Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 22 mai 2025[1]

Cauza C-524/23

Comisia Europeană
împotriva

Regatului Belgiei

„Acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor – Transpunerea Directivei (UE) 2016/1164 – Norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne – Competența legislativă a Uniunii – Articolul 115 TFUE – Netranspunerea articolului 8 alineatul (7) din directivă – Armonizare minimă – Întinderea obligației de transpunere”

I. Introducere

1. Prezenta procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor se înscrie în domeniul normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale. Impozitele directe precum impozitul pe profit în discuție în speță țin în principiu de suveranitatea financiară și fiscală a statelor membre. Cu toate acestea, Consiliul a considerat oportun să combată la nivelul Uniunii practicile de evitare a obligațiilor fiscale, pentru a evita fragmentarea pieței interne și a stopa discrepanțele și denaturările pieței. În acest scop, el a introdus, prin intermediul Directivei (UE) 2016/1164 din 12 iulie 2016[2] („Anti-Tax Avoidance Directive”, denumită în continuare „ATAD”), un nivel minim de protecție a sistemelor naționale de impozitare a societăților împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale în întreaga Uniune.

2. Pe lângă o normă generală antiabuz, ATAD conține o normă specială care vizează avantajele fiscale rezultate din transferul profiturilor către o filială străină. Cazul clasic este cel al constituirii unei filiale într-o țară străină cu impozitare scăzută, filială care este dotată cu un capital și care acordă apoi un împrumut societății-mamă. Veniturile din dobânzi sunt impozitate în cotă scăzută în străinătate și pot fi deduse cu titlu de cheltuieli de exploatare pe teritoriul național pe care se aplică o cotă de impozitare mai mare. Profitul este astfel transferat în țara străină cu impozitare scăzută. ATAD obligă în prezent Belgia să efectueze o așa-numită impozitare prin reatribuirea veniturilor. Prin aceasta, veniturile obținute de filială în străinătate sunt contabilizate ca venituri din țară ale societății-mamă (sunt incluse în veniturile acesteia) și se aplică cota de

[1] Limba originală: germana.

[2] Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO 2016, L 193, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2017/952 a Consiliului din 29 mai 2017 de modificare a Directivei (UE) 2016/1164 în ceea ce privește tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe (JO 2017, L 144, p. 1). Modificările nu privesc însă niciuna dintre dispozițiile relevante în prezenta cauză.

impozitare (mai ridicată) din Belgia. Articolul 8 alineatul (7) din ATAD restrânge însă această consecință juridică. Astfel, impozitul (mai scăzut) plătit în străinătate de filială se poate deduce din obligația fiscală internă (mai ridicată) a societății-mamă.

3. Cu toate acestea, în interesul unei protecții mai bune a bazei sale impozabile, Regatul Belgiei nu a vrut să permită o asemenea deducere și și-a întemeiat decizia pe faptul că ATAD reglementează numai o armonizare minimă. Comisia a considerat că aceasta constituie o neîndeplinire a obligațiilor.

4. Pe de o parte, procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor inițiată pentru acest motiv dobândește o semnificație deosebită prin faptul că este discutabilă competența Uniunii de adoptare a acestei directive. Chiar dacă toate statele membre au fost de acord cu adoptarea unei directive, acest acord nu poate nici să justifice, nici să înlocuiască o competență a Uniunii care nu este prevăzută de tratate. Pe de altă parte, se pune problema generală de drept al Uniunii referitoare la marja de manevră pe care o au statele membre la transpunerea directivelor de armonizare minimă care conțin norme detaliate și în ceea ce privește derogările.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Astfel cum indică titlul său, ATAD stabilește norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne.

6. În ceea ce privește contextul adoptării directivei, în considerentele (1), (2), (3), (5), (11), (12), (14) și (16) ale acesteia se precizează:

„(1) Actualele priorități politice în ceea ce privește impozitarea internațională subliniază necesitatea de a garanta faptul că impozitele sunt plătite acolo unde sunt generate profiturile și valoarea. Prin urmare, este esențial să se restabilească încrederea în echitatea sistemelor fiscale și să se permită guvernelor să își exercite în mod efectiv suveranitatea fiscală. […]

(2) […] Este esențial pentru buna funcționare a pieței interne ca statele membre să pună în aplicare, ca măsură minimă, angajamentele asumate în cadrul BEPS[3] și, la nivel mai general, să ia măsuri pentru a descuraja practicile de evitare a obligațiilor fiscale și să garanteze o impozitare echitabilă și eficace în Uniune într-un mod suficient de coerent și de coordonat. […]

(3) Este necesar să se stabilească norme pentru a consolida nivelul mediu de protecție împotriva planificării fiscale agresive în cadrul pieței interne. […]

(5) Este necesar să se stabilească norme împotriva erodării bazelor impozabile din piața internă și împotriva transferului profiturilor în afara pieței interne. Pentru a contribui la realizarea acestui obiectiv, sunt necesare norme în următoarele domenii: limitarea deductibilității dobânzii, impozitarea la ieșire, o normă generală antiabuz, norme privind societățile străine controlate și norme privind combaterea tratamentului neuniform al elementelor hibride. În

[3] Recomandările Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) în contextul inițiativei împotriva erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).

cazul în care aplicarea normelor respective duce la dubla impunere, contribuabilii ar trebui să beneficieze de o facilitate fiscală sub forma unei deduceri pentru impozitul plătit în alt stat membru sau într-o țară terță, după caz. Prin urmare, normele nu ar trebui să aibă ca scop doar combaterea practicilor de evitare a obligațiilor fiscale, ci și evitarea creării unor obstacole suplimentare în calea pieței, cum ar fi dubla impunere.

(11) Normele generale antiabuz din sistemele de impozitare au rolul de a combate practicile abuzive în acest domeniu care nu au fost încă reglementate prin dispoziții specifice. Prin urmare, normele generale antiabuz sunt menite să acopere lacunele existente și nu ar trebui să afecteze aplicabilitatea normelor antiabuz specifice. […]

(12) Normele privind societățile străine controlate (SSC) au ca rezultat reatribuirea veniturilor unei filiale controlate care este supusă unui impozit scăzut către societatea-mamă. Ulterior, societatea-mamă devine impozabilă pentru aceste venituri atribuite în statul membru în care are rezidența fiscală. […] Pentru a asigura un nivel mai ridicat de protecție, statele membre ar putea reduce valoarea de prag de control sau ar putea utiliza un prag mai mare pentru a compara impozitul pe profit plătit efectiv cu impozitul pe profit care ar fi fost perceput în statul membru al contribuabilului. […]

(16) Având în vedere faptul că unul dintre principalele obiective ale acestei directive este acela de a îmbunătăți rezistența pieței interne în ansamblul său la practicile transfrontaliere de evitare a obligațiilor fiscale, acest lucru nu poate fi realizat în mod satisfăcător de către statele membre prin acțiuni individuale. […] În schimb, dat fiind că cele mai multe cazuri de ineficiență pe piața internă dau naștere în primul rând la probleme de natură transfrontalieră, măsurile de remediere ar trebui adoptate la nivelul Uniunii. […] În conformitate cu principiul proporționalității […], prezenta directivă nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul respectiv. Prin stabilirea unui nivel minim de protecție pentru piața internă, prezenta directivă are ca scop obținerea doar a gradului minim esențial de coordonare în cadrul Uniunii pentru realizarea obiectivelor sale.”

7. Articolul 3 din ATAD („Nivelul minim de protecție”) prevede:

„Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri care urmăresc să asigure un nivel mai ridicat de protecție a bazelor impozabile naționale ale societăților.”

8. Alineatele (1) și (2) ale articolului 6 din ATAD, intitulat „Norma generală antiabuz”, prevăd următoarele:

„(1) În scopul calculării obligațiilor fiscale ale societăților, statele membre nu iau în considerare un acord sau o serie de acorduri care, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante, nu sunt autentice, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului dreptului fiscal aplicabil. Un acord poate cuprinde mai multe etape sau părți.

(2) În sensul alineatului (1), un acord sau o serie de acorduri sunt considerate ca nefiind autentice în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică.”

9. Articolul 7 din ATAD cuprinde norme privind reatribuirea veniturilor societăților străine controlate către baza impozabilă a contribuabilului. Alineatul (1) definește noțiunea de societate străină controlată; printre altele contribuabilul trebuie să dețină mai mult de 50 % din drepturile de vot, din capital sau din drepturile la profit. Pentru impozitarea prin reatribuirea veniturilor, alineatul (2) oferă statelor membre cele două opțiuni prevăzute la literele (a) și (b):

„În cazul în care o entitate sau un sediu permanent beneficiază de același tratament ca o societate străină controlată, în temeiul alineatului (1), statul membru al contribuabilului include în baza impozabilă:

(a) veniturile nedistribuite ale entității sau veniturile sediului permanent care au provenit din următoarele categorii: […]

sau

(b) veniturile nedistribuite ale entității sau ale sediului permanent care au rezultat din acorduri neautentice instituite cu scopul principal de a obține un avantaj fiscal.

