HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 iulie 2011 *

În cauza C-397/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 27 mai 2009, primită de Curte la 14 octombrie 2009, în procedura

Scheuten Solar Technology GmbH

împotriva

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), domnii E. Juhász și T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 septembrie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Scheuten Solar Technology GmbH, de K. von Brocke, Rechtsanwalt, și de A. Küntscher, Steuerberaterin;

— pentru Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, de domnul R. Rasche, în calitate de agent;

— pentru guvernul german, de domnii J. Möller și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul belgian, de doamna M. Jacobs și de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

— pentru guvernul danez, de doamna V. Pasternak Jørgensen și de domnul C. Vang, în calitate de agenți;

— pentru guvernul estonian, de doamna M. Linntam, în calitate de agent;

— pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de domnul S. Fiorentino, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul olandez, de doamna C. Wissels și de domnul J. Langer, în calitate de agenți;

— pentru guvernul portughez, de domnul L. Inez Fernandes, în calitate de agent;

— pentru guvernul suedez, de doamnele A. Falk și S. Johannesson, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de domnul L. Seeboruth, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 mai 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 1 din Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Scheuten Solar Technology GmbH (denumită în continuare „SST"), pe de o parte, și Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, cu privire la stabilirea sumei reprezentând baza de impozitare a taxei profesionale.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 din Directiva 2003/49 prevede:

„(1) Plățile de dobânzi și de redevențe generate într-un stat membru sunt scutite de orice impozit prin reținere la sursă sau prin estimarea bazei de impozitare în statul de origine respectiv, dacă beneficiarul dobânzilor sau al redevențelor este o societate dintr-un alt stat membru sau un sediu permanent, situat în alt stat membru, al unei societăți dintr-un stat membru.

(2) O plată efectuată de o societate dintr-un stat membru sau de un sediu permanent situat într-un alt stat membru se consideră generată în acest stat membru, denumit în continuare «stat de origine».

[...]

(4) O societate dintr-un stat membru nu este considerată beneficiară a dobânzilor sau a redevențelor decât dacă le primește în nume propriu și nu ca reprezentant, de exemplu în calitate de administrator fiduciar sau semnatar autorizat, al unei alte persoane.

[...]

(7) Prezentul articol nu se aplică decât în cazul în care societatea care a plătit dobânzile sau redevențele sau societatea al cărei sediu permanent se consideră plătitorul dobânzilor și redevențelor este o societate asociată a societății care este beneficiara plăților în cauză sau al cărei sediu permanent este considerat beneficiarul dobânzilor sau redevențelor în cauză.

[...]

(10) Un stat membru are posibilitatea de a nu aplica prezenta directivă unei societăți dintr-un alt stat membru sau unui sediu permanent al unei societăți dintr-un alt stat membru, în cazul în care condițiile prevăzute în articolul 3 litera (b) nu au fost îndeplinite pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani.

[...]"

4 Articolul 2 din această directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, se înțelege prin:

(a) «dobânzi»: veniturile din creanțe de orice fel, însoțite sau nu de garanții ipotecare sau de o clauză de participare la beneficiile debitorului, în special veniturile din obligațiuni sau împrumuturi, inclusiv primele și loturile atașate acestor obligațiuni sau împrumuturi; penalizările pentru întârzierea plăților nu sunt considerate dobânzi;

[...]"

5 Articolul 3 litera (b) din directiva menționată prevede:

„În sensul prezentei directive:

[...]

(b) calitatea de «societate asociată» cu altă societate îi este recunoscută, cel puțin, oricărei societăți:

(i) când aceasta deține o participare directă de cel puțin 25 % la capitalul celeilalte societăți sau

(ii) când cealaltă societate deține o participare directă de cel puțin 25 % la capitalul său sau

(iii) când o a treia societate deține o participare directă de cel puțin 25 % la capitalul său și din capitalul celeilalte societăți.

Participările nu pot să fie legate decât de societăți cu sediul în Comunitate.

[...]"

6 Articolul 4 din Directiva 2003/49 are următorul cuprins:

„(1) Statul membru de origine nu este obligat să acorde avantajele oferite de prezenta directivă în următoarele cazuri:

(a) pentru plățile asimilate repartizării beneficiilor sau rambursării de capital în temeiul legislației statului de origine;

[...]

