HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

13 martie 2025 *

„Trimitere preliminară – Regim fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite – Directiva 2011/96/UE – Articolul 1 alineatul (4) – Prevenirea fraudelor și a abuzurilor – Articolul 4 alineatul (1) – Interdicția de impozitare a profiturilor primite – Efect direct – Includerea dividendelor distribuite de filială în baza de impozitare a societății-mamă – Deducerea dividendelor distribuite din baza de impozitare a societății-mamă – Limitarea deducerii – Regim de transfer intragrup care permite transferul profiturilor realizate de anumite societăți către altele”

În cauza C-135/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège, Belgia), prin decizia din 29 ianuarie 2024, primită de Curte la 20 februarie 2024, în procedura

John Cockerill SA

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Kumin (raportor), președinte de cameră, doamna I. Ziemele și domnul S. Gervasoni, judecători,

avocat general: domnul R. Norkus,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru John Cockerill SA, de M. Possoz, avocat, și H. Vanhulle, advocaat;

– pentru guvernul belgian, de S. Baeyens, P. Cottin și C. Pochet, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Ferrand și W. Roels, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: franceza.

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (4) și a articolului 4 din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015 (JO 2015, L 21, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2011/96”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între John Cockerill SA, pe de o parte, și État belge (statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu declarația sa de impozit pentru exercițiul fiscal 2020.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 din Directiva 2011/96 prevede:

„(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

(a) repartizării profiturilor primite de societățile din statul membru respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;

[…]

(2) Statele membre nu acordă beneficiile prezentei directive unui demers sau unei serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentei directive, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante.

Un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți.

(3) În sensul alineatului (2), un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică.

(4) Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale, a fraudei fiscale sau a abuzurilor.”

4 Articolul 4 alineatul (1) din această directivă prevede:

„În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă și statul membru în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:

(a) să nu impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri nu sunt deductibile de filială și să impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri sunt deductibile de filială; sau

(b) să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătită de filială și orice subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să îndeplinească condițiile enunțate în definițiile prevăzute la articolul 2 și să respecte cerințele prevăzute la articolul 3, până la limita cuantumului reprezentând impozitul aferent datorat.”

Dreptul belgian

5 Litigiul principal este guvernat de dispozițiile code des impôts sur les revenus de 1992 (Codul privind impozitele pe venit din 1992), în versiunea în vigoare în cursul exercițiului fiscal 2020 (denumit în continuare „CIR 1992”).

6 Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2011/96 este transpus în dreptul belgian prin articolul 202 și următoarele din CIR 1992. Legiuitorul belgian a optat pentru metoda denumită „includere-deducere”, potrivit căreia, în esență, dividendele distribuite de o filială sunt mai întâi incluse în baza de impozitare a societății-mamă, apoi deduse din această bază ca „venituri impozitate definitiv” (denumite în continuare „VID”) dacă sunt îndeplinite condițiile legale. Atunci când VID sunt mai mari decât baza de impozitare a societății, excedentele pot fi reportate în exercițiile fiscale ulterioare.

7 CIR 1992 prevede, în plus, un regim al „transferului intragrup”. Acest regim permite în anumite condiții societăților belgiene beneficiare să transfere, în tot sau în parte, profitul lor unor societăți din același grup care ar fi înregistrat pierderi în aceeași perioadă impozabilă. În cazul societății care efectuează transferul, suma transferată este dedusă din profiturile aferente perioadei impozabile (articolul 205/5 din CIR 1992). În cazul societății care beneficiază de transfer, suma transferată este inclusă în baza de impozitare [articolul 185 alineatul (4) din CIR 1992].

8 O limitare este prevăzută la articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992, care are următorul cuprins:

„Niciuna dintre deducerile prevăzute la articolele 199-206, 536 și 543 nu poate fi efectuată cu privire la cuantumul transferului intragrup menționat la articolul 185 [alineatul (4) primul paragraf], care se regăsește în baza de impozitare.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 John Cockerill este o societate rezidentă belgiană supusă impozitului pe profit.

10 În cursul anului 2019, aceasta a încasat dividende provenite din participația sa la filiale stabilite în Belgia, în alte state membre ale Uniunii Europene și în țări terțe, o parte dintre acestea, în valoare de 96 302 105 euro, îndeplinind, potrivit acestei societăți, condițiile pentru a beneficia de regimul VID. În plus, în același an, societatea a beneficiat de un transfer intragrup de 43 697 824,53 euro, care a fost adăugat la baza sa de impozitare.

