HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

25 octombrie 2012*

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Articolele 49 TFUE și 63 TFUE — Articolele 31 și 40 din Acordul privind SEE — Impozitarea veniturilor din capital și din bunuri mobile — Societăți de investiții rezidente și nerezidente — Impozit pe bunuri mobile — Deducerea impozitului pe bunuri mobile — Scutirea veniturilor din capital și din bunuri mobile — Discriminare — Justificări”

În cauza C-387/11,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 19 iulie 2011,

Comisia Europeană, reprezentată de W. Mölls și de C. Soulay, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Belgiei, reprezentat de J.-C. Halleux și de M. Jacobs, în calitate de agenți,

pârât,

susținut de:

Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat de S. Behzadi-Spencer, în calitate de agent,

intervenient,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, domnii A. Borg Barthet, E. Levits (raportor) și J.-J. Kasel și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

* Limba de procedură: franceza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin menținerea unor reguli diferite referitoare la impozitarea veniturilor din capital și din bunuri mobile după cum acestea sunt obținute de societăți de investiții belgiene sau de societăți de investiții străine, Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 49 TFUE și 63 TFUE, precum și al articolelor 31 și 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

Cadrul juridic belgian

2 Articolul 1 din Codul privind impozitul pe venit din 1992 (code des impôts sur les revenus 1992) (denumit în continuare „CIR 1992”) prevede:

„§ 1. Se stabilesc cu titlu de impozit pe venit:

1° un impozit pe venitul global al locuitorilor Regatului, denumit impozit pe venitul persoanelor fizice (impôt des personnes physiques);

2° un impozit pe venitul global al societăților rezidente, denumit impozit pe profit (impôt des sociétés);

3° un impozit pe veniturile persoanelor juridice belgiene, altele decât societățile, denumit impozit pe venitul persoanelor juridice (impôt des personnes morales);

4° un impozit pe veniturile nerezidenților, denumit impozit pe veniturile nerezidenților (impôt des non-résidents).

§ 2. Impozitele sunt percepute prin reținere la sursă în limitele și în condițiile prevăzute în titlul VI primul capitol.”

Regimul fiscal aplicabil societăților de investiții rezidente în Belgia

3 Din articolul 179 din CIR 1992 rezultă că societățile rezidente, și anume societățile al căror sediu social, sediu principal sau sediu de conducere ori de administrare este situat în Belgia, sunt supuse impozitului pe profit.

4 Astfel, articolul 185 alineatul 1 din CIR 1992 precizează că acestea din urmă sunt impozabile asupra valorii totale a beneficiilor, inclusiv dividendele distribuite.

5 Articolul 185 bis alineatul 1 din CIR 1992 prevede totuși că societățile de investiții „nu sunt impozabile decât asupra valorii totale a avantajelor anormale sau benevole primite și a cheltuielilor și a sarcinilor nedeductibile cu titlu de cheltuieli profesionale, altele decât reducerile de valoare și pierderile asupra acțiunilor sau părților, fără a aduce atingere totuși supunerii lor la cotizația specială prevăzută la articolul 219”.

6 În această privință, articolul 219 din CIR 1992 prevede o cotizație distinctă stabilită în special pentru cheltuielile societății, și anume comisioane, comisioane de intermediere, reduceri comerciale sau altele, care nu sunt justificate de prezentarea unei fișe individuale și a unui extras recapitulativ, precum și pentru beneficiile disimulate, și anume beneficiile constatate de administrație care nu sunt cuprinse în rezultatul contabil al societății.

7 În temeiul articolelor 249 și 261 din CIR 1992, impozitul pe profit se percepe prin reținere la sursă pentru veniturile din capital și din bunuri mobile obținute de locuitorii Regatului Belgiei, de societățile rezidente, precum și de contribuabilii supuși impozitului pe venitul nerezidenților care au în Belgia un sediu.

8 Articolul 269 din CIR 1992 stabilește impozitul pe bunuri mobile (précompte mobilier) la 15 % pentru veniturile din capital și din bunuri mobile și la 25 % pentru dividende.

9 Articolul 276 din CIR 1992 prevede:

„Impozitele prevăzute la articolul 1 se achită în măsura indicată mai jos, prin deducerea impozitului pe bunuri imobile (précompte immobilier), a impozitului pe bunuri mobile și a impozitului profesional (précompte professionnel), a cotei forfetare de impozit plătit în străinătate (quotité forfaitaire d'impôt étranger) și a creditului fiscal."

10 Articolul 279 din CIR 1992 precizează:

„Valoarea impozitului pe bunuri mobile stabilită potrivit articolului 269 se deduce cu titlu de impozit pe bunuri mobile."