(2) Dacă, datorită unor relații speciale care există între plătitor și beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor sau datorită relațiilor speciale pe care cei doi le au cu un terț, valoarea dobânzilor sau redevențelor depășește valoarea asupra căreia ar fi convenit plătitorul și beneficiarul efectiv în lipsa unor asemenea relații, dispozițiile din prezenta directivă nu se aplică decât celei de-a doua sume."

Dreptul național

7 Conform articolului 2 din Legea privind taxa profesională din 2002 (Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, p. 4167), în versiunea sa aplicabilă situației de fapt din cauza principală (denumită în continuare „Legea privind taxa profesională"), orice activitate industrială sau comercială este supusă, pe lângă impozitul pe venit sau pe profit, taxei profesionale, în măsura în care se desfășoară pe teritoriul național.

8 Alineatele (1) și (2) ale articolului menționat au următorul cuprins:

„(1) Orice activitate industrială sau comercială fixă desfășurată în Germania este supusă taxei profesionale. Prin activitate industrială sau comercială se înțelege o întreprindere industrială sau comercială în sensul Legii privind impozitul pe venit. Se consideră că o activitate industrială sau comercială se desfășoară în Germania atunci când, în acest scop, un sediu al întreprinderii este menținut pe teritoriul german sau pe o navă comercială înregistrată într-un registru naval german.

(2) Activitatea societăților de capitaluri (societățile pe acțiuni, societățile în comandită pe acțiuni, societățile cu răspundere limitată) este în toate cazurile și pe deplin considerată ca fiind o activitate comercială sau industrială [...]”

9 Potrivit articolului 6 din această lege, baza de impozitare a taxei profesionale este profitul industrial sau comercial al persoanelor impozabile.

10 Profitul industrial sau comercial este definit la articolul 7 prima teză din legea menționată după cum urmează:

„Profitul industrial sau comercial este câștigul care rezultă dintr-o activitate comercială sau industrială, calculat în conformitate cu dispozițiile Legii privind impozitul pe venit sau ale Legii privind impozitul pe profit [...], la care se adaugă și din care se scad sumele menționate la articolele 8 și 9.”

11 Articolul 8 din Legea privind taxa profesională, intitulat „Reintegrări", prevede:

„Următoarele sume, în măsura în care sunt deduse cu ocazia calculării profitului, sunt reintegrate în profitul obținut în urma desfășurării unei activități industriale sau comerciale (articolul 7):

1. Jumătate din venitul aferent datoriilor care sunt legate din punct de vedere economic fie de înființarea sau de achiziționarea întreprinderii sau a unei părți din aceasta (sau a unei părți din activitatea acesteia), fie de extinderea sau de dezvoltarea întreprinderii sau care servește la creșterea, care nu are caracter provizoriu, a capitalului de exploatare pe o bază care nu este provizorie."

12 Articolul 10a din legea menționată prevede că, în vederea stabilirii bazei de impozitare pentru calculul taxei profesionale, pierderile trebuie deduse din profitul calculat în conformitate cu articolul 8 din Legea privind taxa profesională.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

13 SST este o societate cu răspundere limitată de drept german, stabilită în Gelsenkirchen. Aceasta este deținută integral de Scheuten Solar Systems BV, o societate olandeză cu răspundere limitată, stabilită în Venlo (Țările de Jos).

14 Între 27 august 2003 și 1 decembrie 2004, în temeiul unor contracte succesive, SST a obținut de la societatea sa mamă împrumuturi în valoare totală de 5 180 000 de euro. Pentru aceste împrumuturi, SST a achitat societății sale mamă în anul 2004 suma de 154 584 de euro, cu titlu de dobânzi. Această sumă a fost dedusă de SST din profitul său, cu titlu de cheltuieli de exploatare.

15 Cu toate acestea, prin decizia de stabilire a sumei reprezentând baza de impozitare a taxei profesionale pentru anul 2004, adoptată în temeiul articolului 8 punctul 1 din Legea privind taxa profesională, Finanzamt a dispus că SST avea dreptul să deducă din profitul realizat doar 50 % din valoarea dobânzilor menționate, deși jumătate din suma de 154 584 euro a fost adăugată la profitul rezultat din activitatea industrială și comercială a SST.

16 SST a formulat acțiune împotriva acestei decizii a Finanzamt, invocând faptul că adăugarea a jumătate din dobânzile în discuție constituia o impozitare contrară articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49.