În sensul prezentei litere, se consideră că un acord sau o serie de acorduri nu este autentică în măsura în care entitatea sau sediul permanent nu ar deține activele sau nu și-ar fi asumat riscurile care generează totalitatea veniturilor sale sau o parte a acestora dacă nu ar fi fost controlată de o societate în care sunt îndeplinite funcțiile de conducere relevante pentru aceste active și riscuri, iar aceste funcții sunt esențiale pentru a genera veniturile societății controlate.”

10. Articolul 8 alineatul (2) („Calcularea veniturilor societății străine controlate”) prevede:

„În cazul în care se aplică articolul 7 alineatul (2) litera (b), veniturile care trebuie incluse în baza impozabilă a contribuabilului se limitează la sumele generate prin active și riscuri legate de funcțiile de conducere îndeplinite în cadrul societății care exercită controlul. Atribuirea veniturilor societății străine controlate se calculează în conformitate cu principiul concurenței depline.”

11. În această privință, articolul 8 alineatul (7) din ATAD prevede:

„Statul membru al contribuabilului permite o deducere a impozitului plătit de entitate sau de sediul permanent din obligațiile fiscale ale contribuabilului în țara sa de rezidență fiscală sau în țara în care este situat. Deducerea se calculează în conformitate cu dreptul intern.”

B. Dreptul belgian

12. Regatul Belgiei a transpus ATAD în dreptul intern prin loi du 25 décembre 2017 portant réforme de l’impôt des sociétés (Legea din 25 decembrie 2017 privind reforma impozitului pe profit) (*M.B.*, 29.12.2017, p. 116422). Prin această lege s-a introdus un nou articol 185/2 în Code des impôts sur les revenus 1992 (Codul din 1992 privind impozitul pe venit) care, în conformitate cu opțiunea prevăzută la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD, prevedea impozitarea prin reatribuirea veniturilor numai în cazul acordurilor neautentice. Nu a fost transpusă însă posibilitatea de deducere a impozitului prevăzută la articolul 8 alineatul (7) din ATAD.

III. Istoricul litigiului

13. După expirarea termenului de transpunere a directivei la 31 decembrie 2018 [articolul 11 alineatul (1) din ATAD], Regatul Belgiei a comunicat Comisiei dispozițiile adoptate pentru transpunerea directivei. Referitor la articolul 8 alineatul (7) din ATAD, în tabelul de corespondență transmis s-a menționat că opțiunea prevăzută la acest alineat nu a fost selectată întrucât s-a aplicat articolul 3 din ATAD (nivelul minim de protecție). Prin scrisoarea din 2 iulie 2020, Comisia a invitat Regatul Belgiei, în conformitate cu articolul 258 TFUE, să prezinte observații în legătură cu împrejurarea că măsurile comunicate nu conțineau dispoziții pentru transpunerea articolului 4 alineatul (4) litera (b), a articolului 4 alineatul (7) și a articolului 8 alineatul (7). Referitor la articolul 4, Regatul Belgiei a anunțat în răspunsul din 24 noiembrie 2020 că va realiza modificările necesare și a comunicat Comisiei aceste modificări la 9 martie 2021. În schimb, Regatul Belgiei a refuzat să transpună articolul 8 alineatul (7).

14. Prin avizul motivat din 2 decembrie 2021, Comisia a acordat Regatului Belgiei un termen de două luni pentru a adopta măsurile necesare pentru transpunerea articolului 8 alineatul (7). În răspunsul din 2 februarie 2022, Regatul Belgiei a anunțat că va adopta măsurile necesare pentru transpunerea articolului 8 alineatul (7) în primul semestru al anului 2022. La 10 ianuarie 2023, autoritățile belgiene au comunicat Comisiei că guvernul belgian nu a ajuns la un consens politic în privința adoptării măsurilor de transpunere a articolului 8 alineatul (7) și că Regatul Belgiei își menține, așadar, punctul de vedere referitor la netranspunerea articolului 8 alineatul (7). S-a precizat că norma belgiană se aplică numai în caz de abuz fiscal; norma prevede că are o importanță majoră caracterul disuasiv și nu este oportun să se permită deducerea impozitelor plătite în străinătate. În orice caz, astfel de venituri nu au ar fi fost încă impozitate, astfel încât nicio întreprindere nu a fost dezavantajată în aplicarea acestei norme.

IV. Concluziile părților și procedura în fața Curții

15. Prin înscrisul din 11 august 2023, Comisia a sesizat Curtea de Justiție, în temeiul articolului 258 al doilea paragraf TFUE, cu o acțiune împotriva Regatului Belgiei și solicită:

– constatarea faptului că Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul directivei întrucât nu a adoptat actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru a se conforma articolului 8 alineatul (7) din această directivă;

– obligarea Regatului Belgiei la plata cheltuielilor de judecată.

16. Regatul Belgiei solicită:

– respingerea ca inadmisibilă și, cu titlu subsidiar, ca nefondată a acțiunii formulate de Comisie;

– obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

17. Regatul Țărilor de Jos a intervenit în cauză în susținerea concluziilor Regatului Belgiei.

18. Părțile au prezentat observații scrise și, cu excepția Regatului Țărilor de Jos, observații orale în ședința din 21 octombrie 2024.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la admisibilitatea acțiunii

19. Regatul Belgiei consideră că acțiunea este inadmisibilă întrucât Comisia nu a expus suficient de clar și de precis motivele în avizul motivat și în cererea introductivă. Acest argument trebuie respins.

20. Potrivit articolului 21 primul paragraf a doua teză din Statutul Curții de Justiție și articolului 120 litera (c) din Regulamentul de procedură, cererea introductivă cuprinde obiectul litigiului și o expunere sumară a motivelor invocate; aceste mențiuni trebuie să fie suficient de clare și de precise pentru a permite pârâtului să își pregătească apărarea, iar Curții să își exercite controlul [4].

21. Potrivit unei jurisprudențe constante, obiectul acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, întemeiată pe articolul 258 TFUE, este stabilit prin avizul motivat al Comisiei, astfel încât acțiunea trebuie să se întemeieze pe aceleași motive și argumente ca acest aviz [5]. Cu toate acestea, concluziile din cererea introductivă nu trebuie să coincidă pe deplin cu dispozitivul avizului motivat; prin cererea introductivă este interzis doar să se modifice sau să se extindă obiectul litigiului stabilit în avizul motivat [6].

22. Prin cererea introductivă din 11 august 2023, Comisia solicită să se constate că Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi revin în temeiul ATAD prin faptul că a omis să transpună în mod corect articolul 8 alineatul (7) din aceasta. Faptul că în cererea introductivă Comisia vorbește despre o transpunere incorectă a articolului 8 alineatul (7) din ATAD, iar în avizul motivat se făcea referire la o netranspunere nu constituie o modificare a obiectului litigiului. Transpunerea incorectă include și subcategoria netranspunerii absolute, ceea ce explică terminologia utilizată de Comisie. Critica formulată de Comisie în cererea introductivă rămâne în esență cea privind netranspunerea articolului 8 alineatul (7) din ATAD. În această măsură, acțiunea a fost întemeiată pe aceleași motive și argumente ca avizul motivat. Prin urmare, acțiunea este admisibilă.

B. Cu privire la temeinicia acțiunii

23. Este necesar să se clarifice dacă Regatul Belgiei, care a ales impozitarea prin reatribuirea veniturilor numai în *cazurile acordurilor neautentice* de la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD, nu și-a îndeplinit obligația de transpunere care îi revine în temeiul directivei prin faptul că nu a transpus posibilitatea de deducere prevăzută la articolul 8 alineatul (7) din ATAD.

24. Neîndeplinirea obligației presupune în primul rând ca Regatul Belgiei să fi avut obligația de transpunere. Această obligație există în principiu numai în cazul în care actul Uniunii care trebuie transpus a fost, la rândul său, adoptat în mod valabil. Prin urmare, vom analiza mai întâi dacă Uniunea este competentă să adopte ATAD, precum și dacă Curtea este într-adevăr

[4] Hotărârea din 10 mai 2012, Comisia/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282, punctul 24), Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania (C-375/10, nepublicată, EU:C:2011:184, punctul 10), Hotărârea din 12 februarie 2009, Comisia/Polonia (C-475/07, nepublicată, EU:C:2009:86, punctul 43).

[5] A se vedea Hotărârea din 8 decembrie 2005, Comisia/Luxemburg (C-33/04, EU:C:2005:750, punctul 36 și jurisprudența citată).

[6] Hotărârea din 7 septembrie 2006, Comisia/Regatul Unit (C-484/04, EU:C:2006:526, punctul 25), și Hotărârea din 14 iulie 2005, Comisia/Germania (C-433/03, EU:C:2005:462, punctul 28).

autorizată, în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, să examineze această chestiune indiferent dacă părțile au formulat sau nu o critică corespunzătoare (punctul 1 de mai jos). Apoi, vom examina argumentele în apărare invocate de Regatul Belgiei. Acesta se întemeiază în primul rând pe faptul că, pentru calcularea deducerii, articolul 8 alineatul (7) a doua teză din ATAD trimite la dreptul intern (punctul 2 de mai jos). Apoi, susține că articolul 8 alineatul (7) din ATAD nu se aplică impozitării prin reatribuirea veniturilor potrivit articolului 7 alineatul (2) litera (b), ceea ce ridică întrebări referitoare la raportul cu norma generală antiabuz de la articolul 6 din ATAD (punctul 3 de mai jos). La final, arată că, potrivit articolului 3 din ATAD, această directivă nu împiedică statele membre să asigure un nivel mai ridicat de protecție a bazelor impozabile naționale ale societăților (punctul 4 de mai jos).

