [CIR] 1992 referindu-se la Directiva [90/435], care impune beneficiarului dividendelor deținerea unei participații la capitalul societății care le-a distribuit, prin aceea că nu reia *expressis verbis* necesitatea unei deținere în deplină proprietate și permite implicit, în interpretarea dată de intimată, numai deținerea unui drept de uzufruct asupra titlurilor reprezentative de capital pentru a se beneficia de un regim de scutire de impozit pe dividende, este conformă cu dispozițiile directivei citate anterior privind participarea la capital și în special cu articolele 3, 4 și 5?”

Cu privire la competența Curții și la admisibilitatea întrebării preliminare

15 În timp ce VVT, guvernul elen și Comisia Comunităților Europene susțin că trimiterea preliminară este admisibilă, guvernul italian o consideră inadmisibilă, iar guvernele german, francez, olandez și cel al Regatului Unit exprimă îndoieli cu privire la admisibilitatea sa. Guvernul belgian, care nu a formulat în observațiile scrise nicio obiecție formală în ceea ce privește competența Curții, a contestat-o în cadrul ședinței.

16 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării între Curte și instanțele naționale instituite prin articolul 234 CE, numai instanța națională, care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei aflate pe rolul acesteia, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții (a se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 59, Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Rec., p. I-4161, punctul 24, Hotărârea din 7 ianuarie 2003, BIAO, C-306/99, Rec., p. I-1, punctul 88, și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, C-217/05, Rec., p. I-11987, punctul 16).

17 Dacă întrebările adresate de instanțele naționale au ca obiect interpretarea unei prevederi de drept comunitar, Curtea trebuie, în principiu, să se pronunțe, cu excepția cazului în care este evident că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare urmărește, în realitate, să o determine să se pronunțe prin intermediul unui litigiu construit sau să formuleze opinii consultative cu privire la întrebări generale sau ipotetice, a cazului în care interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale ori a cazului în care Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (a se vedea Hotărârile citate anterior BIAO, punctul 89, și Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, punctul 17).

18 Totuși, nu aceasta este situația în cauză.

19 De la bun început, trebuie constatat că nivelul redus de informații furnizat în decizia de trimitere nu este de natură să facă prezenta trimitere preliminară inadmisibilă. Într-adevăr, această decizie, în pofida numărului redus de informații pe care le conține cu privire la situația de fapt și la cadrul juridic național, permite să se determine sfera întrebării adresate, astfel cum atestă conținutul observațiilor prezentate de persoanele interesate, altele decât părțile din acțiunea principală, care au transmis astfel de observații Curții. Pe de altă parte, observațiile scrise prezentate de VVT și de guvernul belgian au furnizat Curții informații suficiente pentru a-i permite să interpreteze normele dreptului comunitar în lumina situației care face obiectul acțiunii principale și să aducă un răspuns util întrebării adresate.

20 Tot astfel, trebuie înlăturată excepția de inadmisibilitate ridicată de guvernul italian pentru motivul că instanța de trimitere nu ar fi demonstrat, în acest stadiu al procedurii, necesitatea, pentru soluționarea acțiunii principale, a unui răspuns al Curții la întrebarea adresată. Într-adevăr, conform articolului 234 al doilea paragraf CE, instanța națională este cea care decide în ce stadiu al procedurii este cazul să adreseze o întrebare preliminară Curții (a se vedea Hotărârea din 10 martie 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association și alții, 36/80 și 71/80, Rec., p. 735, punctul 5, Hotărârea din 30 martie 2000, JämO, C-236/98, Rec., p. I-2189, punctul 30, precum și Hotărârea din 17 iulie 2008, Coleman, C-303/06, Rep., p. I-5603, punctul 29).