11 Din cauza limitării deducerii prevăzute la articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992, John Cockerill nu a putut deduce totuși din baza sa de impozitare toate dividendele încasate care îndeplineau condițiile pentru a beneficia de regimul VID. În consecință, s-a solicitat acestei societăți o sumă de 13 057 328,95 euro cu titlu de impozit pe profit pentru exercițiul fiscal 2020. Or, potrivit acestei societăți, dacă nu ar fi încasat niciun dividend care să îndeplinească condițiile pentru a beneficia de regimul VID în cursul exercițiului fiscal în cauză, baza sa de impozitare ar fi fost negativă, astfel încât ea nu ar fi fost impozabilă.

12 John Cockerill consideră că această situație, care o face impozabilă, deși nu ar fi fost impozabilă dacă nu ar fi încasat dividende, contravine Directivei 2011/96. Prin urmare, ea a introdus, la 20 aprilie 2021, o cale de atac la administrația fiscală belgiană, prin care a fost contestată impozitarea la care a fost supusă. Întrucât această contestație a fost respinsă, ea a sesizat, la 5 decembrie 2022, tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège, Belgia), care este instanța de trimitere, cu o acțiune având aceeași cauză.

13 În fața acestei instanțe, John Cockerill invocă faptul că este privată de un avantaj fiscal deoarece articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992 nu permite deducerea VID din anul în curs din transferul intragrup primit. Aceasta consideră că există o diferență de tratament care contravine Directivei 2011/96 dacă se compară situația unei societăți care primește dividende, scutite în temeiul acestei directive, cu situația unei alte societăți care nu primește dividende scutite, în condițiile în care ambele au beneficiat de același transfer intragrup.

14 La rândul său, État belge subliniază că rațiunea pentru care există regimul transferului intragrup este de a asigura o compensare echitabilă între profiturile și pierderile suferite în cadrul unui grup de societăți. Prin urmare, articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992 urmărește să limiteze interesul unui transfer care depășește pierderea fiscală a societății care primește transferul și să contracareze astfel orice voință de a abuza de acest regim prin neutralizarea avantajelor care ar decurge dintr-un transfer intragrup prea ridicat. În orice caz, VID care nu au putut fi deduse în temeiul acestei dispoziții ar fi reportabile în exercițiile financiare ulterioare.

15 Având îndoieli cu privire la compatibilitatea legislației naționale cu Directiva 2011/96, tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 4 din [Directiva 2011/96] are un efect direct și, coroborat cu celelalte izvoare de drept al Uniunii, trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru:
   (i) care instituie un regim de consolidare fiscală (transferul intragrup) care permite grupurilor de societăți să transfere, în anumite condiții, toate sau o parte din profiturile impozabile realizate de anumite filiale către alte filiale care au înregistrat pierderi în cursul anului fiscal (transferul intragrup), dar
   (ii) care exclude de la acest avantaj societățile care înregistrează pierderi, până la concurența dividendelor primite, care îndeplinesc condițiile pentru a fi scutite de legislația statului membru de transpunere a [Directivei 2011/96]?

2) Această legislație poate intra în domeniul de aplicare al [articolului 1 alineatul (4) din Directiva 2011/96], care precizează că «nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului»[?]”

Cu privire la admisibilitate

16 Guvernul belgian contestă admisibilitatea cererii de decizie preliminară.

17 Mai întâi, el susține că această cerere nu conține suficiente informații cu privire la situația de fapt din cauza principală și la normele de drept intern relevante.

18 În continuare, în măsura în care instanța de trimitere se referă în prima sa întrebare la „societăți în pierdere”, guvernul belgian susține că în speță nu este nicidecum vorba despre pierderi, întrucât rezultatele obținute de John Cockerill în cursul exercițiului fiscal în discuție în cauza principală au fost pozitive. Astfel, cererea de decizie preliminară ar fi pur ipotetică.

19 În sfârșit, Cour de cassation (Curtea de Casație, Belgia) s-ar fi pronunțat deja cu privire la modul în care trebuie interpretată, în lumina Directivei 2011/96, interdicția privind deducerea prevăzută la articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992, astfel încât instanța de trimitere ar dispune de toate informațiile necesare pentru a aprecia faptele concrete în drept și pentru a se pronunța pe fond.

20 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre aceasta din urmă și instanțele naționale, instituită la articolul 267 TFUE, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea sau aprecierea validității dreptului Uniunii, Curtea este în principiu obligată să se pronunțe (Hotărârea din 28 noiembrie 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, punctul 40 și jurisprudența citată).