11 Articolul 304 alineatul 2 al doilea paragraf din CIR 1992 prevede:

„În ceea ce privește societățile rezidente, excedentul eventual al impozitului pe bunuri mobile, prevăzut la articolul 279 [...] se deduce, dacă este cazul, din cotizațiile distincte stabilite în executarea articolelor 219 și 219 bis, iar surplusul este restituit, cu condiția să atingă 2,50 EUR."

Regimul fiscal aplicabil societăților de investiții nerezidente în Belgia

12 În temeiul articolelor 227 și 228 din CIR 1992, societățile străine, precum și asociațiile, sediile sau orice organisme fără personalitate juridică care sunt constituite sub o formă juridică similară celei a unei societăți de drept belgian și care nu au în Belgia sediul social, sediul principal sau sediul de conducere ori de administrare sunt supuse impozitului pe venitul nerezidenților, perceput exclusiv pentru veniturile produse sau obținute în Belgia și care sunt impozabile.

13 Aceste dispoziții sunt aplicabile societăților nerezidente care dispun de un sediu situat pe teritoriul belgian.

14 Potrivit articolului 294 din CIR 1992, impozitul pe bunuri mobile se deduce din impozitul pe veniturile nerezidenților.

15 În ceea ce privește societățile nerezidente care nu dispun de un sediu situat pe teritoriul belgian, articolul 248 din CIR 1992 prevede că impozitul aferent veniturilor neprevăzute la articolele 232-234 din CIR 1992 este egal cu diversele rețineri la sursă și cu cotizația specială prevăzută la articolul 301 din CIR 1992.

Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

16 Considerând că normele de impozitare a veniturilor din capital și din bunuri mobile obținute de societăți de investiții nerezidente care nu dispun de un sediu permanent situat pe teritoriul belgian sunt mai puțin favorabile decât cele referitoare la impozitarea veniturilor societăților de investiții cu sediul în Belgia, Comisia a trimis la 17 octombrie 2008 o scrisoare de punere în întârziere autorităților belgiene, subliniind incompatibilitatea acestei legislații cu articolele 49 TFUE, 54 TFUE și 63 TFUE.

17 Întrucât autoritățile belgiene nu au răspuns la această scrisoare, Comisia a adresat Regatului Belgiei un aviz motivat în data de 4 iunie 2010, somând acest stat membru să se conformeze articolelor menționate într-un termen de două luni de la primirea avizului.

18 Întrucât a considerat răspunsul dat de autoritățile belgiene la 17 septembrie 2010 nesatisfăcător, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

19 Prin Ordonanța președintelui Curții din 9 ianuarie 2012, s-a admis intervenția Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord în susținerea concluziilor Regatului Belgiei.

Cu privire la acțiune

Cu privire la existența unor restricții privind dispozițiile Tratatului FUE

Argumentele părților

20 Comisia arată că diferența dintre impozitarea societăților de investiții rezidente și cea a societăților de investiții nerezidente care nu dispun de un sediu permanent situat pe teritoriul belgian determină o diferență de tratament al acestor două tipuri de societăți care constituie o încălcare a articolelor 49 TFUE și 63 TFUE.

21 Astfel, deși veniturile acestor două categorii de contribuabili sunt grevate de impozitul pe bunuri mobile în același mod, societățile rezidente ar beneficia de un regim mai favorabil.

22 Pe de o parte, articolul 185 bis din CIR 1992 ar prevedea o scutire a acestui tip de venituri și ar limita impozitarea societăților rezidente la anumite ipoteze excepționale, precum și la cotizația distinctă, prevăzute la articolul 219 din CIR 1992.

23 Pe de altă parte, articolul 304 din CIR 1992 ar institui un mecanism care ar neutraliza impozitul pe bunuri mobile plătit la sursă. Astfel, alineatul 2 al doilea paragraf al acestui articol ar permite deducerea eventualului excedent al acestui impozit din cotizațiile distincte datorate în temeiul articolului 219 din CIR 1992 și chiar încasarea surplusului în măsura în care acesta atinge 2,50 euro.

24 Potrivit Comisiei, această diferență de tratament constituie un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor, precum și o restricție privind libertatea de stabilire. Astfel, rezervând numai societăților rezidente posibilitatea de a deduce impozitul pe bunuri mobile din impozitul pe care îl datorează și de a scuti veniturile din capital și veniturile din bunuri mobile pe care le obțin, legislația națională ar face mai puțin atractivă investiția în societăți belgiene pentru societățile de investiții nerezidente care nu dispun de un sediu permanent în Belgia.

25 Regatul Belgiei, recunoscând că există o diferență de tratament între regimul de impozitare a societăților rezidente și cel al societăților nerezidente care nu dispun de un sediu permanent în Belgia, subliniază că aceste două categorii de societăți se află în situații de drept și de fapt diferite din punct de vedere obiectiv, care justifică o astfel de diferență de tratament.