21 În sfârșit, în ceea ce privește obiecțiile formulate de guvernul belgian, trebuie amintit cu titlu introductiv că, potrivit unei jurisprudențe constante, competența Curții include, în principiu, o întrebare privind dispozițiile comunitare în cazurile în care situația de fapt din acțiunea principală se situează în afara domeniului de aplicare al dreptului comunitar, dar în care aplicabilitatea dispozițiilor menționate ale acestui drept a fost determinată de dreptul național (a se vedea în special Hotărârea Leur-Bloem, citată

anterior, punctul 27, Hotărârea din 17 iulie 1997, Giloy, C-130/95, Rec., p. I-4291, punctul 23, Hotărârea din 3 decembrie 1998, Schoonbroodt, C-247/97, Rec., p. I-8095, punctul 14, precum și Hotărârea din 17 martie 2005, Feron, C-170/03, Rec., p. I-2299, punctul 11).

22 În primul rând, guvernul belgian a exprimat îndoieli, în cadrul ședinței, cu privire la faptul că articolul 202 alineatul 2 din CIR 1992 urmărește să transpună dispoziția pertinentă din Directiva 90/435 și la faptul că această primă dispoziție trimite, pentru situații interne, la soluțiile reținute de această directivă. În această privință, trebuie să se amintească faptul că același guvern a susținut în observațiile scrise că legiuitorul belgian a decis să extindă transpunerea acestei directive la relațiile între societăți-mame și societăți filiale belgiene pentru a evita o discriminare între societățile belgiene în ceea ce privește tratamentul fiscal al profiturilor plătite unei societăți-mamă de către o societate filială în funcție de naționalitatea acesteia din urmă. În plus, Legea din 23 octombrie 1991 de transpunere în dreptul belgian a Directivei Consiliului Comunităților Europene din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora urmărește în mod expres, astfel cum rezultă din titlul său, transpunerea directivei menționate.

23 În al doilea rând, teza guvernului belgian potrivit căreia, întrucât interpretarea dreptului comunitar solicitată nu constituie decât unul dintre elementele care trebuie luate în considerare în vederea interpretării dreptului național, hotărârea Curții nu ar fi obligatorie pentru instanța de trimitere nu poate repune în discuție competența Curții.

24 Trebuie subliniat în această privință că împrejurările prezentei acțiuni principale se disting de cele din cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii din 28 martie 1995, Kleinwort Benson (C-346/93, Rec., p. I-615), în care Curtea s-a declarat incompetentă să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare, dat fiind că hotărârea sa nu ar fi obligatorie pentru instanța de trimitere. Într-adevăr, reglementarea națională în cauză în cadrul acestei din urmă cauze se limita la a considera Convenția din 27 septembrie

1968 privind competența judiciară și executarea hotărârilor judecătorești în materie civilă și comercială (JO 1972, L 299, p. 32) drept model și nu reproducea decât în mod parțial conținutul acesteia.

25 Cu siguranță, în cadrul prezentei proceduri, instanța de trimitere nu se exprimă în mod explicit cu privire la aspectul dacă și în ce măsură hotărârea Curții ar fi obligatorie pentru aceasta în ceea ce privește soluția acțiunii principale. Cu toate acestea, împrejurarea că această instanță s-a adresat Curții cu o întrebare preliminară și că stabilește, în această întrebare, un raport între reglementarea națională și Directiva 90/435 duce la concluzia că respectiva hotărâre va fi obligatorie pentru instanța respectivă. Explicațiile furnizate în această privință de guvernul belgian în cadrul ședinței nu conțin informații obiective care să demonstreze, în mod evident, că nu aceasta ar fi situația.

26 În al treilea rând, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 21 și 33 din Hotărârea Leur-Bloem, citată anterior, simpla împrejurare că interpretarea care trebuie dată articolului 202 alineatul 2 din CIR 1992 nu rezultă exclusiv din hotărârea pe care Curtea va trebui să o pronunțe nu se opune competenței acesteia de a statua asupra întrebării adresate.