21 Rezultă că întrebările referitoare la interpretarea sau la aprecierea validității dreptului Uniunii, adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice, beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea sau aprecierea validității solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 28 noiembrie 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, punctul 41 și jurisprudența citată).

22 În speță, cererea de decizie preliminară conține indicații cu privire la cadrul factual și normativ din cauza principală care, deși sunt limitate, sunt totuși suficiente pentru a permite înțelegerea conținutului întrebărilor adresate și a pertinenței lor pentru soluționarea acestei cauze, precum și pentru a permite Curții să furnizeze răspunsuri utile, oferind în același timp guvernelor statelor membre, precum și celorlalte persoane interesate posibilitatea de a prezenta observații conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene.

23 În ceea ce privește mai precis prima întrebare, Curtea nu are sarcina de a verifica exactitatea premisei factuale pe care se întemeiază această întrebare și, în orice caz, întrebarea menționată nu pare vădit ipotetică, având în vedere obiectul litigiului principal astfel cum este descris de instanța de trimitere.

24 În sfârșit, admisibilitatea cererii de decizie preliminară nu poate fi contestată în raport cu o eventuală jurisprudență relevantă a Cour de cassation (Curtea de Casație). Chiar presupunând că există o normă de drept național în temeiul căreia aprecierile în drept efectuate de această din urmă instanță sunt obligatorii pentru instanța de trimitere, o astfel de normă de drept nu o poate priva pe aceasta de posibilitatea de a sesiza Curtea cu întrebări privind interpretarea dreptului Uniunii referitoare la astfel de aprecieri. O instanță națională trebuie să fie astfel liberă, în cazul în care consideră că aprecierea juridică efectuată de instanța superioară ar putea să o determine să pronunțe o hotărâre contrară dreptului Uniunii, să sesizeze Curtea cu întrebările care o preocupă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 ianuarie 2013, Križan ș.a., C-416/10, EU:C:2013:8, punctul 68, precum și jurisprudența citată).

25 Rezultă că cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la întrebările preliminare

26 Prin intermediul celor două întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2011/96 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede că dividendele încasate de o societate-mamă de la filiala sa trebuie să fie, într-o primă etapă, incluse în baza de impozitare a celei dintâi, înainte de a putea face, într-o a doua etapă, obiectul unei deduceri, fără ca aceasta să se aplice cuantumului unui transfer intragrup care se regăsește în baza de impozitare, și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă articolul 1 alineatul (4) din directiva menționată permite totuși o astfel de reglementare.

27 Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2011/96 prevede că, în cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă și statul membru în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei, „să nu impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri nu sunt deductibile de filială […] sau” „să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătită de filială și orice subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să îndeplinească condițiile enunțate în definițiile prevăzute la articolul 2 [din această directivă] și să respecte cerințele prevăzute la articolul 3 [din aceasta], până la limita cuantumului reprezentând impozitul aferent datorat”.

28 Directiva 2011/96 lasă astfel în mod explicit statelor membre posibilitatea de a alege între sistemul de scutire și sistemul de deducere, prevăzute la literele (a) și, respectiv, (b) ale articolului 4 alineatul (1) din aceasta (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 octombrie 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, punctul 30 și jurisprudența citată).

29 Potrivit dosarului de care dispune Curtea, Regatul Belgiei a optat pentru sistemul de scutire prevăzut la articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96. Prin urmare, la întrebările adresate trebuie să se răspundă exclusiv în lumina acestei dispoziții.

30 Obligația prevăzută la articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 nu este însoțită de nicio condiție și este exprimată sub rezerva unică a alineatelor (2)-(5) ale aceluiași articol, precum și a articolului 1 alineatele (2)-(4) din această directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 33 și jurisprudența citată).

31 Așadar, statele membre nu au dreptul de a supune beneficiul avantajului ce rezultă din articolul 4 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată altor condiții decât cele prevăzute de aceasta (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 34 și jurisprudența citată).

32 În acest context, reiese din jurisprudența Curții că Directiva 2011/96 urmărește să asigure neutralitatea pe plan fiscal a distribuirii de profit de către o filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 35 și jurisprudența citată).

33 Pentru a asigura obiectivul neutralității pe plan fiscal a distribuirii de profit de către o societate-filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru, Directiva 2011/96 intenționează să evite, în special prin norma prevăzută la articolul său 4 alineatul (1) litera (a), o dublă impozitare a acestui profit în termeni economici, și anume să evite ca profitul distribuit să fie impozitat prima oară la nivelul filialei și a doua oară la nivelul societății-mamă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 36 și jurisprudența citată).