17 Prin hotărârea pronunțată la 22 februarie 2008, Finanzgericht Münster a respins acțiunea menționată.

18 În aceste condiții, SST a formulat un recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof.

19 Ridicând problema compatibilității dispozițiilor relevante din dreptul intern cu prevederile Directivei 2003/49, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 [...] se opune unei norme potrivit căreia dobânzile aferente unui împrumut, plătite de o societate dintr-un stat membru unei societăți asociate din alt stat membru, sunt integrate în baza de impozitare a taxei profesionale la nivelul primei societăți?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: articolul 1 alineatul (10) din Directiva 2003/49 [...] trebuie interpretat în sensul că un stat membru are de asemenea posibilitatea de a nu aplica această directivă atunci când condițiile de existență a unei societăți asociate, prevăzute la articolul 3 litera (b) din directiva menționată, nu au fost încă îndeplinite pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani, la momentul în care a avut loc plata dobânzii?

În acest caz, statele membre pot să invoce direct articolul 1 alineatul (10) din Directiva 2003/49 [...] împotriva societății autoare a plății?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții de drept fiscal național potrivit căreia dobânzile aferente unui împrumut, plătite de o societate stabilită într-un stat membru unei societăți asociate situate în alt stat membru, sunt reintegrate în baza de impozitare a taxei profesionale la plata căreia este supusă prima societate.

21 Mai întâi, trebuie să se constate că, în cauza principală, SST a fost impozitată cu taxa profesională pe profitul provenind din activitățile sale industriale și comerciale. În cadrul stabilirii bazei de impozitare a taxei menționate, Finanzamt a reintegrat în profitul SST, conform legislației naționale care face obiectul acțiunii principale, jumătate

din dobânzile plătite de această societate societății sale mamă, stabilită în Țările de Jos.

22 În opinia SST, acest calcul ar fi echivalent cu o impozitare, astfel încât legislația națională care face obiectul acțiunii principale are ca rezultat o dublă impozitare economică a dobânzilor, incompatibilă cu articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49. În schimb, toate celelalte persoane interesate care au prezentat observații Curții consideră că legislația menționată nu intră sub incidența acestei dispoziții și, în consecință, propun ca răspunsul la întrebarea formulată să fie negativ.

23 În aceste condiții, Curtea trebuie să determine domeniul de aplicare al dispoziției menționate.

24 Trebuie menționat că din cuprinsul considerentelor (2)-(4) ale Directivei 2003/49 rezultă că aceasta urmărește eliminarea dublei impozitări în ceea ce privește plățile de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite și ca aceste plăți să fie impozitate o singură dată într-un singur stat membru. Potrivit acestor considerente, eliminarea oricărei forme de impozitare a plăților menționate în statul membru de unde provin constituie soluția cea mai adecvată pentru realizarea egalității tratamentului fiscal aplicat operațiunilor la nivel național cu cel aplicat la nivel transfrontalier.

25 Domeniul de aplicare al Directivei 2003/49, astfel cum este stabilit la articolul 1 alineatul (1) din aceasta, privește, prin urmare, scutirea de impozit a plăților de dobânzi și de redevențe generate în statul membru de origine al acestora, dacă beneficiarul lor este o societate stabilită în alt stat membru sau un sediu permanent, situat în alt stat membru, aparținând unei societăți dintr-un stat membru.

26 Prin norma prevăzută la dispoziția menționată se urmărește să se asigure scutirea beneficiarului dobânzilor și al redevențelor generate într-un stat membru, altul decât acela unde beneficiarul este stabilit, de orice impozitare în statul membru de origine al respectivelor dobânzi și redevențe. Prin propoziția subordonată introdusă prin „dacă", textul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 stabilește astfel o legătură între plata unor asemenea dobânzi și redevențe într-un stat membru și primirea plăților menționate de către beneficiar în alt stat membru.

27 În această privință, articolul 2 litera (a) din Directiva 2003/49 definește dobânzile menționate ca „veniturile din creanțe de orice fel". Or, numai beneficiarul efectiv poate percepe dobânzi care constituie veniturile din astfel de creanțe.

28 Din cele de mai sus reiese că articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49, interpretat în lumina considerentelor (2)-(4) ale acesteia, urmărește evitarea unei duble impuneri juridice a plăților transfrontaliere de dobânzi, prin interzicerea impozitării dobânzilor în statul membru de origine în detrimentul beneficiarului efectiv al acestora. Dispoziția sus-menționată se referă, așadar, numai la situația fiscală a creditorului dobânzilor.