26 În primul rând, societățile rezidente sunt supuse impozitului pe profit conform articolelor 185, 185 bis și 219 din CIR 1992. În ceea ce privește societățile nerezidente care nu dispun de un sediu permanent în Belgia, Comisia nu ar face, în cererea introductivă, nicio diferențiere în funcție de regimul fiscal căruia acestea îi sunt supuse în statul lor de rezidență. Astfel, în statele în care acestea nu ar fi supuse unui impozit pe venit sau atunci când beneficiile lor ar fi scutite, societățile nerezidente nu ar fi într-o situație comparabilă cu cea a societăților rezidente.

27 În al doilea rând, Comisia ar fi omis să menționeze faptul că cuantumul plătit cu titlu de impozit pe bunuri mobile nu ar putea fi dedus din cuantumul datorat cu titlu de impozit pe profit sau de impozit pe venitul nerezidenților, nici rambursat, în ceea ce privește societățile rezidente sau, respectiv, societățile nerezidente care dispun de un sediu permanent în Belgia, decât în anumite condiții și în anumite limite, în special prevăzute la articolele 281 și 282 din CIR 1992.

28 În al treilea rând, Regatul Belgiei subliniază că fondurile deschise de investiții de drept belgian (fonds communs de placement) nu sunt considerate ca fiind entități juridice distincte și nu sunt, ca atare, supuse impozitului pe profit. În consecință, impozitul pe bunuri mobile care grevează veniturile din capital și din bunuri mobile atribuite acestor fonduri este încasat definitiv, la fel ca și cel pe venitul societăților de investiții nerezidente care nu dispun de un sediu permanent în Belgia.

29 În al patrulea rând, dacă ar fi constatată o situație de dublă impunere a veniturilor unor astfel de societăți nerezidente, aceasta ar fi consecința lipsei de armonizare a legislațiilor fiscale ale statelor membre, în măsura în care s-ar admite în general că statul de reședință este în principiu obligat să neutralizeze o astfel de dublă impunere.

30 În al cincilea rând, ar trebui să se țină seama de faptul că societățile de investiții acționează ca intermediari financiari în contul investitorilor. Or, dacă ar trebui să se compare situațiile deținătorilor de părți, ar trebui să se constate în mod necesar disparități complexe.

31 În al șaselea rând, modul de percepere a impozitului ar fi diferit în cazul societăților rezidente și al societăților nerezidente. În primul caz, impozitul va fi stabilit prin înregistrare pe rol, în timp ce, în al doilea caz, acesta ar fi stabilit prin perceperea impozitului prin reținere la sursă.

32 În al șaptelea rând, societățile de investiții nerezidente, în măsura în care exercită activitatea de gestionare colectivă de active în străinătate, nu desfășoară în mod necesar aceleași operațiuni precum societățile de investiții rezidente, și anume, de exemplu, distribuirea în Belgia de părți fără apel public la economii.

Aprecierea Curții

– Cu privire la aplicabilitatea articolelor 49 TFUE și 63 TFUE

33 Cu titlu introductiv, întrucât Comisia invocă o încălcare de către Regatul Belgiei atât a articolului 49 TFUE, cât și a articolului 63 TFUE, trebuie amintit că, pentru a stabili dacă o reglementare națională ține de una sau de cealaltă dintre aceste libertăți fundamentale, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea în special Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 22, Hotărârea din 26 martie 2009, Comisia/Italia, C-326/07, Rep., p. I-2291, punctul 33, Hotărârea din 11 noiembrie 2010, Comisia/Portugalia, C-543/08, Rep., p. I-11241, punctul 40, și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Comisia/Portugalia, C-212/09, Rep., p. I-10889, punctul 41).

34 În această privință, s-a decis deja că o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia intră sub incidența dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea

Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 37, și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Idryma Typou, C-81/09, Rep., p. I-10161, punctul 47). În schimb, dispozițiile naționale care se aplică participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor SA, C-310/09, Rep., p. I-8115, punctul 32 și jurisprudența citată).

35 Trebuie să se constate că, în prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, nu este exclus ca dispozițiile naționale în cauză să poată afecta atât libertatea de stabilire, cât și libera circulație a capitalurilor. În consecință, este necesar să se examineze aceste dispoziții în lumina articolelor 49 TFUE și 63 TFUE.

– Cu privire la neîndeplinirea obligațiilor care rezultă din articolul 63 alineatul (1) TFUE

36 Trebuie amintit că, în virtutea unei jurisprudențe constante a Curții, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36, Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 16, Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 28, Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, C-487/08, Rep., p. I-4843, punctul 37, și Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, Rep., p. I-9879, punctul 44).

37 Este în special obligația fiecărui stat membru de a organiza, cu respectarea dreptului Uniunii, propriul sistem de impozitare a beneficiilor distribuite și de a defini, în acest cadru, baza impozabilă, precum și cota de impozitare care se aplică acționarului beneficiar (a se vedea printre altele Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 50, Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 47, Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Rep., p. I-3747, punctul 30, Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux, C-128/08, Rep., p. I-6823, punctul 25, și Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 45).