34 Prin urmare, articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 interzice statelor membre să impoziteze societatea-mamă pentru profiturile distribuite de filiala sa, fără a distinge după cum impozitarea societății-mamă are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor. Intră sub incidența unei asemenea interdicții și o reglementare națională care, deși nu impozitează ca atare dividendele încasate de societatea-mamă, poate avea drept efect ca societatea-mamă să fie în mod indirect supusă unei impozitări pe aceste dividende (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 37 și jurisprudența citată).

35 Astfel, o asemenea reglementare nu este compatibilă nici cu modul de redactare, nici cu obiectivele și nici cu sistemul Directivei 2011/96, din moment ce nu permite să se atingă pe deplin obiectivul prevenirii dublei impuneri economice pe care îl urmărește norma instituită la articolul 4 alineatul (1) litera (a) din această directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 38 și jurisprudența citată).

36 În speță, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 6 din prezenta hotărâre, articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 este transpus în dreptul belgian prin articolul 202 și următoarele din CIR 1992. În esență, aceste dispoziții prevăd un sistem denumit „includere-deducere”, în temeiul căruia, într-o primă etapă, dividendele încasate de societatea-mamă sunt incluse în baza sa de impozitare și, într-o a doua etapă, aceste dividende sunt deduse din această bază, ca VID, în măsura în care subzistă profituri impozabile la nivelul societății-mamă după deducerea pierderilor și a celorlalte profituri scutite. În cazul în care VID sunt mai mari decât baza de impozitare a societății în cauză, excedentele pot fi reportate pentru exercițiile financiare ulterioare.

37 Din decizia de trimitere reiese de asemenea că regimul „transferului intragrup” permite, în anumite condiții, societăților belgiene beneficiare să transfere în tot sau în parte profitul lor unor societăți din același grup care ar fi suferit pierderi în cursul aceleiași perioade fiscale, suma transferată regăsindu-se în baza de impozitare a societății care beneficiază de transfer.

38 În aceste condiții, articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992 prevede că nu se poate efectua nicio deducere, nici chiar deducerea VID, din cuantumul transferului intragrup care se regăsește în baza de impozitare a societății care beneficiază de acest transfer.

39 John Cockerill susține în esență că aplicarea interdicției prevăzute la articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992 atrage după sine o impozitare indirectă a dividendelor încasate, deși acestea îndeplinesc condițiile pentru a fi scutite în temeiul articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96.

40 În această privință, în ceea ce privește existența unei eventuale impozitări indirecte a dividendelor, care, astfel cum s-a amintit la punctul 34 din prezenta hotărâre, nu este permisă de acest articol 4 alineatul (1) litera a), trebuie să se compare o situație precum cea în discuție în cauza principală, în care o societate-mamă precum John Cockerill a trebuit să respecte, cu ocazia deducerii fiscale, interdicția prevăzută la articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992 cu o situație în care statul membru în cauză ar fi instituit un sistem de scutire simplă care prevede excluderea dividendelor din baza de impozitare a acestei societăți (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 octombrie 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, punctele 42-44).

41 Or, astfel cum arată Comisia Europeană în observațiile scrise, se pare că combinarea regimului belgian al VID, astfel cum era în vigoare la momentul exercițiului fiscal în discuție în cauza principală, cu regimul de transfer intragrup are ca efect faptul că încasarea dividendelor care trebuie să fie scutite în temeiul articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 poate determina o impozitare mai oneroasă a societății-mamă care a primit un transfer intragrup decât cea la care ar fi fost supusă dacă nu ar fi primit astfel de dividende sau dacă aceste dividende ar fi fost pur și simplu înlăturate din baza sa de impozitare.

42 Dacă aceasta este situația, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, primirea dividendelor nu este neutră din punct de vedere fiscal pentru societatea-mamă, contrar obiectivului urmărit de articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 46).

43 Este irelevant în acest context faptul că regimul transferurilor intragrup este un mecanism voluntar care intră sub incidența dreptului național sau că VID care nu au putut fi utilizate într-un anumit an pot fi reportate în anul următor.

44 Astfel, pe de o parte, modul în care regimul de scutire prevăzut la articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 este pus în aplicare de legiuitorul belgian implică în mod necesar o interacțiune între dividende și celelalte elemente ale bazei de impozitare precum transferul intragrup, efectele unei asemenea interacțiuni trebuind totuși să fie conforme cu Directiva 2011/96 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 49).