27 Într-adevăr, în cadrul repartizării funcțiilor jurisdicționale între instanțele naționale și Curte prevăzute la articolul 234 CE, aceasta nu poate, în răspunsul dat instanței naționale, să țină seama de economia generală a dispozițiilor de drept intern care se referă la dreptul comunitar și determină în același timp întinderea acestei trimiteri (a se vedea Hotărârea din 18 octombrie 1990, Dzodzi, C-297/88 și C-197/89, Rec., p. I-3763, punctul 42). Astfel, luarea în considerare a limitelor pe care legiuitorul național a putut să le stabilească în ceea ce privește aplicarea dreptului comunitar în cazul unor situații pur interne ține de dreptul intern și, în consecință, este de competența exclusivă a instanțelor statului membru respectiv (Hotărârea Dzodzi, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Fournier, C-73/89, Rec., p. I-5621, punctul 23, și Hotărârea Leur-Bloem, citată anterior, punctul 33). În schimb, în ceea ce privește

dreptul comunitar, instanța de trimitere nu poate să se abată, în limitele trimiterii dreptului național la dreptul comunitar, de la interpretarea Curții.

28 Prin urmare, argumentația dezvoltată de guvernul belgian pentru a repune în discuție competența Curții trebuie înlăturată.

29 Din tot ceea ce precedă rezultă că trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară.

Cu privire la întrebarea preliminară

30 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă noțiunea de participare la capitalul unei societăți comerciale dintr-un alt stat membru, în sensul articolului 3 din Directiva 90/435, cuprinde deținerea de părți în uzufruct.

31 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie, mai întâi, să se compare situația juridică a proprietarului părților unei societăți cu cea a unui uzufructuar al unor astfel de părți.

32 Din observațiile guvernului belgian rezultă că, în conformitate cu articolul 578 din Codul civil belgian, uzufructul îi conferă titularului acestuia dreptul de a se bucura de bunuri aflate în proprietatea altei persoane. Se deduce să uzufructul constituie un raport de drept între uzufructuar și proprietarul a cărui proprietate este diminuată prin uzufruct.

33 Astfel, în acțiunea principală, întrucât VVT nu este proprietara părților NARDA, raportul juridic pe care îl are cu aceasta din urmă nu decurge dintr-un statut de asociat, ci din uzufructul a cărui titulară este. Acest uzufruct permite societății VVT să exercite anumite drepturi care aparțin în mod normal BEPA în calitate de proprietar al părților respective.

34 În schimb, raportul juridic al BEPA cu NARDA este cel de asociat, care rezultă din simplul fapt că aceasta deține, în calitate de nud proprietar, părți în capitalul acesteia din urmă. Această participație deținută de BEPA îndeplinește, în mod evident, criteriul unei „participări la capital" în sensul articolului 3 din Directiva 90/435, iar această societate, cu condiția să îndeplinească și celelalte criterii stabilite de această directivă, trebuie să fie considerată o „societate-mamă" în sensul articolului 3 menționat.

35 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă uzufructuarul părților unei societăți, deși este o altă societate decât societatea care deține aceste părți, poate de asemenea să fie considerat ca având calitatea de societate-mamă, cu alte cuvinte, ca având o participare la capitalul unei societăți în sensul articolului 3 din Directiva 90/435.

36 După cum reiese în special din al treilea considerent al Directivei 90/435, aceasta urmărește să elimine, prin introducerea unui regim comun, orice dezavantaj al cooperării între societățile din diferite state membre în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților

comerciale la scară comunitară (Hotărârea din 4 octombrie 2001, Athinaïki Zythopoïïa, C-294/99, Rec., p. I-6797, punctul 25, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 103, Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Rep., p. I-2067, punctul 23, și, în acest sens, Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 51).

37 Deși Directiva 90/435 urmărește eliminarea situațiilor de dublă impunere a profiturilor distribuite de filiale societăților-mamă ale acestora, directiva urmărește, în mod general, eliminarea dezavantajelor cooperării transfrontaliere între societăți, care rezultă, astfel cum reiese de asemenea din al treilea considerent al acesteia, din faptul că dispozițiile fiscale care reglementează relațiile între societăți-mamă și filiale din state membre diferite sunt, în general, mai puțin favorabile decât cele aplicabile relațiilor între societăți-mamă și filialele din același stat membru.

38 Articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435 impune, pentru atribuirea statutului de societate-mamă unei societăți comerciale, ca aceasta să dețină o participație la capitalul unei alte societăți. Potrivit articolului 3 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată, „filiala" reprezintă societatea comercială al cărei capital include această participație. Rezultă de aici că noțiunea „participare la capital" în sensul articolului 3 menționat face trimitere la raportul juridic existent între societatea-mamă și filială. Așadar, din modul de redactare al acestei din urmă dispoziții rezultă că aceasta nu are în vedere situația în care societatea-mamă transferă unei terțe persoane, în speță unui uzufructuar, un raport juridic cu filiala, în temeiul căruia această terță persoană ar putea să fie de asemenea considerată o societate-mamă.

39 În consecință, din modul de redactare al articolului 3 din Directiva 90/435 rezultă că noțiunea de participare la capitalul unei societăți, în sensul acestei dispoziții, nu cuprinde uzufructul pe care îl deține o societate asupra părților capitalului unei alte societăți.

40 Această analiză este susținută de economia dispozițiilor Directivei 90/435.

41 Într-adevăr, în primul rând, articolul 4 alineatul (1) din această directivă vizează ipoteza în care „o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite". Or, uzufructuarul părților unei societăți primește dividendele distribuite de aceasta în temeiul uzufructului său. Situația sa juridică în raport cu filiala nu este de natură să îi confere calitatea de asociat, din moment ce această situație decurge numai din uzufructul pe care i l-a transferat proprietarul părților din capitalul filialei, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 57 din concluzii.

42 În al doilea rând, în conformitate cu articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice pierderi ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. Această dispoziție permite statelor membre să adopte măsuri ca să împiedice ca societatea-mamă să se bucure de un dublu avantaj fiscal. Într-adevăr, această societate ar putea, pe de o parte, în temeiul articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din această directivă, să perceapă profituri fără a fi impozitată și, pe de altă parte, să obțină o reducere a impozitului prin intermediul deducerii cu titlu de impozite aferente pierderilor participației care rezultă din distribuirea profiturilor menționate.

43 Or, astfel cum reiese din observațiile scrise ale guvernului belgian, uzufructuarul are dreptul numai la profiturile distribuite, în timp ce profiturile repartizate în rezervă revin nudului proprietar. Astfel, în caz de distribuire a profiturilor, nici uzufructuarul, nici nudul proprietar nu se pot bucura de un dublu avantaj fiscal, nudul proprietar neprimind profituri, iar uzufructuarul neavând dreptul decât la profiturile distribuite. În cazul în care distribuirea de beneficii determină o pierdere a participației, posibilitatea oferită oricărui stat membru de a prevedea că această pierdere nu este deductibilă din profitul impozabil al societății-mamă nu poate fi pusă în aplicare decât în ipoteza în care o aceeași societate primește profiturile distribuite și suportă pierderea participației sale care rezultă din această distribuire. Aceasta confirmă că legiuitorul comunitar a considerat că „societatea-mamă" în sensul Directivei 90/435 este una și aceeași societate.

44 Prin urmare, având în vedere modul de redactare clar și lipsit de ambiguități al dispozițiilor Directivei 90/435, astfel cum este susținut de economia acestora, nu se poate interpreta noțiunea de participare la capitalul societății comerciale dintr-un alt stat membru care figurează la articolul 3 din directiva menționată în sensul că acoperă și deținerea de părți în uzufruct în capitalul unei societăți comerciale dintr-un alt stat membru și să se extindă prin aceasta obligațiile aferente ale statelor membre (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 8 decembrie 2005, BCE/Germania, C-220/03, Rec., p. I-10595, punctul 31, și Hotărârea din 28 februarie 2008, Carboni e derivati, C-263/06, Rep., p. I-1077, punctul 48).

45 Deși acțiunea principală privește o situație pur internă, trebuie să se sublinieze că dreptul comunitar impune, în ceea ce privește situațiile transfrontaliere, ca un stat membru care scutește de impozit, în vederea evitării dublei impuneri a dividendelor, atât dividendele distribuite unei societăți care deține părți ale societății care distribuie în deplină proprietate, cât și pe cele distribuite unei societăți care deține astfel de părți în uzufruct să aplice același tratament fiscal dividendelor primite de o societate rezidentă de la o societate de asemenea rezidentă, precum și celor primite de o societate rezidentă de la o societate stabilită în alt stat membru.

46 Într-adevăr, dacă, în ceea ce privește participațiile care nu intră sub incidența Directivei 90/435, revine efectiv statelor membre sarcina să stabilească dacă și în ce măsură trebuie evitată dubla impunere a profiturilor distribuite și să introducă în acest scop, în mod unilateral sau prin intermediul convențiilor încheiate cu alte state membre, mecanisme care vizează prevenirea sau atenuarea acestei duble impuneri, numai acest fapt nu le permite să aplice măsuri contrare libertăților de circulație garantate de Tratatul CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 54, și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 24).

47 Astfel, din jurisprudența Curții reiese că, indiferent care este mecanismul adoptat pentru a preveni sau a atenua impozitarea în lanț sau dubla impozitare economică, libertățile de circulație garantate de tratat se opun ca un stat membru să trateze în mod mai puțin avantajos dividendele de origine străină în raport cu dividendele de origine națională, cu excepția cazului în care această diferență de tratament vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau este justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 46 și jurisprudența citată).

48 Pe de altă parte, interpretarea potrivit căreia un stat membru care, în vederea scutirii dividendelor primite, tratează în același mod o societate beneficiară care deține părți în uzufruct și pe cea care deține părți în deplină proprietate trebuie să extindă același tratament fiscal la dividendele primite de la o societate stabilită într-un alt stat membru este conformă obiectivelor Directivei 90/435 care constau în eliminarea dezavantajului care afectează grupările de societăți la scară comunitară și în evitarea dublei impuneri a dividendelor distribuite în cadrul unui grup transfrontalier.

49 Având în vedere toate considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că noțiunea de participare la capitalul unei societăți comerciale dintr-un alt stat membru, în sensul articolului 3 din Directiva 90/435, nu cuprinde deținerea de părți în uzufruct. Totuși, în conformitate cu libertățile de circulație garantate de Tratatul CE, aplicabile situațiilor transfrontaliere, în cazul în care un stat membru, în

vederea evitării dublei impuneri a dividendelor primite, scutește de impozit atât dividendele pe care o societate rezidentă le primește de la o altă societate rezidentă în care aceasta deține părți în deplină proprietate, cât și pe cele pe care o societate rezidentă le primește de la o altă societate rezidentă în care aceasta deține părți în uzufruct, acest stat trebuie să aplice, în vederea scutirii dividendelor primite, același tratament fiscal dividendelor primite de la o societate stabilită într-un alt stat membru de către o societate rezidentă care deține părți în deplină proprietate și dividendelor primite de o societate rezidentă care deține părți în uzufruct.

Cu privire la cheltuieli

50 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Noțiunea de participare la capitalul unei societăți comerciale dintr-un alt stat membru, în sensul articolului 3 din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, nu cuprinde deținerea de părți în uzufruct.

Totuși, în conformitate cu libertățile de circulație garantate de Tratatul CE, aplicabile situațiilor transfrontaliere, în cazul în care un stat membru, în vederea evitării dublei impuneri a dividendelor primite, scutește de impozit atât dividendele pe care o societate rezidentă le primește de la o altă societate rezidentă în care aceasta deține părți în deplină proprietate, cât și pe cele pe care o societate rezidentă le primește de la o altă societate rezidentă în care aceasta deține părți în uzufruct, acest stat trebuie să aplice, în vederea scutirii dividendelor primite, același tratament fiscal dividendelor primite de la o societate stabilită într-un alt stat membru de către o societate rezidentă care deține părți în deplină proprietate și dividendelor primite de o societate rezidentă care deține părți în uzufruct.

Semnături