1. Competența Uniunii de a adopta ATAD

25. În doctrină, s-au exprimat îndoieli considerabile în ceea ce privește competența legislativă a Uniunii pentru adoptarea ATAD[7]. În cadrul procedurii legislative, Malta[8] și Suedia[9] și-au exprimat și ele prin intermediul unor avize motivate îndoielile cu privire la competența legislativă. Aceste îndoieli par într-adevăr legitime [litera a) de mai jos]. Cu toate acestea, competența Uniunii pentru adoptarea ATAD nu poate fi clarificată în prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor [litera b) de mai jos].

a) Îndoielile referitoare la competența Uniunii de a adopta ATAD

26. În conformitate cu principiul atribuirii [articolul 5 alineatul (1) prima teză și alineatul (2) TUE], Uniunea este competentă numai în măsura în care competența legislativă i-a fost atribuită printr-o normă de competență concretă. Uniunea a adoptat ATAD în temeiul articolului 115 TFUE, care atribuie Consiliului competența legislativă de a adopta „directive pentru apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre, care au incidență directă asupra instituirii sau funcționării pieței interne”. Incidența directă asupra funcționării pieței interne ar putea decurge dintr-o atingere adusă libertăților fundamentale[10] sau din denaturări semnificative ale concurenței între întreprinderile vizate[11].

7 A se vedea de exemplu Graaf, A., Visser, K. J., „ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects”, *EC Tax Review* 25 (2016), p. 199 (204); Traversa, E., Possoz, M., „L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne”, *Revue des affaires européennes*, 2018, p. 611 (624 și 625); Brokelind, C., „The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?”, în Monsénégo, J., Bjuvberg, J. (editori), *International Taxation in a Changing Landscape – Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, p. 45 (48 și 49); Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order”, în Haslehner, W. ș.a. (editori), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, p. 32 (38 și 39); Hey, J., „Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)”, *Steuer und Wirtschaft*, 2017, p. 248 (254, 262); Oppel, F., „BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen”, *Internationales Steuerrecht*, 2016, p. 797 (798 și 799).

8 Parlamentul European – Comisia pentru afaceri juridice, 5.9.2016, Avizul motivat al Parlamentului Maltei referitor la propunerea de directivă de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care afectează în mod direct funcționarea pieței interne [COM(2016) 26 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)].

9 Parlamentul European – Comisia pentru afaceri juridice, 25.4.2016, Avizul motivat al Parlamentului Suediei referitor la propunerea de directivă de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care afectează în mod direct funcționarea pieței interne [COM(2016) 26 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)].

10 A se vedea în acest sens – însă nu cu referire la articolul 115 TFUE – Hotărârea din 5 octombrie 2000, Germania/Parlamentul și Consiliul (C-376/98, EU:C:2000:544, punctul 95); cu privire la articolul 115 TFUE, a se vedea și unele comentarii din doctrina de limbă germană: Korte, S., în Calliess, Ruffert, *EUV/AEUV*, ediția a șasea, 2022, punctul 9; Tietje, C., în Grabitz, Hilf, Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, suplimentul 83, iulie 2024, punctul 22 și urm.; Herrnfeld, H.-H., în Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, ediția a patra, 2019 punctul 4.

11 Hotărârea din 18 martie 1980, Comisia/Italia (91/79, EU:C:1980:85, punctul 8).

27. Legiuitorul Uniunii pare să considere că efectul de promovare a pieței interne rezidă în principal în combaterea practicilor de evitare a obligațiilor fiscale [12]. Prin aceasta, ATAD nu înlătură însă atingerile aduse libertăților fundamentale ce ar rezulta din normele naționale existente. Dimpotrivă, prin faptul că obligă statele membre să instituie un nivel minim uniform de protecție a sistemelor naționale de impozit pe profit împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale, directiva restrânge posibilitățile de acțiune transfrontalieră ale întreprinderilor. Drept urmare, în loc să promoveze exercitarea libertăților fundamentale, ea împiedică exercitarea lor [13].

28. Până în prezent, Curtea a considerat întotdeauna că măsurile de combatere a practicilor de evitare a obligațiilor fiscale constituie restrângeri ce trebuie justificate ale libertăților fundamentale, în special ale libertății de stabilire și liberei circulații a capitalurilor. Impozitarea la ieșire [14] în special, dar și impozitarea prin reatribuirea veniturilor [15] au făcut în această privință obiectul jurisprudenței Curții. Dat fiind că respectarea libertăților fundamentale ale operatorului economic servește tocmai funcționării pieței interne, pare contradictoriu să se considere că restrângerea acestor libertăți ar putea promova același obiectiv [16].

29. Faptul că legiuitorul Uniunii consideră că efectul de promovare a pieței interne poate fi obținut prin apropierea legislațiilor și eliminarea implicită a denaturărilor pieței [17] nu este în principiu suficient în sine pentru a fundamenta competența în temeiul articolului 115 TFUE. Armonizarea nu constituie un obiectiv *per se*. Principiul atribuirii ar rămâne fără obiect dacă Uniunii i s-ar recunoaște o competență nelimitată de armonizare a legislațiilor pentru motivul că această armonizare ar promova *per se* funcționarea pieței interne. Cerința privind *incidența directă* asupra funcționării pieței interne ar deveni caducă. În mod corespunzător, Curtea limitează și domeniul de aplicare al articolului 100 A TCE (în prezent articolul 114 TFUE) la denaturările *semnificative* ale concurenței [18].

[12] A se vedea de exemplu considerentul (2): „[…] Este esențial pentru buna funcționare a pieței interne ca statele membre să pună în aplicare, ca măsură minimă, angajamentele asumate în cadrul BEPS și, la nivel mai general, să ia măsuri pentru a descuraja practicile de evitare a obligațiilor fiscale și să garanteze o impozitare echitabilă și eficace în Uniune […]”, precum și considerentul (16): „[…] unul dintre principalele obiective ale acestei directive este acela de a îmbunătăți rezistența pieței interne în ansamblul său la practicile transfrontaliere de evitare a obligațiilor fiscale […]”.

[13] Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order”, în Haslehner, W. ș.a. (editori), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, p. 32 (39); de Graaf, A., Visser, K. J., „ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects”, *EC Tax Review* 25 (2016), p. 199 (202); Schönfeld, J., Ellenrieder, B., „Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es «gegen Primärrecht immunisiertes Recht»?”, *Steuer und Wirtschaft*, 2019, p. 253 (261 și urm.).

[14] Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 36), Hotărârea din 23 ianuarie 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 43), Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 41), și Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punctele 32-39).

[15] Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctele 55-58), și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 46).

[16] Referitor la norma obligatorie de corespondență nou-introdusă în Directiva privind societățile-mamă, a se vedea Desens, M., „Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?”, *Internationales Steuerrecht*, 2014, p. 825 (828).

[17] A se vedea considerentul (2): „[…] În plus, numai un cadru comun ar putea evita fragmentarea pieței și ar putea stopa discrepanțele și denaturările actuale ale pieței. […]”

[18] Hotărârea din 11 iunie 1991, Comisia/Consiliul (C-300/89, EU:C:1991:244, punctul 23, potrivit căreia se pot reține denaturări numai dacă legislațiile au ca efect costuri de producție diferite). A se vedea și Hotărârea din 5 octombrie 2000, Germania/Parlamentul și Consiliul (C-376/98, EU:C:2000:544, punctul 106 și urm.).

30. Referitor la articolul 114 TFUE (la momentul respectiv articolul 100 A TCE), care permite apropierea legislațiilor statelor membre care au ca obiect funcționarea pieței interne, Curtea a precizat următoarele cu privire la necesitatea caracterului semnificativ al acestei incidențe [19]:

„În cadrul controlului legalității unei directive adoptate în temeiul articolului 100 A din tratat, Curtea verifică dacă denaturarea concurenței pe care actul urmărește să o elimine este semnificativă [jurisprudența citată]. În lipsa unei asemenea cerințe, competența legiuitorului comunitar nu ar avea practic limite. Astfel, reglementările naționale diferă adesea în ceea ce privește condițiile de desfășurare a activităților pe care le vizează, ceea ce are consecințe directe sau indirecte asupra condițiilor de concurență pentru întreprinderile în cauză. Prin urmare, interpretarea articolului 100 A, precum și a articolului 57 alineatul (2) și a articolului 66 din tratat în sensul că legiuitorul comunitar ar putea să se întemeieze pe aceste articole pentru a elimina denaturări minime ale concurenței ar fi incompatibilă cu principiul […] potrivit căruia competențele Comunității sunt competențe atribuite.”

