CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 8 mai 2008 [1]

1. Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din state membre diferite [2] (denumită în continuare „Directiva 90/435” sau „directiva”) prevede că, în cazul în care o societate-mamă stabilită într-un stat membru primește profituri distribuite de o filială cu sediul într-un alt stat membru, statul societății-mamă trebuie fie să nu impoziteze aceste profituri, fie să autorizeze societatea-mamă să deducă din cuantumul impozitului acea fracțiune de impozit plătit de filială aferent profiturilor.

2. În prezenta cauză, hof van beroep te Antwerpen (Curtea de Apel din Antwerpen, Belgia) solicită, în esență, să se stabilească de către Curte dacă articolul 4 din Directiva 90/435 se opune unei reglementări interne potrivit căreia dividendele se includ într-o primă etapă în baza impozabilă a societății-mamă, iar apoi sunt deduse din aceasta, însă exclusiv în măsura în care societatea-mamă înregistrează profituri impozabile.

Directiva 90/435

3. Directiva 90/435 urmărește eliminarea penalizării fiscale aplicate societăților din state membre diferite, în comparație cu societățile dintr-un singur stat membru, în cazul în care primele dintre acestea doresc să coopereze prin înființarea de grupuri de societăți-mamă și filiale [3]. Directiva instituie două proceduri în acest sens.

4. Mai întâi, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 prevede că, dacă o societate-mamă [4] primește profituri distribuite de o filială, statul societății-mamă trebuie fie să „nu impozite[ze] aceste profituri” (metoda exonerării), fie să „impozite[ze] aceste profituri”, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a

1 — Limba originală: engleza.

2 — JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97. Directiva 90/435 a fost modificată ulterior, însă în acțiunea principală nu este relevantă decât versiunea originală.

3 — A se vedea al treilea considerent al Directivei 90/435: „întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți-mamă și filiale în diferite state membre variază apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea între societățile din diferite state membre este astfel dezavantajată în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru; întrucât este necesar să se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natură să stimuleze gruparea societăților comerciale la scară comunitară”.

4 — Termenii „societate-mamă” și „filială” sunt definiți la articolul 3 din Directiva 90/435. Definiția cuprinde condiția potrivit căreia societatea-mamă și filiala trebuie să fie rezidente fiscal în state membre diferite.

impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor […] până la limita valorii impozitului național corespunzător (metoda creditului fiscal sau a imputării).

5. În al doilea rând, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 impune statelor membre să scutească de taxa reținută la sursă profiturile distribuite de o filială societății sale mamă.

Legislația națională

6. Decizia de trimitere cuprinde puține detalii în ceea ce privește prevederile naționale aplicabile. Cu toate acestea, pare a fi binecunoscut că legislația belgiană [5] cuprinde, în ceea ce privește prezenta cauză, următoarele dispoziții. În primul rând, dividendele primite de filiale în sensul Directivei 90/435 se includ în baza impozabilă a societății-mamă. În al doilea rând, 95 % din cuantumul acestor dividende este dedus din profiturile impozabile ale societății-mamă [6]. Această deducere poartă denumirea „aftrek van definitief belaste inkomsten" (regim de deducere a veniturilor impozitate definitiv, denumit în continuare „deducere VID"). În al treilea rând, deducerea VID este limitată la cuantumul profiturilor din perioada impozabilă. Deducerea VID nu se poate aplica, așadar, în temeiul unui exercițiu fiscal în decursul căruia societatea nu a realizat profit. În plus, în cazul în care deducerea VID este superioară profiturilor realizate, fracțiunea din deducerea VID neutilizată nu poate fi reportată.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7. Din nou, decizia de trimitere se dovedește lapidară. Cu toate acestea, putem evidenția următoarele aspecte relevante pentru soluționarea speței.

8. Anual, în perioada 1992-1998, Cobelfret NV (denumită în continuare „Cobelfret"), o societate belgiană, a încasat dividende pe participațiile sale în cadrul unor societăți cu sediul în Belgia și în Regatul Unit. Este evident că, în ceea ce privește participațiunile sale în societățile belgiene, Cobelfret reprezintă societatea-mamă, iar acestea sunt filialele sale, în sensul directivei.