38 În speță, nu se contestă faptul că legislația belgiană supune impozitului pe bunuri mobile dividendele și dobânzile distribuite de o societate stabilită în Belgia atât societăților de investiții rezidente ale acestui stat membru, cât și societăților de investiții care au sediul în alt stat membru. Cu toate acestea, în ceea ce privește dividendele și dobânzile distribuite societăților de investiții stabilite în Belgia, acestea sunt scutite de impozitul pe profit în calitate de venituri din capital și din bunuri mobile, în temeiul articolului 185 bis din CIR 1992. În plus, articolul 304 alineatul 2 al doilea paragraf din CIR 1992 permite deducerea impozitului pe bunuri mobile din impozitul pe profit datorat de aceste societăți de investiții și chiar încasarea diferenței dintre valoarea impozitului reținut la sursă și impozitul datorat efectiv, cu condiția ca această diferență să atingă 2,50 euro. Aceeași este situația în temeiul articolului 304 alineatul 2 al cincilea paragraf din CIR 1992, în ceea ce privește societățile de investiții nerezidente, dar care sunt supuse impozitului pe venitul nerezidenților conform articolului 233 din CIR 1992, și anume cele care dispun de un sediu permanent în Belgia. Reiese că societățile de investiții rezidente pot să nu suporte sarcina fiscală care decurge din impozitul pe bunuri mobile care grevează veniturile din capital și din bunuri mobile pe care le obțin de la societăți belgiene.

39 Deși este adevărat că dreptul la scutire și la deducere recunoscut societăților de investiții rezidente este supus anumitor condiții și limitări, în special cele prevăzute la articolele 281 și 282 din CIR 1992, nu este mai puțin adevărat că o astfel de posibilitate nu este recunoscută societăților de investiții nerezidente și care nu dispun de un sediu permanent în Belgia și că, în consecință, impozitul pe

bunuri mobile reținut asupra veniturilor din capital și din bunuri mobile pe care aceste din urmă societăți le percep de la societăți belgiene în care au făcut o investiție constituie, în temeiul articolului 248 din CIR 1992, o impozitare definitivă.

40 În consecință, trebuie să se constate că legislația fiscală belgiană instituie un tratament fiscal defavorabil veniturilor din capital și din bunuri mobile obținute de societățile de investiții nerezidente care nu dispun de un sediu permanent în Belgia în raport cu cele obținute de societăți de investiții rezidente sau nerezidente, dar care dispun de un sediu permanent în Belgia.

41 Regatul Belgiei invocă totuși că, din punctul de vedere al legislației fiscale în cauză, o societate de investiții rezidentă se află într-o situație diferită de cea a unei societăți de investiții nerezidente care nu dispune de un sediu permanent în acest stat membru.

42 Este necesar să se amintească în acest scop că, în conformitate cu articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, „[a]rticolul 63 [TFUE] nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

43 Această dispoziție, întrucât reprezintă o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 57, Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, Rep., p. I-3553, punctul 32, Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 56, precum și Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, punctul 21).

44 Astfel, derogarea prevăzută în dispoziția menționată este ea însăși limitată de articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63”.

45 Prin urmare, trebuie să se facă distincția între diferențele de tratament permise potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și discriminările interzise de alineatul (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudență rezultă că, pentru ca o reglementare fiscală națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 43, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 29, Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Belgia, C-250/08, Rep., p. I-12341, punctul 51, precum și Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, citată anterior, punctul 23).

46 În acest sens, Regatul Belgiei invocă mai multe elemente care ar atesta diferența de situații între societățile de investiții rezidente și societățile nerezidente care nu dispun de un sediu permanent în Belgia.

47 În primul rând, este clar că legislația fiscală în cauză urmărește să evite supraimpozitarea veniturilor societăților de investiții având în vedere calitatea lor de intermediar între societățile în care investesc și deținătorii de părți sociale ale acestor societăți de investiții.

48 Or, Curtea a statuat deja că, în privința măsurilor prevăzute de un stat membru în vederea prevenirii sau a atenuării impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice a veniturilor distribuite de o societate rezidentă, societățile beneficiare rezidente nu se găsesc în mod necesar într-o situație comparabilă cu cea a societăților beneficiare rezidente într-un alt stat membru (Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 55 și jurisprudența citată).

49 Cu toate acestea, din momentul în care un stat membru, în mod unilateral sau pe cale convențională, supune impozitului pe venit nu numai societățile rezidente, ci și societățile nerezidente, pentru veniturile percepute de la o societate rezidentă, situația acestor societăți nerezidente se apropie de cea a societăților rezidente (Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 56 și jurisprudența citată).