31. În opinia noastră, aceste considerații sunt valabile și în privința controlului de legalitate al unei directive adoptate în temeiul articolului 115 TFUE. Astfel, din compararea temeiurilor competențelor în materia impozitelor indirecte (articolul 113 TFUE, „este necesară” pentru a asigura funcționarea pieței interne) și a impozitelor directe (articolul 115 TFUE, „au incidență directă asupra […] funcționării pieței interne”) rezultă totodată că incidența directă a impozitelor directe asupra funcționării pieței interne necesită un efort sporit de justificare față de incidența impozitelor indirecte, a căror armonizare trebuie să fie numai „necesară”. În orice caz, această justificare nu este însă evidentă la prima vedere în cazul dispozițiilor ATAD. Din această perspectivă, este îndoielnic că ATAD poate avea ca temei articolul 115 TFUE.

b) Cu privire la examinarea competenței în cadrul acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor

32. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, prezumția legalității actelor Uniunii există și în acțiunile în constatarea neîndeplinirii obligațiilor [20]. Astfel, în cazul netranspunerii unei directive, un stat membru nu poate să invoce în mod normal ca mijloc de apărare nelegalitatea directivei [21]. Dimpotrivă, el poate să repună în discuție legalitatea unui act al Uniunii numai în cadrul acțiunii în anulare [22].

33. Totuși, din jurisprudența Curții rezultă totodată că situația ar putea fi diferită dacă actul în cauză ar fi afectat de vicii deosebit de grave și vădite, astfel încât să poată fi calificat drept act inexistent [23]. Curtea nu a statuat până în prezent dacă lipsa competenței legislative constituie un astfel de viciu deosebit de grav și vădit [24].

[19] Hotărârea din 5 octombrie 2000, Germania/Parlamentul și Consiliul (C-376/98, EU:C:2000:544, punctele 106 și 107).

[20] Hotărârea din 15 iunie 1994, Comisia/BASF ș.a. (C-137/92 P, EU:C:1994:247, punctele 48-50 și jurisprudența citată).

[21] Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, punctul 56 și jurisprudența citată).

[22] Hotărârea din 26 iunie 2003, Comisia/Spania (C-404/00, EU:C:2003:373, punctul 40 și jurisprudența citată).

[23] Hotărârea din 6 martie 2008, Comisia/Spania (C-196/07, nepublicată, EU:C:2008:146, punctul 35 și jurisprudența citată).

[24] Hotărârea din 11 octombrie 2016, Comisia/Italia (C-601/14, EU:C:2016:759, punctul 33 și urm.).

34. Această chestiune este strâns legată de cea referitoare la posibilitatea efectivă a Curții de a examina din oficiu competența de adoptare a unui act. Niciuna dintre părți nu a invocat lipsa de competență a Uniunii. De asemenea, niciunul dintre statele membre nu s-a prevalat de posibilitatea acțiunii în anulare [25] pentru a repune în discuție competența Uniunii de a adopta directiva.

35. Competența de a realiza un control din oficiu este demonstrată însă de importanța constituțională deosebită care revine repartizării competențelor în conformitate cu principiul atribuirii [articolul 5 alineatul (1) prima teză și alineatul (2) TUE] [26]. Întrucât nici acest principiu, nici competențele legislative nu sunt la dispoziția majorității, această concluzie nu poate fi modificată nici de unanimitatea obținută în cursul procedurii legislative. Ținând seama de principiul atribuirii, Uniunii îi pot fi conferite noi competențe numai printr-o modificare a tratatului. Întrucât orice modificare presupune întotdeauna ratificarea de către parlamentele naționale, principiul democrației (articolul 2 prima teză TUE) se opune de asemenea menținerii unui act al Uniunii adoptat cu încălcarea competențelor. În jurisprudență pot fi de asemenea identificate indicii în sensul că, în lipsa unui temei juridic suficient, instanța poate să efectueze din oficiu un examen de legalitate [27].

36. Decizia de a examina întotdeauna din oficiu și în acțiunile în constatarea neîndeplinirii obligațiilor competența legislativă a Uniunii ar trebui să fie luată de Marea Cameră a Curții. Curtea a decis în mod deliberat în prealabil să nu repartizeze Marii Camere prezenta cauză. Prin urmare, această chestiune nu trebuie tranșată în prezenta procedură.

c) Concluzie intermediară

37. În pofida îndoielilor referitoare la competența Uniunii de a adopta ATAD, această chestiune nu trebuie tranșată în cadrul prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Chestiunea privind competența ar putea fi clarificată în prezent numai pe calea unei proceduri preliminare prin care se repune în discuție validitatea ATAD.

2. Semnificația trimiterii de la articolul 8 alineatul (7) a doua teză din ATAD la dreptul intern pentru calcularea deducerii

38. Din punct de vedere material, Regatul Belgiei invocă în apărare faptul că articolul 8 alineatul (7) a doua teză din ATAD, care, pentru calcularea deducerii prevăzute la articolul 8 alineatul (7) prima teză din ATAD, face trimitere la dreptul intern, conferă statelor membre posibilitatea de a nu prevedea deloc deducerea. În definitiv, articolul 8 alineatul (7) a doua teză din ATAD prevede că deducerea „se calculează în conformitate cu dreptul intern”.

[25] A se vedea însă cu privire la avizele parlamentelor Suediei și Maltei din procedura legislativă în temeiul articolului 6 din Protocolul (nr. 2) privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității (JO 2008, C 115, p. 206): Parlamentul European – Comisia pentru afaceri juridice, 25.4.2016, Avizul motivat al Parlamentului Suediei referitor la propunerea de directivă de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care afectează în mod direct funcționarea pieței interne [COM(2016) 26 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)]; Parlamentul European – Comisia pentru afaceri juridice, 5.9.2016, Avizul motivat al Parlamentului Maltei referitor la propunerea de directivă de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care afectează în mod direct funcționarea pieței interne [COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)].

[26] Hotărârea din 14 iunie 2016, Parlamentul/Consiliul (C-263/14, EU:C:2016:435, punctul 42); a se vedea și Avizul 2/00 (Protocolul de la Cartagena privind prevenirea riscurilor biotehnologice) din 6 decembrie 2001 (EU:C:2001:664, punctul 5).

[27] A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauzele conexate BCE/Corneli și Comisia/BCE (C-777/22 P și C-789/22 P, EU:C:2024:973, punctul 130, cu trimitere la Hotărârea Tribunalului din 12 iunie 2019, RV/Comisia, T-167/17, EU:T:2019:404, punctele 59-61, precum și Concluziile avocatului general Pikamäe prezentate în cauza EUIPO/Neoperl, C-93/23 P, EU:C:2024:751, punctul 72 și urm.).

39. Acest argument nu poate fi reținut întrucât articolul 8 alineatul (7) a doua teză din ATAD are o altă funcție. Dacă filiala obține în străinătate venituri dintre care numai o parte rezultă din acorduri neautentice în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD, articolul 8 alineatul (2) din ATAD prevede că numai aceste venituri se includ în baza impozabilă a contribuabilului rezident (în acest exemplu societatea-mamă), trebuind astfel să fie impozitate în statul de rezidență al acestuia (în speță Belgia). Celelalte venituri se impozitează în acest caz în continuare în străinătate. Totuși, nu este încă clar cum se calculează cuantumul impozitului plătit de societatea străină controlată în statul său de rezidență în temeiul acordurilor neautentice și care trebuie, așadar, dedus din obligația fiscală a contribuabilului rezident.

40. Această chestiune este clarificată la articolul 8 alineatul (7) a doua teză din ATAD și evită astfel ca autoritățile fiscale naționale din statul de rezidență al contribuabilului care exercită controlul să fie constrânse să efectueze în raport cu legislația statului de rezidență al societății străine controlate o verificare ipotetică a sarcinii fiscale care ar exista în lipsa acordului neautentic. În această privință, articolul permite efectuarea calculului în conformitate cu dreptul intern.

41. Astfel cum constată în mod întemeiat Comisia, articolul 8 alineatul (7) a doua teză din ATAD autorizează, așadar, statele membre numai să stabilească metoda de calcul al deducerii, însă nu să omită complet deducerea. Acest lucru rezultă și din modul de redactare a alineatului, în care se vorbește despre „calcul[area]” deducerii, care abordează astfel numai problema „cuantumului” acesteia, prezumându-se un răspuns (afirmativ) la întrebarea „dacă” are loc deducerea. Deja în temeiul articolului 8 alineatul (7) a doua teză din ATAD, renunțarea la opțiunea deducerii impozitului plătit în străinătate nu este, așadar, posibilă.

3. Aplicarea articolului 8 alineatul (7) din ATAD în contextul articolului 7 alineatul (2) litera (b)

42. Regatul Belgiei consideră totodată că transpunerea articolului 8 alineatul (7) din ATAD nu este necesară pentru aplicarea articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD. Articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD privește numai acordurile neautentice instituite cu scopul principal de a obține un avantaj fiscal, cu alte cuvinte numai montajele artificiale în scopuri fiscale. În aceste cazuri, nu are loc nicio circulație efectivă de mărfuri, servicii, capitaluri și persoane pe piața internă. Așa fiind, faptul că deducerea nu este prevăzută în aceste cazuri nu reprezintă un obstacol în calea pieței.

43. Statele membre au obligația de a transpune în mod corect și complet directivele [28]. Aceasta înseamnă în principiu că trebuie transpuse toate dispozițiile directivei [29]. Cu toate acestea, în situația în care articolul 8 alineatul (7) din ATAD nu s-ar aplica de la bun început în contextul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD, statele membre ar fi scutite în cazul transpunerii ultimei opțiuni menționate de obligația de a transpune articolul 8 alineatul (7) din ATAD. Acest lucru trebuie stabilit pe calea interpretării [30] acestei dispoziții.

[28] Hotărârea din 22 decembrie 2010, Gavieiro și Iglesias Torres (C-444/09 și C-456/09, EU:C:2010:819, punctul 64), și Hotărârea din 27 octombrie 2011, Comisia/Polonia (C-311/10, nepublicată, EU:C:2011:702, punctul 59).

[29] Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Comisia/Republica Cehă (C-343/08, EU:C:2010:14, punctele 39-42).

[30] Referitor la interpretarea literală, sistematică și teleologică a dispoziției, a se vedea Hotărârea din 4 mai 2010, TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, punctul 44 și jurisprudența citată).

44. Astfel cum observă în mod întemeiat Comisia, spre deosebire de articolul 8 alineatele (1) și (2), articolul 8 alineatul (7) din ATAD nu este limitat, potrivit modului său de redactare, la una dintre cele două litere ale alineatului (2) al articolului 7. Acest lucru pare să indice faptul că posibilitatea de deducere prevăzută la articolul 8 alineatul (7) din ATAD ar trebui să se aplice, potrivit intenției legiuitorului Uniunii, și în privința acordurilor neautentice prevăzute la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD și că trebuie să fie transpusă, așadar, și în dreptul intern.

45. Totodată, considerăm că, din punct de vedere sistematic și teleologic, articolul 8 alineatul (7) din ATAD nu se aplică în contextul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD. Astfel, în cazul acordurilor neautentice nu are loc, ca regulă generală, o dublă impunere, ceea ce înseamnă că prevederea ar fi lipsită de obiect [litera a) de mai jos]. În măsura în care în practică subzistă însă un risc rezidual sau se depun eforturi sporite pentru evitarea dublei impuneri, aceasta servește la descurajarea acordurilor neautentice prin care se urmărește transferul profiturilor în țara străină cu impozitare scăzută [litera b) de mai jos].

a) Posibilitatea de deducere prevăzută la articolul 8 alineatul (7) este, de regulă, lipsită de obiect în cazurile prevăzute la articolul 7 alineatul (2) litera (b)

46. Este necesar să se clarifice dacă articolul 8 alineatul (7) din ATAD (deducerea) se aplică într-adevăr în contextul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD (acorduri neautentice prin care se transferă profituri în țările cu impozitare scăzută) sau dacă, pentru motive sistematice și teleologice, trebuie să se renunțe la aceasta.

47. Articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD consacră principiul potrivit căruia veniturile societății străine controlate care au rezultat din acorduri neautentice se includ în baza impozabilă a contribuabilului rezident. Potrivit acestei reguli, contribuabilul ar trebui să fie impozitat în cele din urmă la fel cum ar fi impozitat dacă nu ar exista un acord neautentic. Prin urmare, veniturile societății străine controlate sunt atribuite, în măsura în care au rezultat din acorduri neautentice, veniturilor contribuabilului care exercită controlul. Articolul 8 alineatul (7) din ATAD derogă de la acest principiu în măsura în care veniturile societății străine controlate nu mai sunt impozitate pe deplin în țară ca urmare a deducerii prevăzute la acest articol, ci numai în cuantumul care rezultă din diferența dintre cota impozitului pe profit din țară și cota impozitului pe profit din străinătate.

1) Contradicție în raport cu consecința juridică generală a unui acord neautentic

48. Dispozițiile ATAD privind combaterea abuzurilor au însă la bază principiul general potrivit căruia structurile artificiale din punctul de vedere al dreptului societăților comerciale, prin care se urmărește în esență obținerea unor avantaje fiscale, nu sunt luate în considerare deloc din punct de vedere fiscal. În acest caz, pentru stabilirea impozitului, în dreptul fiscal se ține seama de situația economică, iar nu de montajele societare sau contractuale. Acest lucru este foarte evident la articolul 6 alineatul (1) din ATAD, care cuprinde clauza generală antiabuz. Acesta prevede: „În scopul calculării obligațiilor fiscale ale societăților, statele membre nu iau în considerare un acord sau o serie de acorduri care, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante, nu sunt autentice, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului dreptului fiscal aplicabil.”

49. Prin urmare, consecința juridică a unui acord neautentic este nerecunoașterea acestuia. Astfel cum a constatat deja Curtea cu mai multe ocazii și în afara domeniului de aplicare al ATAD, este necesar să se aibă în vedere situația care ar fi existat în lipsa acordului [31].

50. Acest lucru este valabil atât pentru statul membru de rezidență a contribuabilului care exercită controlul, cât și pentru statul de rezidență al societății controlate, astfel cum rezultă și din textul articolului 6 alineatul (1) din ATAD („stat*ele* membre nu ia*u* în considerare […]”). În definitiv, la articolul 6 din ATAD, competențele de impozitare în cazul situațiilor transfrontaliere sunt repartizate între statele membre implicate prin stabilirea aceluia dintre ele care este competent să impoziteze veniturile ce rezultă din acorduri neautentice. Aceleași venituri nu mai pot fi impozitate a doua oară de celălalt stat membru (în speță, de statul membru de rezidență a societății controlate).

51. Principiul neluării în considerare a acordurilor neautentice înscris la articolul 6 din ATAD este important și pentru acordurile neautentice menționate la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD. Acordurile neautentice sunt definite la articolul 6 alineatul (2) din ATAD într-un mod puțin mai general [32] ca acorduri care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică. Totuși, definiția de la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD nu este în cele din urmă decât o concretizare a definiției generale pentru cazul societăților străine controlate.

52. Din acest punct de vedere, articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD constituie un caz special de aplicare a articolului 6 din ATAD. Pe de o parte, articolul 7 alineatul (2) litera (b) primul paragraf din ATAD vorbește în mod expres de acele „acorduri neautentice instituite cu scopul principal de a obține un avantaj fiscal”. Pe de altă parte, articolul 7 alineatul (2) litera (b) al doilea paragraf din ATAD ține seama de situația specială ce există în cazul exercitării unui control. Astfel, faptul că, în lipsa îndeplinirii funcțiilor de conducere esențiale de către societatea care exercită controlul, societatea controlată nu ar deține activele sau nu și-ar fi asumat riscurile care generează veniturile sale constituie tocmai cazul unui acord care nu a fost întreprins din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică.

53. Din această perspectivă, proximitatea pe fond dintre articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD și articolul 6 din ATAD este evidentă. Pentru acest motiv, este necesar să se coreleze și consecințele juridice. Consecința juridică a articolului 6 din ATAD este însă că acordurile neautentice sunt ignorate de ambele state membre și sunt în schimb impozitate acordurile autentice. Statul de rezidență al societății controlate care realizează venituri dintr-un acord neautentic trebuie, așadar, să trateze aceste venituri ca și când ar fi fost realizate de la început numai în statul de rezidență al contribuabilului care exercită controlul.

54. Pe *planul punerii în aplicare*, articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD poate prevala ca *lex specialis* față de norma generală antiabuz de la articolul 6 din ATAD [a se vedea considerentul (11)]. Pe *planul consecințelor juridice*, articolul 8 alineatul (7) din ATAD nu poate fi însă aplicat fără o reflecție prealabilă în contextul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD. În caz contrar, ar apărea o contradicție în raport cu consecința juridică prevăzută la articolul 6, și anume ignorarea pe deplin a acordului neautentic.

[31] Hotărârea din 4 octombrie 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punctul 40), Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens ș.a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 46), Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 48), și Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax ș.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 94). Soluția a fost însă diferită în Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark (C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctele 107 și 108).

[32] Diferențele sunt puse în lumină de Böhmer, J., Gebhardt, R., Krüger, S., Orlet, P., Pinetz, E., în Hagemann, T., Kahlenberg, C. (editori), *ATAD Kommentar*, 2019, articolul 7, punctul 198.

2) Este posibilă dubla impunere în cazul acordurilor neautentice?

55. În această privință, se pune de asemenea problema dacă dubla impunere este într-adevăr posibilă în cazul unui acord neautentic în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD. În acest sens este și argumentația Regatului Țărilor de Jos, care arată că veniturile societății străine controlate se impozitează, potrivit mecanismelor prevăzute de directivă, numai o singură dată, fie în străinătate, fie în țară.

56. În definitiv, Curtea asigură interpretarea și aplicarea unitară la nivelul Uniunii a normelor antiabuz și astfel și a impozitării prin reatribuirea veniturilor prevăzute la articolul 7 din ATAD. Prin urmare, nu este posibil să aibă loc o dublă impunere. În cazul în care transferul în străinătate al veniturilor intervine în temeiul unui acord neautentic, veniturile sunt impozitate de Belgia, întrucât aceste venituri ar fi fost generate în Belgia, dacă nu ar fi existat acordul neautentic. Dacă nu există un acord neautentic, veniturile nu sunt incluse în baza impozabilă din Belgia și sunt impozitate în străinătate.

57. Dacă între statele membre există însă divergențe în ceea ce privește existența unui acord neautentic, ținând seama de principiul cooperării loiale [articolul 4 alineatul (3) primul paragraf TUE], acestea trebuie soluționate cu ajutorul principiilor înscrise în Directiva privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale [33].

58. Prin urmare, deducerea prevăzută la articolul 8 alineatul (7) din ATAD este inutilă în cazul acordurilor neautentice menționate la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD atunci când transferul profiturilor are loc între două state membre. În schimb, în cazul transferului profiturilor în țări terțe, convențiile pentru evitarea dublei impuneri conțin de regulă dispoziții privind procedurile corespunzătoare de acord amiabil (a se vedea de exemplu articolul 25 din Modelul de convenție al OCDE).

59. Drept urmare, dubla impunere nu apare în cazul în care noțiunea de acord neautentic este aplicată în mod uniform. Prin urmare, nu este necesară nici deducerea impozitului plătit – în acest caz în mod neîntemeiat – în străinătate.

3) Deducerea este contraproductivă în cazul acordurilor neautentice

60. Obiectivul directivei, și anume combaterea efectivă a acordurilor neautentice, este de asemenea un argument în sensul că articolul 8 alineatul (7) din ATAD (cu alte cuvinte deducerea) nu poate fi aplicat în privința acordurilor neautentice menționate la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD.

61. Acest lucru rezultă cu evidență din următorul exemplu. Reatribuirea veniturilor în cazul unei diferențe mici între cotele de impozitare, diferență care este necesar să existe potrivit articolului 7 alineatul (1) primul paragraf litera (b) din ATAD pentru calificarea drept societate străină controlată, este compatibilă, și în opinia Comisiei, cu obiectivul armonizării minime. Prin urmare, se poate reține că există un acord neautentic și atunci când se are în vedere o diferență de 5 % de exemplu între cotele de impozitare. În schimb, dacă societatea străină controlată a plătit deja impozit pe profit calculat la o cotă de 15 % de exemplu, dar în statul de rezidență al contribuabilului care exercită controlul trebuie să se plătească de asemenea impozit pe profit

[33] Directiva (UE) 2017/1852 a Consiliului din 10 octombrie 2017 privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană (JO 2017, L 265, p. 1).

numai în cotă de 20 %, stimulentul pentru combaterea acordurilor neautentice este mai degrabă redus, deoarece veniturile fiscale proprii sunt limitate strict la diferența rezultată (în cazul din exemplu, 5 %). Deducerea nu ar face decât să reducă stimulentul pentru combaterea acordurilor neautentice și este contraproductivă din acest punct de vedere.

62. În plus, aplicarea articolului 8 alineatul (7) din ATAD în contextul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD ar încălca suveranitatea fiscală a statului de rezidență al contribuabilului care exercită controlul, în măsura în care îl obligă să renunțe la dreptul său existent de impozitare până la concurența impozitului plătit în străinătate, deși contribuabilul a optat pentru un acord neautentic. În mod normal, nu revine contribuabilului sarcina de a decide prin intermediul unui acord neautentic cine are dreptul la veniturile fiscale.

63. Prin urmare, aplicarea articolului 8 alineatul (7) din ATAD în cazul acordurilor neautentice în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD nu este necesară și nici oportună. Totodată, aplicarea ar fi contrară și jurisprudenței constante a Curții, potrivit căreia nimeni nu se poate prevala în mod abuziv de normele dreptului Uniunii [34]. Întrucât reatribuirea veniturilor ca urmare a unui acord neautentic în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD constituie un caz special prevăzut la articolul 6 din ATAD (care, potrivit titlului, este o normă generală antiabuz și privește acordurile neautentice), conform acestei jurisprudențe, niciun contribuabil care a optat pentru un acord neautentic nu se poate prevala de avantajul care decurge din posibilitatea de deducere prevăzută la articolul 8 alineatul (7) din ATAD.

64. Dacă acesta este însă cazul, atunci statul membru nu este obligat să introducă o asemenea posibilitate în dreptul intern întrucât – astfel cum a arătat în mod expres Curtea [35] – acest principiu general (potrivit căruia nimeni nu se poate prevala în mod abuziv de normele dreptului Uniunii) este imperativ. Fiind un principiu general imperativ al dreptului Uniunii, acesta nu poate fi înlăturat prin dreptul derivat.

4) Cu privire la semnificația reală a articolului 8 alineatul (7) din ATAD

65. Această interpretare sistematică și teleologică nu înseamnă însă că dispoziția articolului 8 alineatul (7) din ATAD este inutilă. Deducerea prevăzută la articolul 8 alineatul (7) din ATAD este astfel necesară atunci când se transpune opțiunea de la articolul 7 alineatul (2) litera (a) din ATAD. În acest caz, veniturile pasive ale societății străine controlate sunt impozitate global de statul de rezidență al contribuabilului, fără a fi necesar să se demonstreze că scopul principal al montajului este obținerea unui avantaj economic.

66. Aceste profituri nu intră sub incidența suveranității fiscale a statului de rezidență al contribuabilului în simplul temei al principiului neluării în considerare a montajelor artificiale, înscris la articolul 6 din ATAD. Prin urmare, nu există *a priori* niciun motiv pentru care statul de rezidență al societății străine controlate din litigiul principal să nu impoziteze aceleași venituri. Așadar, aplicarea articolului 7 alineatul (2) litera (a) din ARAD ar putea să conducă la o dublă

[34] Hotărârea din 4 octombrie 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, punctul 36), Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark (C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctul 70), Hotărârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia (C-356/15, EU:C:2018:555, punctul 99), și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 35).

[35] Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark (C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctul 71), care trimite la Hotărârea din 11 iulie 2018, Comisia/Belgia (C-356/15, EU:C:2018:555, punctul 99), la Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens ș.a. (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27), și la Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 38).

impunere fără aplicarea articolului 8 alineatul (7) din ATAD. În concluzie, dispoziția articolului 8 alineatul (7) din ATAD își păstrează sensul autonom, deși acesta trebuie să fie restrâns din punct de vedere sistematic și teleologic.

b) Riscurile reziduale de facto *sunt în interesul combaterii acordurilor neautentice*

67. În consecință, chiar dacă în cazurile de acorduri neautentice nu se poate ajunge la o dublă impunere – cel puțin între statele membre –, trebuie recunoscut faptul că în practică există riscul să fie necesar un efort sporit legat de necesitatea de a trata atât cu statul de rezidență al societății străine controlate, cât și cu statul de rezidență al contribuabilului care exercită controlul. Astfel, în timp ce interesul statului de rezidență a contribuabilului care exercită controlul este să se rețină un sens larg al noțiunii de acord neautentic care îi asigură venituri fiscale, interesul statului de rezidență al societății controlate este ca această noțiune să fie înțeleasă în sens restrâns întrucât, în caz contrar, veniturile impozabile nu mai intră sub incidența suveranității sale fiscale.

68. Aceste riscuri *de facto* nu sunt însă contrare logicii fundamentale a directivei. Contrariul este adevărat: dacă posibilitatea de deducere prevăzută la articolul 8 alineatul (7) s-ar aplica în cazurile vizate de articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD, contribuabilul care exercită controlul ar trebui să suporte, în cazul descoperirii acordului neautentic, numai sarcina fiscală din propriul stat de rezidență, după deducerea sarcinii fiscale din statul de rezidență al societății străine controlate.

69. Prin urmare, contribuabilul care exercită controlul ar trebui să plătească, în cel mai rău caz, impozite în același cuantum ca în cazul în care nu ar exista acordul neautentic; în cel mai bun caz, acordul neautentic nu este niciodată descoperit și profiturile vor fi fost transferate cu succes într-o țară cu impozitare scăzută. Aceasta încurajează tocmai „tentativa” încheierii unor acorduri neautentice, întrucât nu există nimic de pierdut, ci doar ceva de câștigat. Efectul disuasiv al riscurilor practice pe care tocmai l-am prezentat previne acest lucru.

c) Concluzie intermediară

70. Prin urmare, posibilitatea de deducere prevăzută la articolul 8 alineatul (7) din ATAD nu este aplicabilă în contextul articolului 7 alineatul (2) litera (b). Dimpotrivă, trebuie să se rețină o interpretare teleologică restrânsă a articolului 8 alineatul (7) întrucât în speță nu operează scopul normei, de evitare a dublei impuneri. În plus, în caz contrar, ar apărea o contradicție în raport cu consecința juridică a articolului 6 din ATAD (neluarea în considerare a acordului neautentic), precum și cu jurisprudența Curții înseși, potrivit căreia nimeni nu se poate prevala în mod abuziv de normele dreptului Uniunii. Aplicarea articolului 8 alineatul (7) din ATAD se limitează, așadar, la reatribuirea veniturilor prevăzută la articolul 7 alineatul (2) litera (a).

71. Pentru acest motiv, Regatul Belgiei, care a ales, în ceea ce privește dispozițiile referitoare la societățile străine controlate, opțiunea prevăzută la articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD, nu avea, cel puțin pentru acest motiv, obligația de a transpune articolul 8 alineatul (7) din ATAD. Acțiunea Comisiei este nefondată cel puțin pentru acest motiv.

4. Armonizarea minimă

72. În continuare, Regatul Belgiei susține în apărare că scopul unic al ATAD este, potrivit articolului 3, numai armonizarea minimă a normelor de protecție a bazelor impozabile naționale ale societăților. Faptul că acesta nu prevede în cazurile de abuz deducerea în conformitate cu articolul 8 alineatul (7) din ATAD nu ar face decât să garanteze un grad mai ridicat de protecție a bazelor impozabile naționale ale societăților.

73. Comisia arată în replică că pentru transpunerea corectă a ATAD în dreptul intern este de asemenea necesară transpunerea articolului 8 alineatul (7). Armonizarea minimă permite doar completarea sau consolidarea măsurilor prevăzute de directivă, de exemplu prin reducerea valorilor de prag de control prevăzute la articolul 7 alineatul (1) primul paragraf litera (a) din ATAD [a se vedea considerentul (12)], dar nu și netranspunerea absolută.

74. Potrivit articolului 288 al treilea paragraf TFUE, directivele sunt obligatorii cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele. După cum am arătat deja mai sus, statele membre au obligația de a transpune în mod corect și complet directivele [36], cu alte cuvinte sunt ținute în principiu să transpună toate dispozițiile directivei [37].

75. În cazul directivelor care au drept scop armonizarea minimă, legiuitorul Uniunii permite însă în mod deliberat statelor membre să mențină sau să adopte măsuri mai severe. Condiția sub care este permis să se adopte sau să se mențină dispoziții mai stricte este ca acestea să nu fie de natură să compromită rezultatul prevăzut de directiva în discuție; în plus, este necesar ca ele să fie concordante cu dreptul primar [38]. În domeniul armonizării minime, restrângerile libertăților fundamentale care rezultă din acestea pot fi justificate de obiectivele directivei ca motive de ordine publică [39], cu condiția să nu depășească ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivului urmărit [40].

76. De regulă, acest lucru privește situația în care statul membru transpune o dispoziție generală a directivei prin adoptarea unei norme mai specifice și mai stricte sau în care modifică, de exemplu, o valoare prag stabilită de directivă ca standard minim, consolidând astfel cerințele legale.

77. Situația din speță este diferită de aceste situații întrucât Regatul Belgiei nu numai că nu a transpus dispoziția directivei printr-o normă mai strictă, ci nu a transpus deloc o dispoziție a ATAD, și anume articolul 8 alineatul (7). În această privință, Regatul Belgiei invocă faptul că doar articolul 7 și articolul 8 alineatele (1)-(4) din ATAD prevăd standardul minim de protecție a bazelor impozabile naționale ale societăților care trebuie imperativ transpus de statele membre. Excepțiile stabilite la articolul 8 alineatele (5)-(7) din ATAD de la includerea în baza impozabilă, prin care se urmărește evitarea dublei impuneri, restrâng în schimb realizarea acestui obiectiv, motiv pentru care nu este obligatoriu să fie transpuse de statele membre. Astfel, atunci când un

[36] Hotărârea din 27 octombrie 2011, Comisia/Polonia (C-311/10, nepublicată, EU:C:2011:702, punctul 59), și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Gavieiro și Iglesias Torres (C-444/09 și C-456/09, EU:C:2010:819, punctul 64).

[37] Hotărârea din 14 ianuarie 2010, Comisia/Republica Cehă (C-343/08, EU:C:2010:14, punctele 39-42).

[38] Hotărârea din 7 iulie 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punctul 43 și jurisprudența citată).

[39] Referitor la restrângerile liberei circulații a capitalurilor, a se vedea Hotărârea din 2 martie 2023, PrivatBank ș.a. (C-78/21, EU:C:2023:137, punctul 63), și Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/Ungaria (Transparența asociațiilor) (C-78/18, EU:C:2020:476, punctul 89).

[40] Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia" Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, punctul 35), și Hotărârea din 7 iulie 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, punctul 44).

stat membru nu prevede deducerea de la articolul 8 alineatul (7) din ATAD, de exemplu în cazurile de acorduri neautentice, el garantează astfel doar un nivel mai ridicat de protecție a bazelor impozabile naționale la impozitul pe profit.

78. Curtea a fost chemată deja să statueze asupra directivelor care prevedeau doar o armonizare minimă, însă acestea făceau parte din materia protecției consumatorilor. Și în cauzele respective prin legea națională de transpunere s-a urmărit realizarea într-o mai mare măsură a obiectivului directivei și s-a omis astfel, precum în speță, transpunerea unei excepții prevăzute de directivă.

79. Curtea s-a pronunțat asupra acestei chestiuni în cauza Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid [41]. În respectiva cauză a fost vorba despre Directiva 93/13/CEE privind clauzele abuzive în contractele încheiate cu consumatorii [42], care la articolul 4 alineatul (2) prevede că caracterul abuziv al unei clauze nu poate să rezulte nici din definirea obiectului principal al contractului, nici din raportul dintre prestație și contraprestație, în măsura în care această clauză este exprimată în mod clar și inteligibil. Potrivit articolului 8 din directivă, statele membre pot adopta sau menține cele mai stricte dispoziții compatibile cu tratatul în domeniul reglementat de directivă, pentru a asigura consumatorului un nivel maxim de protecție. Reglementarea spaniolă prin care Directiva 93/13/CEE a fost transpusă în dreptul intern nu a preluat excepțiile prevăzute la articolul 4 alineatul (2) din directivă. Dimpotrivă, având în vedere obiectul său principal sau raportul preț-prestație, pe baza sa se poate considera că este abuzivă și o clauză exprimată în mod clar și inteligibil. După prezentarea Concluziilor avocatei generale Trstenjak [43], Curtea a apreciat că netranspunerea dispoziției derogatorii este permisă întrucât guvernul spaniol a urmărit, în concordanță cu obiectivul armonizării minime [44], să instituie un nivel mai ridicat de protecție a consumatorilor [45].

80. De aici se poate desprinde concluzia că obligația statelor membre de a transpune directiva nu vizează, în cazul simplei armonizări minime, acele dispoziții derogatorii prin netranspunerea cărora se realizează într-o mai mare măsură obiectivul urmărit de directivă decât în cazul transpunerii lor. Cu alte cuvinte, în cazul unei directive de armonizare minimă nu este imperativ să se transpună o dispoziție derogatorie care limitează realizarea obiectivului directivei.

81. La fel cum în cauza Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid Directiva 93/13/CEE a permis dispoziții de drept intern mai stricte „pentru a asigura consumatorului un nivel maxim de protecție” [46], articolul 3 din ATAD deschide în speță posibilitatea privind „aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri care urmăresc să asigure un nivel mai ridicat de protecție a bazelor impozabile naționale ale societăților”. Prin urmare, și ATAD urmărește numai o armonizare minimă.

82. Pentru a stabili dacă articolul 8 alineatul (7) din ATAD care nu a fost transpus constituie o dispoziție derogatorie ce limitează realizarea obiectivului directivei, este necesar să se analizeze din nou mecanismul normativ. Articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD consacră principiul potrivit căruia veniturile societății străine controlate care au rezultat din acorduri neautentice se

41 Hotărârea din 3 iunie 2010 (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Directiva Consiliului din 5 aprilie 1993 (JO 1993, L 95, p. 29, Ediție specială, 15/vol. 2, p. 273), în versiunea inițială. Modificările introduse prin Directiva 2011/83/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 25 octombrie 2011 privind drepturile consumatorilor (JO 2011, L 304, p. 64) și prin Directiva (UE) 2019/2161 a Parlamentului European și a Consiliului din 27 noiembrie 2019 (JO 2019, L 328, p. 7) nu au fost relevante în cauza C-484/08.

43 Prezentate în cauza Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, punctul 87).

44 Hotărârea din 3 iunie 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punctul 28 și urm.).

45 Hotărârea din 3 iunie 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, punctul 40).

46 Articolul 8 din Directiva 93/13.

includ în baza impozabilă a contribuabilului rezident. Prin această regulă, contribuabilul ar trebui să fie impozitat în definitiv la fel cum ar fi impozitat dacă nu ar exista un acord neautentic. Prin urmare, veniturile societății străine controlate sunt incluse prin reatribuire, în măsura în care au rezultat din acorduri neautentice, în veniturile contribuabilului care exercită controlul. Articolul 8 alineatul (7) din ATAD derogă de la acest principiu în măsura în care veniturile societății străine controlate nu mai sunt impozitate pe deplin în țară ca urmare a deducerii prevăzute de acest articol. Prin urmare, obiectivul normativ (protecția bazelor impozabile naționale ale societăților) este restrâns. „Victima" unui acord neautentic obține mai puține venituri fiscale decât în cazul în care ar fi fost ales un acord autentic.

83. În această măsură, principiul menționat mai sus, dedus din cauza Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, este aplicabil în speță. În conformitate cu acesta, netranspunerea articolului 8 alineatul (7) din ATAD nu constituie o neîndeplinire a obligațiilor ce revin Regatului Belgiei, în măsura în care această netranspunere contribuie la o realizare mai amplă a obiectivului directivei [litera a) de mai jos] și nu depășește ceea ce este necesar în acest scop [litera b) de mai jos].

a) Realizarea mai amplă a obiectivului directivei prin netranspunerea articolului 8 alineatul (7)

84. Netranspunerea articolului 8 alineatul (7) din ATAD ar trebui în primul rând să contribuie la o mai amplă realizare a obiectivului ATAD. Prin urmare, este necesar să se stabilească baza pe care trebuie determinat obiectivul ATAD.

85. În cauza Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, menționată mai sus, în această privință s-a ținut seama numai de protecția consumatorilor la care se face referire la articolul 8 din Directiva 93/13/CEE, articol care stabilește numai standardul armonizării minime. Drept urmare, în speță ar trebui să se aibă în vedere articolul 3 din ATAD.

86. Prin netranspunerea posibilității de deducere prevăzute la articolul 8 alineatul (7) se realizează într-o mai mare măsură „protecți[a] bazelor impozabile naționale ale societăților" la care se face referire la articolul 3. Mai presus de toate însă, riscul de a se confrunta cu o impozitare suplimentară în statul de rezidență al societății controlate are ca efect descurajarea transferului veniturilor în străinătate și protejează astfel în mod suplimentar baza impozabilă națională a societăților.

87. Contrar celor susținute de Comisie, care face trimitere în această privință numai la al cincilea considerent, evitarea obstacolelor suplimentare în calea pieței, menționată de asemenea în acest considerent, precum o dublă impozitare, nu poate fi considerată un obiectiv autonom al directivei. În special, dubla impozitare rezultă din directiva însăși, și anume din obligația de reatribuire a veniturilor, cu precizarea că această obligație există numai în cazul în care se pornește de la ipoteza că statul cu impozitare scăzută are dreptul la propria bază impozabilă ca urmare a acordului neautentic. Prin urmare, ar fi inconsecvent să se prezume că directiva are drept obiectiv evitarea dublei impuneri, atât timp cât riscul rezultă din directiva însăși (în speță din obligația de reatribuire a veniturilor).

88. Acest lucru este confirmat de o analiză mai aprofundată a ATAD. Potrivit titlului său, ATAD stabilește „norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne". Printre acestea, numai sintagma „împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale" descrie obiectivul directivei. Adăugarea „care au incidență directă

asupra funcționării pieței interne” restrânge categoria practicilor de evitare a obligațiilor fiscale vizate în raport cu temeiul juridic reprezentat de articolul 115 TFUE (a se vedea punctul 1 de mai sus), fără a defini un obiectiv propriu.

89. În considerentul (1) se menționează deja că este necesar „să se restabilească încrederea în echitatea sistemelor fiscale” și să se permită „guvernelor să își exercite în mod efectiv suveranitatea fiscală”. Combaterea practicilor de evitare a obligațiilor fiscale este evocată și în considerentele (2), (3), (5), (14) și (16) ca reprezentând obiectivul directivei.

90. În plus, din perspectiva directivei, obstacolul în calea pieței este constituit în primul rând de înseși practicile de evitare a obligațiilor fiscale. Acest lucru este deja expus în chiar titlul directivei („practic[i] de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne”) și confirmat prin considerentul (2) al directivei, în care se precizează: „Este esențial pentru buna funcționare a pieței interne ca statele membre să pună în aplicare, ca măsură minimă, angajamentele asumate în cadrul BEPS și, la nivel mai general, să ia măsuri pentru a descuraja practicile de evitare a obligațiilor fiscale și să garanteze o impozitare echitabilă și eficace în Uniune […].” Aceeași idee se regăsește și în considerentul (16), în care se arată că: „[…] unul dintre principalele obiective ale acestei directive este acela de a îmbunătăți rezistența pieței interne în ansamblul său la practicile transfrontaliere de evitare a obligațiilor fiscale […]”.

91. Numai în al cincilea considerent se vorbește despre „obstacole suplimentare în calea pieței, cum ar fi dubla impunere”. Cu toate acestea, s-ar exagera importanța unui singur considerent în cazul în care din acesta s-ar deduce încă un obiectiv al directivei, un obiectiv autonom, în condițiile în care obiectivul principal indiscutabil al directivei a fost consacrat în cel puțin cinci considerente, în titlul și în corpul normativ însuși (a se vedea articolul 3 din ATAD). Niciuna dintre normele de fond ale ATAD nu tratează mai detaliat problema dublei impuneri între statele membre, excepție făcând articolul 8 alineatul (7), cu toate că și acesta privește „numai” dubla impunere pe care o creează el însuși. Este mai logic să se considere că evitarea dublei impuneri, în cazurile în care aceasta poate să intervină pe baza directivei, este o expresie a principiului proporționalității.

92. În a treia teză a considerentului (5) se precizează: „În cazul în care aplicarea normelor respective duce la dubla impunere, contribuabilii ar trebui să beneficieze de o facilitate fiscală sub forma unei deduceri pentru impozitul plătit în alt stat membru sau într-o țară terță, după caz”. Impozitarea – prevăzută la articolul 7 alineatul (2) din ATAD – prin reatribuirea veniturilor societății străine controlate vizează însă numai opțiunea de la litera (a), situație în care poate într-adevăr să intervină o dublă impunere de către două state membre. În schimb, având în vedere cele ce precedă (punctul 46 și următoarele), în cazurile de la litera (b) nu poate interveni nicidecum dubla impunere, cel puțin nu între state membre.

93. Prin urmare, nu este necesar să se tranșeze problema dacă Uniunea este într-adevăr competentă să adopte o directivă în vederea *eliminării generale a* dublei impuneri din dreptul fiscal direct al statelor membre, întrucât dubla impunere rezultă ca urmare a exercitării suveranității fiscale a statelor membre. În această privință, Curtea a subliniat deja în mai multe rânduri că dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competențelor fiscale ale unor state membre diferite, în măsura în care această exercitare nu este discriminatoare, nu

constituie restricții interzise de tratat [47].

94. În concluzie, netranspunerea articolului 8 alineatul (7) din ATAD are ca efect o mai amplă realizare a obiectivului directivei, definit la articolul 3, și anume protecția bazei impozabile naționale a societăților, decât în cazul transpunerii.

b) Respectarea cerinței necesității

95. Netranspunerea este de asemenea necesară întrucât în cazurile vizate de articolul 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD nu există ca regulă generală riscul dublei impuneri (a se vedea punctul 46 și următoarele de mai sus). Pentru societățile în cauză care au optat pentru acordul neautentic respectiv, netranspunerea articolului 8 alineatul (7) din ATAD are ca urmare multiplicarea dificultăților practice (a se vedea în această privință punctul 67 și următoarele de mai sus). În această măsură, multiplicarea dificultăților are efect disuasiv întrucât inversează tendința în ceea ce privește stimulentul economic de a transfera profiturile în alte state în care cotele impozitului pe profit sunt mai scăzute. În consecință, măsura nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului pe care îl urmărește.

c) Concluzie intermediară

96. Deducerea prevăzută la articolul 8 alineatul (7) a impozitului plătit în străinătate de societatea străină controlată nu era, așadar, vizată de obligația de transpunere a ATAD prin care se urmărește o armonizare minimă, în calitate de normă derogatorie care limitează atingerea tocmai a acestui obiectiv al directivei. Prin urmare, Regatul Belgiei nu și-a încălcat obligația de transpunere prin faptul că nu a transpus articolul 8 alineatul (7). Acțiunea Comisiei este nefondată și pentru acest motiv.

C. Rezumat

97. Rezultă că motivul privind neîndeplinirea obligațiilor ca urmare a netranspunerii articolului 8 alineatul (7) atunci când s-a optat pentru impozitarea prin reatribuirea veniturilor în sensul articolului 7 alineatul (2) litera (b) din ATAD este nefondată cel puțin în lumina interpretării teleologice a acestei norme, dar, în orice caz, este nefondată având în vedere simpla armonizare minimă urmărită de directivă în conformitate cu articolul 3 din aceasta.

VI. Cheltuielile de judecată

98. Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a căzut în pretenții, aceasta trebuie obligată la plata cheltuielilor de judecată în conformitate cu cererea Regatului Belgiei.

[47] Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania (C-487/08, EU:C:2010:310, punctul 56); a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punctul 27), Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punctele 41, 42 și 47), și Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punctele 19, 20 și 24).

99. Potrivit articolului 140 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, statele membre și instituțiile care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. În aplicarea acestei dispoziții, Regatul Țărilor de Jos suportă propriile cheltuieli de judecată.

VII. Concluzie

100. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să declare și să hotărască:

1. Respinge acțiunea.

2. Obligă Comisia la plata cheltuielilor de judecată.

3. Regatul Țărilor de Jos suportă propriile cheltuieli de judecată.