9. În anii 1994, 1995 și 1997, Cobelfret a înregistrat pierderi și, prin urmare, s-a văzut în imposibilitatea de a beneficia de deducerea VID aferentă acestor exerciții financiare. În anul 1996, deducerea VID la care putea avea dreptul Cobelfret era superioară profiturilor impozabile, diferența fiind de 277 432 euro. Societatea nu a putut raporta această parte a deducerii VID în exercițiul fiscal următor, în

5 — Articolele 202, 204 și 205 din Codul impozitelor pe venit (Wetboek van de inkomstenbelastingen) din 1992.

6 — Articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 autorizează într-adevăr statele membre care au optat pentru metoda exonerării să limiteze această exonerare la 95 % din dividendele încasate.

decursul căruia a suferit pierderi. Prin urmare, Cobelfret consideră că Belgia nu scutește cu adevărat dividendele, dat fiind că pierderile fiscale înregistrate care pot fi reportate sunt deduse în așa fel încât, în anul următor, profitul impozabil este sporit artificial cu echivalentul dividendelor care ar fi trebuit să fie exonerate.

10. Cobelfret a susținut cu succes în fața rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Judecătoria din Antwerpen) că o astfel de limitare a deducerii VID este contrară articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435. Administrația financiară belgiană a declarat apel la hof van beroep te Antwerpen, care a decis să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O dispoziție precum regimul belgian de deducere a veniturilor impozitate definitiv în temeiul căreia, într-o primă etapă, dividendele în discuție sunt incluse în baza impozabilă a societății-mamă și, într-o etapă ulterioară, valoarea dividendelor încasate este dedusă din baza impozabilă a societății-mamă (în cuantum de 95 %) potrivit articolului 205 alineatul 2 din Codul belgian al impozitelor pe venit, numai în măsura în care societatea-mamă are profituri impozabile, este compatibilă cu articolul 4 din [Directiva 90/435], în măsura în care o asemenea limitare a deducerii veniturilor impozitate definitiv are drept consecință că, într-o perioadă impozabilă ulterioară, o societate-mamă trebuie să plătească impozite pentru dividendele încasate în cazul în care nu are profituri impozabile sau are profituri impozabile insuficiente în cursul perioadei impozabile în care au fost încasate dividendele sau cel puțin în cazul în care pierderile fiscale înregistrate în cursul perioadei impozabile sunt utilizate în mod incorect și, prin urmare, acestea nu vor mai putea fi reportate în limita valorii dividendelor încasate care, în absența pierderilor fiscale, ar fi fost oricum scutite în cuantum de 95 %?”

11. Au prezentat observații scrise Cobelfret, Belgia și Comisia, toate aceste părți fiind reprezentate la ședință.

Efectul direct

12. Întrebarea adresată Curții nu face trimitere la efectul direct al articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435. Decizia de trimitere precizează însă că „este necesar să se obțină un răspuns definitiv cu privire la efectul direct produs de directivă”, iar părțile au prezentat observații asupra acestui aspect. Prin urmare, vom formula câteva scurte observații în această privință.

13. Dintr-o jurisprudență constantă reiese că, în toate cazurile în care dispozițiile unei directive par, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de

precise, aceste dispoziții pot fi invocate, în lipsa unor măsuri de aplicare luate în termenele stabilite, atât împotriva oricărei dispoziții naționale neconforme cu directiva, cât și în măsura în care sunt de natură să definească drepturi pe care particularii le pot valorifica în raport cu statul [7]. O prevedere comunitară este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției oricărui act fie al instituțiilor Comunității Europene, fie al statelor membre [8]. Aceasta este suficient de precisă pentru a fi invocată de un justițiabil și aplicată de instanța națională atunci când enunță o obligație în termeni neechivoci [9].

14. Considerăm că, astfel cum au indicat Cobelfret și Comisia, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 răspunde acestor două criterii. Obligația impusă, mai exact aceea de a nu impozita profiturile distribuite de o filială societății-mamă, fie de a le impozita, autorizând totodată societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului aferent profiturilor plătit de filială, este formulată în termeni neechivoci și nu este însoțită de nicio altă condiție și nici subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act al instituțiilor Comunității sau statelor membre.

7 — A se vedea în special Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Rep., p. I-5517, punctul 58 și jurisprudența citată).

8 — A se vedea Hotărârea din 29 mai 1997, Klattner (C-389/95, Rec., p. I-2719, punctul 33).