50 Astfel, simpla exercitare de către același stat a competenței sale fiscale, independent de orice impozitare într-un alt stat membru, generează un risc de impozitare în lanț sau de dublă impunere economică. Într-un asemenea caz, pentru ca societățile beneficiare nerezidente să nu se confrunte cu o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE, statul de reședință al societății ce realizează distribuirea trebuie să se asigure că societățile nerezidente sunt supuse unui tratament echivalent cu cel de care beneficiază societățile rezidente, din punctul de vedere al mecanismului prevăzut de dreptul său național în vederea evitării ori a atenuării impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice (a se vedea Hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 70, și Amurta, punctul 39, Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, punctul 53, citată anterior, și Hotărârile citate anterior Comisia/Spania, punctul 52, și Hotărârea Comisia/Germania, punctul 57).

51 Or, trebuie să se constate în speță că Regatul Belgiei a ales să își exercite competența fiscală cu privire la veniturile obținute de societăți de investiții rezidente în alte state membre. În consecință, societățile nerezidente beneficiare ale acestor venituri se găsesc într-o situație comparabilă cu cea a societăților rezidente în ceea ce privește riscul impozitării în lanț a veniturilor din capital și din bunuri mobile, astfel încât societățile beneficiare nerezidente nu pot fi tratate diferit față de societățile beneficiare rezidente (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Comisia/Spania, punctul 53, și Comisia/Germania, punctul 58).

52 Această constatare nu este infirmată de argumentul Regatului Belgiei potrivit căruia societățile de investiții nerezidente care beneficiază de venituri din capital și din bunuri mobile care provin de la societăți belgiene nu sunt supuse unei sarcini fiscale superioare celei a societăților de investiții rezidente în temeiul articolului 219 din CIR 1992.

53 Astfel, pe de o parte, în ceea ce privește sarcina fiscală determinată de plata cotizației speciale prevăzute la articolul 219 din CIR 1992 menționat, la care nu sunt supuse decât societățile de investiții rezidente, trebuie să se amintească faptul că, în conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții, un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu poate fi considerat compatibil cu dreptul Uniunii în considerarea existenței altor avantaje, presupunând că astfel de avantaje există (Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 71 și jurisprudența citată).

54 Prin urmare, Regatul Belgiei nu poate invoca acest element drept criteriu de diferențiere pentru a justifica o diferență de tratament între societățile de investiții rezidente și societățile de investiții nerezidente.

55 În ceea ce privește, pe de altă parte, mecanismele convenționale de prevenire a dublei impuneri, trebuie, în primul rând, relevat că aplicarea metodei deducerii ar trebui să permită deducerea integrală a impozitului pe venit prelevat în Belgia din impozitul datorat în statul de reședință al societății de investiții beneficiare, astfel încât, în cazul în care veniturile din capital și din bunuri mobile percepute de această societate ar fi impozitate în final mai oneros decât veniturile plătite societăților stabilite în

Belgia, această sarcină fiscală mai oneroasă nici nu ar mai putea fi imputată Regatului Belgiei, ci statului de stabilire al societății beneficiare care și-a exercitat competența de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Comisia/Spania, punctul 60, și Comisia/Germania, punctul 67).

56 În al doilea rând, trebuie precizat că alegerea de a impozita în celălalt stat membru veniturile provenind din Belgia sau nivelul la care sunt impozitate nu depinde de Regatul Belgiei, ci de modalitățile de impozitare definite de celălalt stat membru (Hotărârile citate anterior Comisia/Spania, punctul 64, și Comisia/Germania, punctul 69).

57 Prin urmare, Regatul Belgiei susține fără temei că deducerea impozitului achitat în Belgia din impozitul datorat în celălalt stat membru, în aplicarea prevederilor convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, permite în toate situațiile neutralizarea diferenței de tratament rezultate din aplicarea dispozițiilor legislației fiscale naționale sau a celor ale acestor convenții care au ca efect reducerea cotei reținerii rezultate din impozitul pe bunuri mobile (a se vedea Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, punctul 39, citată anterior, și Hotărârile citate anterior Comisia/Spania, punctul 64, și Comisia/Germania, punctul 70).

58 În al doilea rând, Regatul Belgiei subliniază că, în ceea ce privește legislația fiscală în cauză, baza de comparație a Comisiei ar fi eronată. Astfel, mai întâi, datorită naturii lor particulare, societățile de investiții nerezidente ar fi într-o situație comparabilă cu cea a fondurilor deschise de investiții belgiene, iar nu cu cea a societăților de investiții rezidente. În continuare, activitățile societăților de investiții rezidente ar fi diferite de cele ale societăților de investiții nerezidente. În sfârșit, ar trebui să se ia în considerare regimul fiscal aplicat deținătorilor de părți ale societăților de investiții rezidente și ale societăților de investiții nerezidente care nu dispun de un sediu permanent în Belgia.