29 Trebuie să se adauge că interpretarea astfel reținută a articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 este confirmată de alineatul (10) al acestui articol, care autorizează statele membre, în anumite condiții, să nu acorde scutirea prevăzută la alineatul (1) al articolului menționat. Entitățile cărora li se poate aplica articolul 1 alineatul (10) din această directivă sunt identificate în cuprinsul său ca fiind „o societate dintr-un alt stat membru sau […] un sediu permanent al unei societăți dintr-un alt stat membru". Astfel, această dispoziție nu conține nicio referire la plătitorul dobânzilor. Din acest regim derogatoriu rezultă, prin urmare, că beneficiarul din alt stat membru al dobânzilor sau al redevențelor este cel vizat de regimul menționat, iar nu entitatea debitoare a dobânzilor sau a redevențelor menționate.

30 Or, o legislație națională precum cea în discuție în acțiunea principală nu are ca rezultat diminuarea veniturilor creditorului. Aceasta nu supune dobânzile plătite niciunei impozitări la nivelul beneficiarului acestora. Legislația în discuție vizează numai stabilirea bazei de impozitare pentru taxa profesională la care este supus, în acest caz, debitorul dobânzilor plătite.

31 În această privință, trebuie să se sublinieze că modalitățile de calcul al bazei de impozitare a plătitorului dobânzilor și elementele care trebuie avute în vedere în acest scop, cum ar fi luarea în considerare, la efectuarea calculului, a anumitor cheltuieli, nu fac obiectul articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49.

32 În ceea ce privește legislația națională în discuție în acțiunea principală, trebuie să se evidențieze că particularitățile taxei profesionale în cauză constau în faptul că profitul industrial sau comercial este calculat prima dată în conformitate cu dispozițiile Legii privind impozitul pe venit și ale Legii privind impozitul pe profit și că, ulterior, anumite sume fie se adaugă, fie se scad ca deduceri. Adăugarea se referă numai la sume care fuseseră scăzute în prima etapă a calculului.

33 Dispozițiile din dreptul național referitoare la baza de impozitare a plătitorului dobânzilor, precum normele care reglementează deductibilitatea anumitor cheltuieli și natura acestora, urmează orientările legislative specifice care țin de politica fiscală a fiecărui stat membru.

34 Astfel, în lipsa unei dispoziții care să reglementeze metoda de calcul al bazei de impozitare a plătitorului dobânzilor, domeniul de aplicare al articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 nu poate să se extindă dincolo de scutirea prevăzută de această dispoziție.

35 În sfârșit, în ceea ce privește eventuala relevanță a jurisprudenței Curții referitoare la 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), este suficient să se menționeze că, astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 45-49 din concluzii, Hotărârea din 4 octombrie 2001, Athinaïki Zythopoïa (C-294/99, Rec., p. I-6797), și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, Rep., p. I-4571), nu cuprind niciun element care poate fi considerat util în cadrul interpretării articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 în raport cu o legislație națională precum cea în discuție în acțiunea principală. Astfel, în cauzele care au determinat pronunțarea hotărârilor menționate, faptul generator al taxei în discuție a constat în repartizarea de beneficii de către filială în favoarea societății-mamă. În schimb, plățile de dobânzi despre care este vorba în acțiunea principală nu constituie un fapt generator al taxei. Dispozițiile din dreptul național în discuție în acțiunea principală se referă numai la deductibilitatea unor astfel de plăți, cu titlu de cheltuieli, în scopul stabilirii bazei de impozitare a taxei profesionale.

36 Rezultă din ansamblul considerațiilor de mai sus că la prima întrebare trebuie să se răspundă că articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții de drept fiscal național potrivit căreia dobânzile aferente unui împrumut plătite de o societate stabilită într-un stat membru unei societăți asociate situate în alt stat membru sunt integrate în baza de impozitare a taxei profesionale la care este supusă prima societate.

Cu privire la a doua întrebare

37 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 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 treia) declară:

Articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei dispoziții de drept fiscal național potrivit căreia dobânzile aferente unui împrumut plătite de o societate stabilită într-un stat membru unei societăți asociate situate în alt stat membru sunt integrate în baza de impozitare a taxei profesionale la care este supusă prima societate.

Semnături