45 Pe de altă parte, deși este adevărat că VID care nu au putut fi utilizate într-un anumit an, în temeiul interdicției privind deducerea prevăzute la articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992, pot fi reportate pentru exercițiul fiscal următor, totuși încasarea de dividende, în cadrul aplicării unui regim fiscal precum cel în discuție în cauza principală, poate, în anumite situații, să determine o impozitare mai oneroasă a societății-mamă decât dacă astfel de dividende ar fi fost excluse din baza sa de impozitare. Din moment ce sarcina fiscală a societății-mamă poate fi afectată, este necesar să se considere că aceasta din urmă suportă astfel indirect o impozitare a dividendelor încasate de la filiala sa (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 53).

46 În ceea ce privește aspectul dacă un astfel de regim fiscal poate fi totuși autorizat în temeiul articolului 1 alineatul (4) din Directiva 2011/96, trebuie amintit că, în temeiul acestei dispoziții, directiva nu împiedică aplicarea dispozițiilor naționale sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei fiscale sau a abuzurilor.

47 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că, pentru a putea considera că o reglementare națională urmărește prevenirea fraudelor și a abuzurilor, scopul său specific trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror scop este de a beneficia în mod nejustificat de un avantaj fiscal. În schimb, o prezumție generală de fraudă și de abuz nu poate justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor unei directive (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 iunie 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, punctele 43 și 44, precum și jurisprudența citată).

48 Or, în speță, nimic nu indică faptul că interdicția privind deducerea, prevăzută la articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992, are ca obiect specific excluderea de la beneficiul unui avantaj fiscal a aranjamentelor pur artificiale al căror scop ar fi de a beneficia în mod nejustificat de acesta. Dimpotrivă, rezultă că această dispoziție exclude la modul general deducerea VID din transferul intragrup, independent de existența unui abuz fiscal.

49 Articolul 1 alineatul (4) din Directiva 2011/96 nu permite deci unui stat membru să aplice o dispoziție națională precum articolul 207 al optulea paragraf din CIR 1992, în măsura în care aceasta depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea fraudei fiscale sau a abuzurilor.

50 Dat fiind că guvernul belgian se referă în observațiile sale scrise și la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2011/96, trebuie amintit că, potrivit acestei dispoziții, statele membre nu acordă avantajele acestei directive unui demers sau unei serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului directivei menționate, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante.

51 În această privință, este suficient să se arate că, în speță, guvernul belgian nu pretinde că operațiunea la finalul căreia John Cockerill a încasat dividende susceptibile de a fi scutite, conform articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96, intra sub incidența unui astfel de demers. De altfel, nu reiese din niciun element din dosarul de care dispune Curtea că situația ar fi stat astfel.

52 În sfârșit, în cazul în care instanța de trimitere, după ce a efectuat comparația menționată la punctul 40 din prezenta hotărâre, s-ar vedea nevoită să concluzioneze că, în speță, încasarea de dividende de către John Cockerill nu era neutră din punct de vedere fiscal, trebuie subliniat, în legătură cu consecințele care trebuie deduse dintr-o astfel de concluzie, că, pe de o parte, în

temeiul principiului supremației, instanța națională însărcinată cu aplicarea, în cadrul competenței proprii, a dispozițiilor dreptului Uniunii are obligația de a asigura efectul deplin al acestora, lăsând, la nevoie, neaplicată din oficiu orice dispoziție contrară a legislației naționale, chiar ulterioară, fără să solicite și fără să aștepte eliminarea prealabilă a acesteia pe cale legislativă sau prin orice alt procedeu constituțional (Hotărârea din 24 iunie 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, punctul 58 și jurisprudența citată).

53 Pe de altă parte, reiese din jurisprudența Curții că articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 are efect direct (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctele 63-65).

54 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 1 alineatul (4) și articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2011/96 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede că dividendele încasate de o societate-mamă de la filiala sa trebuie să fie, într-o primă etapă, incluse în baza de impozitare a celei dintâi, înainte de a putea face, într-o a doua etapă, obiectul unei deduceri, fără ca aceasta să se aplice cuantumului unui transfer intragrup care se regăsește în baza de impozitare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 1 alineatul (4) și articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015,

trebuie interpretate în sensul că

se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede că dividendele încasate de o societate-mamă de la filiala sa trebuie să fie, într-o primă etapă, incluse în baza de impozitare a celei dintâi, înainte de a putea face, într-o a doua etapă, obiectul unei deduceri, fără ca aceasta să se aplice cuantumului unui transfer intragrup care se regăsește în baza de impozitare.

Semnături