59 În ceea ce privește, în primul rând, comparabilitatea situației societăților de investiții nerezidente cu fondurile deschise de investiții belgiene, trebuie să se sublinieze că, dacă primele dispun de personalitate juridică, nu aceasta este situația celor menționate în al doilea rând. În consecință, Regatul Belgiei nu poate invoca faptul că situația societăților de investiții nerezidente trebuie să fie comparată cu cea fondurilor deschise de investiții, pentru simplul motiv că legislația fiscală belgiană tratează aceste două categorii de contribuabili, care, în cele din urmă, nu au aceeași formă juridică, în mod identic.

60 În plus, trebuie subliniat că argumentarea acestui stat membru este întemeiată pe premisa potrivit căreia societățile de investiții nerezidente sunt scutite de impozit în statul lor de stabilire.

61 Or, din reglementarea belgiană reiese că prelevarea impozitului pe bunuri mobile asupra veniturilor societății beneficiare nu depinde de scutirea eventuală de impozitul pe profit de care ar beneficia această societate. Prin urmare, împrejurarea că fondurile deschise de investiții belgiene sunt entități transparente din punct de vedere fiscal care nu sunt, ca atare, supuse impozitului pe profit nu permite să se considere că situația societăților de investiții nerezidente nu este comparabilă cu cea a societăților de investiții rezidente.

62 În al doilea rând, în ceea ce privește activitățile societăților de investiții rezidente și cele ale societăților de investiții nerezidente, trebuie constatat că argumentarea Regatului Belgiei urmărește mai puțin să sublinieze diferențele intrinseci dintre aceste activități decât faptul că acestea din urmă sunt exercitate în state membre diferite.

63 În această privință, acest stat membru pleacă de la premisa că societățile de investiții nerezidente nu se adresează decât unor deținători de părți care nu au reședința în Belgia.

64 Cu toate acestea, nu se poate exclude că o societate de investiții nerezidentă propune serviciile sale unor investitori rezidenți, astfel încât, în cele din urmă, desfășoară aceleași activități precum o societate de investiții rezidentă.

65 În al treilea rând, în ceea ce privește pretinsa necesitate de a lua în considerare regimul fiscal aplicat deținătorilor de părți, trebuie amintit că, atunci când o reglementare națională stabilește un criteriu de distincție pentru impozitarea veniturilor plătite, aprecierea aspectului dacă situațiile sunt comparabile trebuie să se realizeze ținând seama de respectivul criteriu (a se vedea în acest sens Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, citată anterior, punctul 28).

66 În speță, pe de o parte, articolul 185 bis din CIR 1992 prevede totuși numai în favoarea societăților de investiții rezidente că impozitul se percepe în privința acestora din urmă numai asupra cuantumului total al avantajelor anormale sau benevole primite și al cheltuielilor și sarcinilor nedeductibile cu titlu de cheltuieli profesionale. Pe de altă parte, în temeiul articolului 248 și al articolului 304 alineatul 2 al doilea paragraf din CIR 1992, impozitul pe bunuri mobile nu este o impozitare definitivă decât în ceea ce privește societățile nerezidente.

67 Având în vedere criteriul de distincție stabilit prin această reglementare, întemeiat exclusiv pe locul în care este stabilită societatea de investiții, aprecierea aspectului dacă situațiile sunt comparabile pentru a determina caracterul discriminatoriu sau nediscriminatoriu al reglementării menționate trebuie efectuată numai la nivelul societății de investiții (a se vedea în acest sens Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, citată anterior, punctul 39).

68 În consecință, prin prisma observațiilor care precedă, se impune a concluziona că diferența de tratament a veniturilor după cum acestea sunt plătite unor societăți de investiții rezidente sau nerezidente, astfel cum este instituită de legislația fiscală belgiană, este susceptibilă să descurajeze societățile stabilite în alte state membre să realizeze investiții în Belgia și este totodată de natură a constitui un obstacol în calea colectării de capitaluri de către societățile rezidente de la societăți stabilite în alte state membre.

69 În consecință, legislația amintită constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE.

Cu privire la justificările restricțiilor

– Argumentele părților

70 Regatul Belgiei înaintează două motive care pot justifica restricția privind libera circulație a capitalurilor creată de legislația națională în litigiu.

71 În primul rând și cu scopul de a proteja repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre, nu se poate impune Regatului Belgiei să acorde societăților nerezidente care nu dispun de un sediu permanent pe teritoriul său deducerea impozitului reținut la sursă asupra veniturilor lor. O astfel de cerință ar însemna astfel să se impună acestui stat membru să renunțe la prelevarea impozitelor pe veniturile obținute pe teritoriul său.