9 — *Ibidem*.

15. Belgia consideră că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 nu poate produce efect direct în măsura în care lasă statelor membre dreptul să aleagă metoda pe care doresc să o adopte pentru a ajunge la rezultatul urmărit.

16. Cu toate acestea, astfel cum subliniază Cobelfret, Curtea a decis că „posibilitatea statelor membre de a alege dintr-o multitudine de mijloace posibile, în vederea atingerii rezultatului prevăzut de o directivă, nu exclude posibilitatea particularilor de a-și valorifica în fața instanțelor naționale drepturile al căror conținut poate fi stabilit suficient de precis doar pe baza dispozițiilor acestei directive” [10].

17. Prin urmare, considerăm că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 are efect direct.

Compatibilitatea cu articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435

18. Cobelfret și Comisia susțin că legislația belgiană este contrară Directivei 90/435. Guvernul belgian afirmă contrariul.

10 — A se vedea Hotărârea din 19 noiembrie 1991, Francovich și alții (C-6/90 și C-9/90, Rec., p. I-5357, punctul 17), și Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori (C-91/92, Rec., p. I-3325, punctul 17).

19. În ceea ce ne privește, împărtășim prima opinie.

20. Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 impune statelor membre obligația de a nu impozita profiturile distribuite de o filială societății-mamă sau de a le impozita, autorizând totodată societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor: Considerăm că legislația belgiană nu asigură aplicarea în practică a niciuneia dintre metode în mod satisfăcător.

21. Dispozițiile de drept belgian au drept consecință faptul că dividendele percepute de o filială sunt întotdeauna incluse în baza impozabilă a societății-mamă, însă nu sunt niciodată deduse din aceasta, dat fiind că nu are loc nicio deducere în cazul în care societatea-mamă nu realizează profituri impozabile în decursul aceleiași perioade. Într-un astfel de caz, a include dividendele în baza impozabilă a societății-mamă determină impunerea acesteia la plata unor impozite globale mai mari, întrucât astfel se reduce cuantumul pierderii care poate fi reportată. Impozitul de plată va fi, în consecință, aplicat anul următor celui în cursul căruia s-a realizat profitul impozabil asupra unui cuantum suplimentar care corespunde totalității sau unei părți a dividendelor.

22. Astfel, sistemul belgian nu permite exonerarea sistematică a dividendelor. Mai precis, nu se prevede exonerarea acestora decât în cazul în care se realizează alte profituri. Belgia impune, așadar, în vederea exonerării fiscale a dividendelor o condiție care nu este prevăzută de directivă. În consecință, acesta nu este un veritabil sistem de exonerare.

23. Curtea a decis deja că, dat fiind că obiectivul urmărit de Directiva 90/435 este acela de a degreva regimul fiscal al cooperărilor transfrontaliere, statele membre nu pot instaura unilateral măsuri restrictive precum cerința unei perioade de participare minime deja îndeplinite la momentul distribuirii profiturilor pentru care se solicită avantajul fiscal [11]. Nu putem identifica niciun motiv pentru care acest principiu nu poate fi aplicat într-o situație care reprezintă în realitate echivalentul unei condiții potrivit căreia societatea-mamă trebuie să aibă profituri impozabile.

24. Sistemul belgian nu este nici un sistem de imputare, care ar prevedea că impozitul plătit de filială se deduce din impozitul de plată de către societatea-mamă.

11 — Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții (C-283/94, C-291/94 și C-292/94, Rec., p. I-5063, punctul 26).

25. Belgia susține, în primul rând, că a limita deducerea VID ar conduce, cel puțin, la același rezultat ca și metoda imputării. Aceasta consideră că, dacă metoda imputării răspunde condițiilor de la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, același lucru trebuie să fie valabil în cazul deducerii VID, în măsura în care nimic nu impune ca posibilitatea de „a nu impozita" profiturile distribuite să conducă la un rezultat mai favorabil decât cel obținut prin metoda imputării.

26. Argumentele formulate de Belgia în acest sens nu ni se par convingătoare. În plus, dacă limitarea deducerii VID ar determina un alt rezultat cel puțin la fel de favorabil contribuabilului ca și cel de care beneficiază în temeiul metodei imputării, este de jurisprudență constantă că un stat membru nu poate invoca modalitățile în care ar fi putut transpune Directiva 90/435 dacă ar fi decis să transpună articolul 4 alineatul (1) din directivă în acest mod specific [12]. Belgia nu pretinde că a ales să transpună articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 prin metoda imputării. În opinia noastră, nu prezintă nicio relevanță faptul de a ști cum și în ce măsură metoda alternativă aleasă operează nu mai puțin favorabil decât metoda imputării.

27. În al doilea rând, Belgia pretinde că din articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, care impune statelor membre să „nu impozite[ze] aceste profituri", reiese că statele membre sunt obligate să acorde o „scutire" și că această „scutire" impune ca dividendele percepute să nu aibă niciun efect asupra cuantumului pierderilor care pot fi reportate. Potrivit statului membru, considerentele Directivei 90/435 și textul articolului 4 alineatul (1) nu impun decât obligația să nu „impozite[ze]", iar nu obligația de a „scuti".

28. Nu putem admite acest argument. Niciun element din cadrul structurii sau al obiectului Directivei 90/435 nu permite să se afirme că există o diferență fundamentală între a nu impozita și a scuti. Astfel cum subliniază Cobelfret, preambulul unei directive care a modificat recent Directiva 90/435 descrie articolul 4 alineatul (1) ca indicând că „dubla impozitare ar trebui eliminată fie prin scutire, fie prin acordarea de credite fiscale" [13]. Curtea utilizează în plus conceptul de „exonerare" alternativ cu cel de „a nu impozita", în sensul articolului 4 alineatul (1) [14].

29. În al treilea rând, Belgia consideră că legislația sa internă este conformă cu obiectivul urmărit de articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, în special eliminarea penalizării relațiilor transfrontaliere între societă-

12 — Hotărârea Francovich și alții, citată anterior (punctul 21), și Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 28).

13 — Considerentul (10) al Directivei 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 de modificare a Directivei 90/435/CEE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118). A se vedea de asemenea punctul 17 din expunerea de motive la Propunerea de directivă [COM(2003) 462 final].

14 — Hotărârile din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 53) și Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 102).

țile-mamă și filiale în raport cu relațiile între aceste societăți în plan național [15]. Statul membru consideră că limitarea deducerii VID nu penalizează stabilirea de raporturi între societățile-mamă și filiale, în special raporturi transfrontaliere, astfel cum o dovedesc cu claritate modul în care funcționează în practică piața belgiană și faptul că aplicarea deducerii VID limitate asigură un tratament identic al relațiilor între societățile-mamă și filiale, fie acestea transfrontaliere ori naționale. Potrivit acestuia, limitarea deducerii VID nu este, așadar, contrară obiectivului urmărit de articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435.

30. Încă o dată, nu ne declarăm convinși. Chiar dacă cele afirmate de Belgia ar fi corecte, împrejurarea că o transpunere incorectă de către un stat membru a unei dispoziții dintr-o directivă nu este contrară obiectivelor urmărite de directiva respectivă nu poate, în sine, să aibă drept efect considerarea transpunerii drept corectă.

31. În continuare, Belgia face trimitere la Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite [16], care, în esență, impune statelor membre obligația de a se asigura că operațiunile nu determină impozitarea valorii adăugate și a rezervelor exonerate. Cu toate acestea, în ceea ce privește pierderile înregistrate în cadrul unor operațiuni transfrontaliere, Belgia arată că Directiva 90/434 impune statelor membre numai obligația să trateze aceste pierderi în același mod în care sunt tratate pierderile înregistrate în cadrul operațiunilor efectuate în același stat membru [17]. Belgia pare a susține că, prin analogie, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 permite deopotrivă unui stat membru să aplice un sistem precum cel al deducerii VID dividendelor percepute de o societate-mamă din partea unei filiale cu sediul într-un alt stat membru, cu condiția să aplice același sistem dividendelor percepute din partea unei filiale din cadrul aceluiași stat membru. Însă nu acestea sunt prevederile de la articolul 4 alineatul (1) și nu putem înțelege cum devine relevantă o dispoziție a unui act complet separat.

32. În ultimul rând, Belgia face trimitere la modelul de convenție fiscală privind veniturile și averea, publicat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) [18]. Capitolul V din acesta, intitulat „Metode de eliminare a dublei impuneri", prevede metoda exonerării (articolul 23 A), și metoda imputării (articolul 23 B). Belgia afirmă că modelul

15 — A se vedea al treilea considerent al Directivei 90/435.

16 — JO L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92.

17 — Articolul 6 din Directiva 90/434 prevede că, „[î]n măsura în care statele membre aplică, referitor la operațiunile menționate la articolul 1 efectuate între societăți din statul membru al societății cedente, dispozițiile prin care societatea beneficiară poate prelua pierderile societății cedente neamortizate din punct de vedere fiscal, statul membru extinde dispozițiile respective pentru a include preluarea acestor pierderi de către unitățile permanente ale societății beneficiare situate pe teritoriul său."

18 — Modelul de convenție a fost publicat prima dată în anul 1963. Ulterior, acesta a fost actualizat în mod regulat. Versiunea în vigoare la 28 ianuarie 2003 poate fi consultată pe pagina de internet: http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.

de convenție fiscală nu prevede reguli precise în ceea ce privește modalitățile potrivit cărora trebuie pusă în practică metoda exonerării, astfel încât acestea trebuie stabilite de statele membre.

33. Potrivit unei jurisprudențe constante, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente să definească, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, mai ales în vederea evitării dublei impuneri, utilizând, printre altele, criteriile de repartizare urmate în practica fiscală internațională, inclusiv modelele de convenții elaborate de către OCDE [19]. Cu toate acestea, nu putem identifica relevanța acestor observații în prezenta cauză, al cărei obiect privește interpretarea unei măsuri de armonizare comunitară.

Limitarea efectelor în timp

34. Belgia își încheie observațiile scrise solicitând Curții, în ipoteza în care aceasta ar considera că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 se opune unei reglementări de drept intern precum cea prin care a fost instituit sistemul deducerii VID, să limiteze efectele în timp ale hotărârii pronunțate. În acest context, invocă i) securitatea juridică instaurată de Comisie prin aprobarea, potrivit Belgiei (chiar dacă tacită), a sistemului de deduceri VID, ii) domeniul de aplicare imprecis al articolului 4 alineatul (1), iii) lipsa unei jurisprudențe cu privire la acest aspect și iv) impactul pe care l-ar produce hotărârea asupra finanțelor publice belgiene în cazul în care legislația națională ar fi considerată incompatibilă cu Directiva 90/435.

35. Din jurisprudența Curții rezultă cu claritate că implicațiile financiare care ar rezulta pentru un stat membru dintr-o hotărâre preliminară nu justifică, prin ele însele, limitarea în timp a efectelor hotărârii – o astfel de limitare nu se impune decât în circumstanțe bine determinate, în special, pe de o parte, dacă există un risc de repercusiuni economice grave, cauzate mai ales de numărul mare de raporturi juridice constituite cu bună-credință pe baza reglementării considerate în mod legitim ca fiind în vigoare, și, pe de altă parte, dacă reiese că particularii și autoritățile naționale au fost determinate să adopte un comportament neconform reglementării comunitare ca urmare a unei incertitudini obiective și importante privind înțelesul normelor comunitare, incertitudine la care contribuise eventual și comportamentul altor state membre sau al Comisiei [20].

19 — Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 49 și jurisprudența citată).

20 — A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Brzeziński (C-313/05, Rep., p. I-513, punctele 57 și 58).

36. În această privință, oricare ar fi valoarea celorlalte argumente invocate, Belgia nici măcar nu a încercat, în cadrul observațiilor scrise sau al ședinței, să demonstreze că există un astfel de risc de producere a unor repercusiuni economice grave.

37. Prin urmare, considerăm că nu este necesar ca, în cazul în care va decide că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 se opune unei reglementări de drept intern precum cea prin care a fost instituit sistemul deducerii VID, Curtea să limiteze efectele în timp ale hotărârii pronunțate.

Concluzie

38. Pentru argumentele expuse anterior, considerăm că trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de hof van beroep te Antwerpen după cum urmează:

„Articolul 4 din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din state membre diferite se opune unei reglementări de drept intern potrivit căreia dividendele percepute de o societate-mamă dintr-un stat membru din partea unei filiale dintr-un alt stat membru se includ într-o primă etapă în baza impozabilă a societății-mamă, iar apoi sunt deduse din respectiva bază impozabilă (în limita a 95 %) exclusiv în măsura în care societatea-mamă înregistrează profituri impozabile.”