72 În al doilea rând, limitarea luării în considerare a impozitului pe bunurile mobile perceput în ceea ce privește societățile nerezidente ar fi justificată de motive de eficacitate a controalelor fiscale. În măsura în care societățile de investiții sunt debitoarele legale ale impozitului pe bunuri mobile pentru dividendele pe care le plătesc deținătorilor de părți, administrația belgiană nu ar putea exercita niciun control asupra acestor deținători, din moment ce aceștia nu au reședința în Belgia.

73 Comisia susține că niciunul dintre motivele invocate de Regatul Belgiei nu poate justifica diferența de tratament care există între societățile de investiții rezidente și societățile de investiții nerezidente care nu dispun de un sediu permanent în Belgia.

– Aprecierea Curții

74 Astfel cum reiese dintr-o jurisprudență consacrată, măsuri naționale prin care se restrânge libera circulație a capitalurilor pot fi justificate în special prin motive imperative de interes general, cu condiția ca, pe de o parte, să nu existe o măsură de drept al Uniunii de armonizare care să prevadă măsurile necesare pentru a asigura protecția acestor interese și, pe de altă parte, ca aceste măsuri să poată garanta realizarea obiectivului pe care îl urmăresc și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în special Hotărârea din 23 octombrie 2007, Comisia/Germania, C-112/05, Rep., p. I-8995, punctele 72 și 73, Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rep., p. I-6649, punctul 49, precum și Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, citată anterior, punctul 74).

75 În ceea ce privește, în primul rând, pretinsa necesitate de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare, trebuie amintit că o astfel de justificare poate fi admisă în special atunci când regimul fiscal național urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 54, Hotărârea Amurta, citată anterior, punctul 58, și Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 66, precum și Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, citată anterior, punctul 77).

76 Cu toate acestea, rezultă de asemenea din jurisprudența Curții că, din moment ce un stat membru a ales să nu impoziteze societățile beneficiare stabilite pe teritoriul său pentru acest tip de venituri, el nu poate invoca necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre pentru a justifica impozitarea societăților beneficiare stabilite într-un alt stat membru (Hotărârile citate anterior Amurta, punctul 59, și Aberdeen Property Fininvest Alpha, punctul 67, și Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, punctul 78, citată anterior).

77 Or, este clar că societățile de investiții rezidente beneficiază pentru veniturile din capital și din bunuri mobile pe care le obțin de o neutralizare a sarcinii fiscale determinate prin prelevarea impozitului pe bunuri mobile.

78 Desigur, Curtea a statuat deja că a impune statului membru de reședință al societății ce realizează distribuirea să asigure ca profiturile distribuite unui acționar nerezident să nu fie supuse unei impozitări în lanț sau unei duble impuneri economice, fie prin scutirea societății ce realizează distribuirea de impozitul pe aceste profituri, fie prin acordarea, în favoarea acționarului menționat, a unui avantaj fiscal corespunzător impozitului plătit pe respectivele profituri de societatea ce realizează distribuirea, ar însemna de fapt ca acest stat să trebuiască să renunțe la dreptul său de a impozita un venit generat de o activitate economică desfășurată pe teritoriul său (a se vedea Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 59, Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 83, și Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, citată anterior, punctul 80).

79 Totuși, în speță, scutirea veniturilor din capital și din bunuri mobile și deducerea impozitului pe bunuri mobile prelevat la sursă de Regatul Belgiei, acordate societăților stabilite într-un alt stat membru și care nu dispun în acest stat de un sediu permanent, nu ar însemna de fapt că acest stat membru trebuie să renunțe la dreptul său de a impozita un venit generat de o activitate economică desfășurată pe teritoriul său. Astfel, veniturile obținute de societățile rezidente au fost deja supuse impozitării în sarcina societăților ce realizează distribuirea în calitate de profituri realizate de acestea.

80 În al doilea rând, deși Curtea a recunoscut că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat (a se vedea Hotărârea Dijkman și Dijkman-Lavaleije, citată anterior, punctul 58), trebuie să se constate, în speță, că un astfel de obiectiv nu poate fi invocat în mod util pentru a justifica restricția în cauză.

81 Astfel, este clar că societățile de investiții nerezidente nu pot, în niciun caz, să beneficieze de scutirea veniturilor din capital și din bunuri mobile pentru veniturile pe care le percep de la societățile belgiene, nici de deducerea sau de rambursarea impozitului pe bunuri mobile, iar aceasta independent de garanțiile în materie de control fiscal pe care ar putea să le prezinte.

82 În consecință, trebuie să se constate că motivele invocate de Regatul Belgiei nu pot justifica restricția privind libera circulație a capitalurilor care decurge din legislația în litigiu.

83 Din ceea ce precedă rezultă că, prin menținerea unor reguli diferite în ceea ce privește impozitarea veniturilor din capital și din bunuri mobile după cum acestea sunt obținute de societăți de investiții rezidente sau de societăți de investiții nerezidente care nu dispun în Belgia de un sediu permanent, Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul de articolul 63 TFUE.

– Cu privire la neîndeplinirea obligațiilor care rezultă din articolul 49 TFUE

84 În ceea ce privește cererea Comisiei de constatare a unei neîndepliniri a obligațiilor care îi revin Regatului Belgiei în temeiul articolului 49 TFUE, este suficient să se arate că considerațiile formulate la punctele precedente se aplică în același mod atunci când o societate de investiții a obținut venituri în temeiul unei participații care îi conferă o influență certă asupra deciziilor societății în care a investit și îi permite să determine activitățile acesteia.

85 Astfel, diferența de tratament constatată la punctul 40 din prezenta hotărâre poate avea drept efect să descurajeze potențialii investitori care, prin intermediul unei societăți de investiții rezidente în străinătate, doresc să efectueze investiții în societăți belgiene, cu scopul de a avea o influență certă asupra deciziilor lor și de a determina activitățile acestora.

86 În consecință, diferența de tratament operată de legislația incriminată constituie o restricție privind libertatea de stabilire interzisă prin articolul 49 TFUE care nu poate fi justificată pentru motivele expuse la punctele 74-81 din prezenta hotărâre.

87 Din ceea ce precedă rezultă că, prin menținerea unor reguli diferite în ceea ce privește impozitarea veniturilor din capital și din bunuri mobile după cum acestea sunt obținute de societăți de investiții rezidente sau de societăți de investiții nerezidente care nu dispun în Belgia de un sediu permanent, Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE.

Cu privire la nerespectarea Acordului privind SEE

88 În măsura în care prevederile articolelor 31 și 40 din Acordul privind SEE au aceeași valoare juridică precum dispozițiile identice, în esență, ale articolelor 49 TFUE și 63 TFUE (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C-521/07, Rep., p. I-4873, punctul 33, și Hotărârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rep., p. I-10659, punctul 22), ansamblul considerațiilor de mai sus poate fi transpus, în circumstanțe precum cele din prezenta acțiune, *mutatis mutandis* la articolele 31 și 40 menționate din acest acord.

Cu privire la efectele în timp ale hotărârii

89 Regatul Belgiei a solicitat ca, în cazul în care Curtea ar admite acțiunea Comisiei, efectele hotărârii să fie limitate în timp „pentru a permite punerea în aplicare în mod eficace a tuturor modificărilor eventuale". Această limitare în timp a efectelor hotărârii ar fi justificată, pe de o parte, de faptul că acest stat membru a acționat cu bună-credință adoptând dispozițiile naționale care constituie restricții constatate în cursul anului 2007 și, pe de altă parte, de riscul unor dificultăți serioase pe care hotărârea Curții ar risca să îl determine.

90 Presupunând chiar că hotărârile pronunțate în temeiul articolului 258 TFUE au aceleași efecte precum cele emise în temeiul articolului 267 TFUE și că considerații care privesc securitatea juridică ar putea face necesară, cu titlu excepțional, limitarea efectelor lor în timp, din moment ce condițiile stabilite prin jurisprudența Curții referitoare la articolul 267 TFUE ar fi îndeplinite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iunie 2007, Comisia/Grecia, C-178/05, Rep., p. I-4185, punctul 67, Hotărârea din 15 decembrie 2009, Comisia/Italia, C-239/06, Rep., p. I-11913, punctul 59, Hotărârea Comisia/Finlanda, C-284/05, Rep., p. I-11705, punctul 58, Hotărârea Comisia/Italia, C-387/05, Rep., p. I-11831, punctul 59, și Hotărârea din 29 septembrie 2011, Comisia/Irlanda, C-82/10, punctul 63), trebuie să se constate că, în orice caz, în speță nu rezultă totuși că aceste condiții ar fi îndeplinite.

91 În speță, este suficient să se constate că, deși guvernul belgian a cuantificat aproximativ valoarea sumelor percepute în mod nejustificat de către autoritățile belgiene în temeiul legislației în litigiu, acesta nu a demonstrat deloc existența unui risc de tulburări economice grave, în condițiile în care aceasta reprezintă o condiție substanțială pentru limitarea în timp a efectelor hotărârii Curții.

92 Prin urmare, această cerere trebuie respinsă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

93 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Regatului Belgiei la plata cheltuielilor de judecată, iar Regatul Belgiei a căzut în pretenții, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecată. În aplicarea articolului 69 alineatul (4) primul paragraf din acest regulament, Regatul Unit, care a intervenit în litigiu, suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară și hotărăște:

1) Prin menținerea unor reguli diferite în ceea ce privește impozitarea veniturilor din capital și din bunuri mobile după cum acestea sunt obținute de societăți de investiții rezidente sau de societăți de investiții nerezidente care nu dispun în Belgia de un sediu permanent, Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 49 TFUE și 63 TFUE, precum și al articolelor 31 și 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.

2) Obligă Regatul Belgiei la plata cheltuielilor de judecată.

3) Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături