Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

13 iulie 2016*

„Trimitere preliminară — Articolul 56 TFUE — Libera prestare a serviciilor — Restricții — Legislație fiscală — Impozitarea dobânzilor percepute — Diferență de tratament între instituțiile financiare rezidente și instituțiile financiare nerezidente”

În cauza C-18/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), prin decizia din 29 octombrie 2014, primită de Curte la 19 ianuarie 2015, în procedura

Brisal – Auto Estradas do Litoral SA,

KBC Finance Ireland

împotriva

Fazenda Pública,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii F. Biltgen (raportor), A. Borg Barthet și E. Levits și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 ianuarie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Brisal – Auto Estradas do Litoral SA și pentru KBC Finance Ireland, de J. Lampreia, de R. Seabra Moura și de F. Antas, advogados;

— pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de J. Martins da Silva și de M. Rebelo, în calitate de agenți;

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

— pentru guvernul danez, de C. Thorning și de M. Wolff, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: portugheza.

— pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de P. Guerra e Andrade, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 martie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 56 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Brisal – Auto Estradas do Litoral SA (denumită în continuare „Brisal”), cu sediul în Portugalia, precum și KBC Finance Ireland (denumită în continuare „KBC”), instituție bancară cu sediul în Irlanda, pe de o parte, și Fazenda Pública (Trezoreria Publică, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu calcularea impozitului pe venitul persoanelor juridice (denumit în continuare „IRC”) privind veniturile din dobânzi percepute de KBC și perceperea la sursă a acestui impozit.

Cadrul juridic

Dreptul portughez

3 Conform articolului 4 alineatul 2 din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Codul impozitului pe profitul persoanelor juridice), aprobat prin Decreto-Lei n. 442-B/88 (Decretul-lege nr. 442-B/88) din 30 noiembrie 1988 (*Diário da República* I, seria I-A, nr. 277 din 30 noiembrie 1988), în versiunea care rezultă din Decreto-Lei n. 211/2005 (Decretul-lege nr. 211/2005) din 7 decembrie 2005 (*Diário da República* I, seria I-A, nr. 234 din 7 decembrie 2005) (denumit în continuare „CIRC”), persoanele juridice și alte entități care nu au nici sediul, nici gestiunea efectivă pe teritoriul portughez sunt supuse IRC numai în ceea ce privește veniturile obținute pe acest teritoriu. Printre veniturile avute în vedere figurează, în temeiul articolului 4 alineatul 3 litera c) din CIRC, dobânzile plătite de debitorii care au reședința, sediul sau gestiunea efectivă pe teritoriul portughez sau a căror plată este imputabilă unui sediu permanent stabilit în acest stat.

4 În lipsa unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, astfel de venituri sunt impozitate, în principiu, prin aplicarea unei cote de 20 %, în temeiul articolului 80 alineatul 2 litera c) din CIRC, iar baza impozabilă este constituită din veniturile brute obținute în Portugalia. În conformitate cu articolul 88 alineatul 1 litera c), cu articolul 88 alineatul 3 litera b), precum și cu articolul 88 alineatul 5 din CIRC, IRC este perceput prin reținere la sursă cu caracter definitiv.

5 Veniturile din dobânzi percepute de instituțiile financiare rezidente sunt impozitate prin aplicarea unei cote de 25 %, în temeiul articolului 80 alineatul 1 din CIRC. Cu toate acestea, baza impozabilă este constituită numai din cuantumul net al dobânzilor percepute. În plus, conform articolului 90 alineatul 1 litera a) din CIRC, în ceea ce privește aceste instituții financiare, IRC nu este prelevat prin reținere la sursă.

Convenția privind dubla impunere dintre Republica Portugheză și Irlanda

6 Articolul 11 din Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Convenția dintre Republica Portugheză și Irlanda pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit), încheiată la Dublin la 1 iunie 1993 (*Diário da República* I, seria I-A, nr. 144 din 24 iunie 1994, p. 3310), prevede:

„1 – Dobânzile provenite dintr-un stat contractant și plătite unui rezident al celuilalt stat contractant pot fi impuse în acest alt stat.

2 – În consecință, aceste dobânzi pot fi de asemenea impuse în statul contractant din care provin și potrivit legislației acestui stat, dar dacă persoana care încasează respectivele dobânzi este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu va depăși 15 % din suma brută a dobânzilor menționate.

Autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord modul de aplicare a acestei limite.

[…]”

Situația de fapt din cauza principală și întrebările preliminare

7 La 30 septembrie 2004, Brisal a încheiat un contract de finanțare externă, denumit *Loan, Bond and Guarantee Facilities*, pentru o sumă de 262 726 055 de euro, în scopul de a garanta desfășurarea tuturor activităților care făceau obiectul unui contrat de concesiune încheiat anterior cu statul portughez. Acest contract de finanțare externă a fost încheiat cu un consorțiu de bănci, dintre care numai unele erau rezidente pe teritoriul portughez.

8 La 29 martie 2005, acest consorțiu a fost extins la alte instituții financiare, printre care KBC, prin intermediul unei cesiuni de contract.

9 În ceea ce privește partea din contract privind KBC, Brisal a reținut la sursă și a plătit statului portughez, cu titlu de IRC, suma de 59 386 de euro. Această sumă era calculată în funcție de dobânzile datorate KBC între luna septembrie 2005 și luna septembrie 2007, care se ridicau la 350 806,07 euro.

10 La 28 septembrie 2007, Brisal și KBC au formulat un recurs grațios împotriva acestei impozitări la administrația financiară competentă, pentru motivul că respectiva impozitare era contrară articolului 56 TFUE.

11 Acest recurs fiind respins, Brisal și KBC au sesizat Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Tribunalul Administrativ și Fiscal din Sintra, Portugalia) cu o cerere introductivă care a fost de asemenea respinsă. Această instanță a considerat că din Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), reieșea că diferența de tratament prevăzută de o legislație națională între societățile rezidente și societățile nerezidente cu privire la obligația de reținere la sursă a impozitului pe venit nu constituie, prin ea însăși, o încălcare a principiului liberei prestări a serviciilor, întrucât aceste două categorii de societăți nu se găsesc într-o situație comparabilă în mod obiectiv. În plus, instanța menționată a adăugat că Curtea respinsese deja o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor introdusă de Comisia Europeană împotriva Republicii Portugheze, acțiune care era întemeiată pe aceleași motive ca cele invocate de Brisal și de KBC în cadrul litigiului principal.

12 În susținerea apelului introdus în fața Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), Brisal și KBC arată că dobânzile obținute în Portugalia de instituțiile financiare nerezidente fac obiectul unei reținere la sursă cu o cotă liberatorie de 20 %, sau cu o cotă mai redusă în cazul aplicării unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, care grevează veniturile brute, în timp ce dobânzile obținute de instituțiile financiare nerezidente, care nu sunt supuse unei reținere la sursă, se impozitează la valoarea lor netă cu o cotă de 25 %. Instituțiile financiare nerezidente ar fi deci supuse unei sarcini fiscale mai ridicate decât instituțiile financiare rezidente, ceea ce ar contraveni liberei prestări a serviciilor și liberei circulații a capitalurilor, prevăzute la articolul 56 TFUE și, respectiv, la articolul 63 TFUE.

13 Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) arată că litigiul principal privește libera prestare a serviciilor și că efectele restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, precum și asupra libertății plăților sunt doar consecința directă și naturală a eventualelor restricții privind libera prestare a serviciilor. Trebuie deci să se examineze doar dacă articolul 80 alineatul 2 litera c) din CIRC este conform articolului 56 TFUE, astfel cum a fost interpretat de Curte în special în Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340), în Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630), și în Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96).

14 În opinia acestei instanțe, ar fi necesar să se facă referire, pentru soluționarea prezentei cauze, nu la Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), ci mai curând la Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Cu toate acestea, deși logica pe care se întemeiază această din urmă hotărâre poate fi considerată ca prezentând similitudini cu cea în discuție în litigiul principal, Curtea nu s-ar fi pronunțat în mod explicit asupra impozitării plăților transfrontaliere de dobânzi care implică instituții financiare.

15 Ar rămâne deci deschisă problema dacă instituțiile financiare rezidente și instituțiile financiare nerezidente se află într-o situație comparabilă și dacă respectiva impozitare trebuie să țină seama, atât în cazul unora, cât și al celorlalte, de costurile de finanțare a împrumuturilor acordate sau de cheltuielile legate în mod direct de activitatea economică exercitată, precum și, în cazul unui răspuns afirmativ, care este diferența ce permite să se concluzioneze că instituțiile nerezidente se află de fapt într-o situație defavorabilă în raport cu instituțiile rezidente. Această problemă nu ar fi fost soluționată nici în Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Portugalia (C-105/08, EU:C:2010:345).

16 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 56 TFUE se opune unei reglementări fiscale interne în temeiul căreia instituțiile financiare nerezidente pe teritoriul portughez sunt supuse impozitului pe veniturile din dobânzi încasate pe acest teritoriu prin reținerea la sursă a unei cote definitive de 20 % (sau a unei cote mai mici în cazul în care există o convenție pentru evitarea dublei impuneri) care se aplică la venitul brut, fără posibilitatea deducerii cheltuielilor profesionale legate în mod direct de activitatea financiară desfășurată, în timp ce dobânzile încasate de instituțiile financiare rezidente se includ în venitul impozabil global, cu deducerea cheltuielilor aferente activității desfășurate, atunci când se calculează profitul în vederea aplicării [IRC], astfel încât se aplică cota globală de 25% pentru veniturile nete din dobânzi?

2) Această opoziție există și în cazul în care se constată că baza de impozitare a instituțiilor financiare rezidente este sau poate fi supusă, după deducerea costurilor de finanțare aferente veniturilor din dobânzi sau a cheltuielilor care au legătură economică directă cu veniturile respective, unui impozit mai mare decât cel reținut la sursă pe venitul brut în cazul instituțiilor nerezidente?

3) În această privință, costurile de finanțare aferente împrumuturilor acordate sau cheltuielile care au legătură economică directă cu veniturile din dobânzile încasate pot fi probate prin intermediul datelor furnizate de EURIBOR («Euro Interbank Offered Rate») și de LIBOR («London Interbank Offered Rate»), care reprezintă ratele medii ale dobânzilor practicate în cadrul finanțării interbancare la care recurg băncile pentru a-și desfășura activitatea?"

Cu privire la întrebările preliminare

17 Cu titlu introductiv, este necesar să se constate că, având în vedere circumstanța că faptele în discuție în litigiul principal s-au desfășurat anterior datei de 1 decembrie 2009, deci anterior intrării în vigoare a Tratatului FUE, trebuie să se considere că interpretarea solicitată de instanța de trimitere privește articolul 49 CE, și nu articolul 56 TFUE.

18 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească, pe de o parte, dacă articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, prin care se impozitează instituțiile financiare nerezidente printr-o reținere la sursă, pe veniturile din dobânzi obținute în interiorul țării fără posibilitatea deducerii cheltuielilor profesionale, în timp ce instituțiile financiare rezidente nu sunt supuse unei asemenea rețineri la sursă și pot deduce cheltuielile profesionale legate în mod direct de activitatea financiară exercitată, și, pe de altă parte, cum trebuie stabilite aceste cheltuieli.

19 Pentru a răspunde la aceste întrebări, este necesar mai întâi să se examineze dacă articolul 49 CE se opune unei legislații naționale în temeiul căreia se aplică o reținere la sursă a remunerației instituțiilor financiare nerezidente, în timp ce remunerația plătită instituțiilor financiare rezidente nu este supusă unei astfel de rețineri. Trebuie, în continuare, să se stabilească dacă circumstanța că cele dintâi, spre deosebire de cele din urmă, nu pot deduce cheltuielile profesionale legate în mod direct de activitatea financiară în cauză constituie o restricție în sensul acestei dispoziții și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o asemenea restricție este susceptibilă să fie justificată. Trebuie, în sfârșit, să se precizeze dacă se poate considera că ratele medii ale dobânzilor, precum cele vizate în cererea de decizie preliminară, constituie cheltuieli profesionale legate în mod direct de activitatea financiară în cauză.

20 În ceea ce privește primul dintre aceste aspecte, din cererea de decizie preliminară reiese că instanța de trimitere consideră ea însăși că diferența de tratament în discuție în litigiul principal nu rezultă atât din aplicarea a două tehnici de impozitare diferite, cât din refuzul de a acorda instituțiilor financiare nerezidente posibilitatea să deducă cheltuielile profesionale, în timp ce instituțiile financiare rezidente dispun de această posibilitate. În plus, dosarul prezentat Curții nu cuprinde niciun alt element în legătură cu acest prim aspect al cererii de decizie preliminară.

21 În aceste condiții, este suficient să se amintească, așa cum a arătat avocatul general la punctul 22 din concluzii, că din jurisprudența Curții reiese că aplicarea în ceea ce privește prestatorii de servicii nerezidenți a reținerii la sursă ca tehnică de impozitare, în timp ce prestatorii rezidenți nu sunt supuși unei astfel de rețineri la sursă, chiar dacă constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, poate fi justificată de motive imperative de interes general, precum, de exemplu, necesitatea de a garanta eficiența recuperării impozitului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punctul 35, și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 39).

22 În consecință, articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia o procedură de reținere la sursă a impozitului este aplicată remunerației instituțiilor financiare nerezidente în statul membru în care sunt furnizate serviciile, în timp ce remunerația plătită instituțiilor financiare rezidente în acest stat

membru nu este supusă unei astfel de reținere la sursă, cu condiția ca aplicarea reținerii la sursă în ceea ce privește instituțiile financiare nerezidente să fie justificată de un motiv imperativ de interes general și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

23 În ceea ce privește al doilea aspect al cererii de decizie preliminară, trebuie amintit că, în privința luării în considerare a cheltuielilor profesionale aflate în legătură directă cu activitatea exercitată, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că prestatorii rezidenți și prestatorii nerezidenți se află în situații comparabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punctul 27, Hotărârea din 6 iulie 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punctul 20, și Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punctul 23).

24 Curtea a dedus de aici că articolul 49 CE se opune unei legislații fiscale naționale care, ca regulă generală, ține seama, la impozitarea nerezidenților, de veniturile brute fără deducerea cheltuielilor profesionale, în timp ce rezidenții sunt impozitați pe veniturile nete după deducerea acestor cheltuieli (Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punctele 29 și 55, Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punctul 42, și Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punctul 23).

25 În speță, având în vedere argumentul, invocat în special de Republica Portugheză, potrivit căruia prestările de servicii efectuate de instituțiile financiare ar trebui, conform principiului liberei prestări a serviciilor menționat la articolul 49 CE, să fie în principiu tratate diferit de prestările de servicii furnizate în alte domenii de activitate, întrucât ar fi imposibil, în general, să se stabilească o legătură caracteristică între costurile suportate și veniturile din dobânzi obținute, instanța de trimitere urmărește să afle dacă jurisprudența citată la punctul anterior poate fi transpusă în cauza principală.

26 În această privință, este necesar să se precizeze că Curtea nu a făcut distincție între diferitele categorii de prestări de servicii. În plus, articolul 49 CE coroborat cu articolul 50 CE se referă fără deosebire la toate categoriile de prestări de servicii enumerate în această din urmă dispoziție. Numai articolul 51 alineatul (2) CE prevede că liberalizarea serviciilor bancare asociate mișcărilor capitalurilor trebuie să se realizeze concomitent cu liberalizarea circulației capitalurilor. Or, dispozițiile Tratatului CE privind libera circulație a capitalurilor nu cuprind niciun element de natură să susțină teza potrivit căreia serviciile bancare ar trebuie să fie tratate diferit de celelalte prestări de servicii pentru motivul că ar fi imposibil să se stabilească o legătură caracteristică între costurile suportate și veniturile din dobânzi obținute.

27 Prin urmare, prestările de servicii efectuate de instituțiile financiare nu pot, în conformitate cu principiul liberei prestări a serviciilor menționat la articolul 49 CE, să fie în principiu tratate diferit de serviciile prestate în alte domenii de activitate.

28 Rezultă că o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia instituțiile financiare nerezidente sunt impozitate pe veniturile din dobânzi obținute în interiorul respectivului stat membru fără a li se acorda posibilitatea deducerii cheltuielilor profesionale legate în mod direct de activitatea în cauză, în timp ce o asemenea posibilitate este recunoscută instituțiilor financiare rezidente, constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor interzisă, în principiu, în temeiul articolului 49 CE.

29 Cu toate acestea, astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții, o restricție privind libera prestare a serviciilor poate fi admisă dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz trebuie, în plus, ca punerea în aplicare a acestei restricții să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 36).

30 Trebuie, în consecință, verificat dacă o restricție precum cea în discuție în litigiul principal poate fi justificată în mod valabil prin motivele invocate în speță.

31 În această privință, pe de o parte, din decizia de trimitere reiese că justificarea invocată în fața instanței de trimitere este întemeiată pe aplicarea în privința instituțiilor financiare nerezidente a unei cote de impozitare mai favorabile decât cea aplicată instituțiilor financiare rezidente.

32 Cu toate acestea, Curtea a statuat în mod repetat că un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu poate fi considerat compatibil cu dreptul Uniunii prin existența altor eventuale avantaje (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punctul 41, precum și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 31).

33 Rezultă că o restricție privind libera prestare a serviciilor precum cea în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată prin circumstanța că instituțiile financiare nerezidente sunt supuse unei cote de impozitare mai puțin ridicate decât instituțiile financiare rezidente.

34 Pe de altă parte, în cadrul procedurii în fața Curții, Republica Portugheză a susținut că reglementarea în discuție în litigiul principal este justificată atât prin cerința de menținere a repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, cât și prin voința de a preveni dubla deducere a cheltuielilor profesionale în cauză, precum și prin necesitatea de a garanta eficiența recuperării impozitului.

35 În ceea ce privește, în primul rând, repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, trebuie amintit că, desigur, Curtea a recunoscut că menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre constituie un obiectiv legitim și că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniunea Europeană, statele membre rămân competente în ceea ce privește definirea, pe cale convențională sau unilaterală, a criteriilor de repartizare a competenței lor de impozitare, în vederea eliminării dublei impuneri (Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 42).

36 Cu toate acestea, reiese de asemenea din jurisprudența Curții că, atunci când statele membre exercită această libertate și stabilesc, în cadrul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, factorii de legătură în vederea partajării competenței fiscale, ele au obligația de a respecta principiul egalității de tratament și libertățile de circulație garantate de dreptul primar al Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 37).

37 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 59-62 din concluzii, nu există, în speță, niciun element de natură să explice motivele pentru care repartizarea competenței de impozitare ar impune necesitatea ca instituțiile financiare nerezidente să fie tratate mai puțin favorabil decât instituțiile financiare rezidente, în ceea ce privește deducerea cheltuielilor profesionale legate în mod direct de veniturile lor impozabile în acest stat membru.

38 În ceea ce privește, în al doilea rând, voința de a preveni dubla deducere a cheltuielilor profesionale, care poate fi asociată combaterii evaziunii fiscale, este suficient să se arate că, limitându-se să amintească, fără alte precizări, existența eventuală a unui risc ca cheltuielile în cauză să poată fi deduse a doua oară în statul de reședință al prestatorului de servicii, fără să stabilească motivele pentru care punerea în aplicare a dispozițiilor Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO 1977, L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO 2004, L 359, p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154), în vigoare la momentul

faptelor în discuție în litigiul principal, nu ar fi permis evitarea acestui risc, Republica Portugheză nu oferă Curții posibilitatea de a aprecia întinderea acestui argument (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 52).

39 În ceea ce privește, în al treilea rând, necesitatea de a garanta eficiența recuperării impozitului, trebuie amintit că, deși Curtea a statuat că un astfel de obiectiv constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor (a se vedea în special Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punctele 35 și 36, precum și Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 39), trebuie, în plus, ca punerea în aplicare a acestei restricții să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 36).

40 Or, în ceea ce privește o restricție precum cea în discuție în litigiul principal, trebuie constatat că aceasta nu este necesară pentru a asigura eficiența recuperării IRC.

41 Astfel, așa cum a arătat avocatul general la punctele 70-72 din concluzii, trebuie mai întâi subliniat că argumentul, invocat de Republica Portugheză, potrivit căruia acordarea în favoarea persoanelor supuse parțial impozitului a posibilității să deducă cheltuielile profesionale legate în mod direct de prestările efectuate pe teritoriul acestui stat membru ar ocaziona o sarcină administrativă pentru autoritățile fiscale naționale se aplică de asemenea, *mutatis mutandis*, în cazul persoanelor supuse integral impozitului.

42 Apoi, sarcina administrativă suplimentară care îi revine eventual destinatarului serviciului atunci când acesta din urmă trebuie să ia în considerare cheltuielile profesionale a căror deducere o reclamă prestatorul nu există decât într-un sistem care prevede că această deducere trebuie efectuată înaintea aplicării reținerii la sursă și poate deci fi evitată atunci când prestatorul este autorizat să își valorifice dreptul la deducere direct în fața administrației, după ce s-a perceput IRC. În acest caz, dreptul la deducere se va materializa prin rambursarea unei părți din impozitul reținut la sursă.

43 În sfârșit, revine prestatorului de servicii să decidă dacă apreciază oportun să investească resurse pentru întocmirea și traducerea documentelor destinate să demonstreze existența și cuantumul efectiv al cheltuielilor profesionale a căror deducere o solicită.

44 În ceea ce privește al treilea aspect al cererii de decizie preliminară, și anume modul în care trebuie stabilite cheltuielile profesionale legate în mod direct de veniturile din dobânzi obținute pe baza unui contract de împrumut financiar precum cel în discuție în litigiul principal, trebuie amintit că Curtea a statuat că un stat membru care acordă rezidenților posibilitatea deducerii unor astfel de cheltuieli nu ar putea, în principiu, să nu permită deducerea acelorași cheltuieli pentru nerezidenți (Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punctul 23).

45 Prin urmare, în ceea ce privește luarea în considerare a cheltuielilor menționate, nerezidenții trebuie, în principiu, să fie tratați în același mod ca rezidenții și trebuie să poată deduce cheltuielile de aceeași natură ca cele pe care aceștia din urmă sunt autorizați să le deducă.

46 Pe de altă parte, reiese din jurisprudența Curții că prin cheltuieli profesionale legate în mod direct de veniturile percepute în statul membru în care se exercită activitatea trebuie să se înțeleagă cheltuielile ocazionate de această activitate și, așadar, necesare pentru exercitarea acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 februarie 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punctul 30 și jurisprudența citată).

47 În ceea ce privește prestarea de servicii în discuție în litigiul principal, și anume acordarea unui împrumut financiar, este necesar să se constate că efectuarea unei asemenea prestări conduce în mod obligatoriu la efectuarea unor cheltuieli profesionale precum, de exemplu, cheltuielile de călătorie, de

cazare, precum și de consultanță juridică sau fiscală, în privința cărora este relativ simplă atât stabilirea unei legături directe cu împrumutul în cauză, cât și dovedirea cuantumului efectiv. Din moment ce persoanele supuse parțial impozitului trebuie să poată beneficia de același tratament ca persoanele supuse integral impozitului, acestora trebuie să li se acorde, în ceea ce privește respectivele cheltuieli, aceleași posibilități de deducere, fiind totodată supuse acelorași cerințe în ceea ce privește în special sarcina probei.

48 Trebuie adăugat că exercitarea acestei activități ocazionează de asemenea cheltuieli de finanțare care trebuie, în principiu, considerate necesare pentru exercitarea respectivei activități, dar în privința cărora se poate dovedi mai dificil să se stabilească legătura directă cu un anumit împrumut financiar sau cuantumul efectiv. Același lucru este valabil, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 39 din concluzii, în ceea ce privește partea din cheltuielile generale ale instituției financiare susceptibilă să fie considerată necesară acordării unui anumit împrumut financiar.

49 Cu toate acestea, simpla împrejurare că este mai dificil să se furnizeze această dovadă nu poate autoriza un stat membru să refuze în mod absolut nerezidenților, persoane supuse parțial impozitului, o deducere pe care o acordă rezidenților, persoane supuse integral impozitului, din moment ce nu se poate exclude *a priori* ca un nerezident să fie în măsură să prezinte actele justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru de impunere să verifice, în mod clar și precis, realitatea și natura cheltuielilor profesionale a căror deducere este solicitată (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 53, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 55).

50 Astfel, nimic nu împiedică autoritățile fiscale respective să impună nerezidentului să prezinte probele pe care acestea le consideră necesare pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate a cheltuielilor prevăzute de legislația în cauză și, în consecință, dacă se impune sau nu se impune acordarea deducerii solicitate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punctul 54, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, Kohll și Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punctul 56).

51 În acest context, este necesar să se constate că guvernul portughez nu a furnizat nicio indicație cu privire la motivele care s-ar putea opune luării în considerare de către autoritățile fiscale naționale a elementelor de probă furnizate de instituțiile financiare nerezidente.

52 Revine instanței de trimitere, care este sesizată cu soluționarea litigiului principal și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, competența de a determina, în cadrul acestui litigiu, pe de o parte, care dintre cheltuielile declarate de către KBC pot fi considerate ca fiind cheltuieli profesionale care au o legătură directă cu activitatea financiară în cauză, în sensul legislației naționale, și, pe de altă parte, care este partea din cheltuielile generale ce poate fi considerată ca având o legătură directă cu această activitate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punctul 26).

53 În această privință, trebuie adăugat că, exceptând cazul în care o legislație națională autorizează instituțiile financiare rezidente să rețină pentru calcularea cheltuielilor de finanțare suportate rate ale dobânzii precum cele menționate de instanța de trimitere în cea de a treia întrebare preliminară, această instanță nu poate, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, să țină cont de aceste rate.

54 Astfel, acestea nu constituie decât rate medii practicate în cadrul finanțărilor interbancare și nu corespund costurilor de finanțare efectiv suportate. În plus, astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții, împrumutul în discuție în litigiul principal nu a fost finanțat în mod exclusiv din fonduri împrumutate de la societatea-mamă a KBC și de la alte bănci, ci a fost de asemenea finanțat prin intermediul fondurilor depuse de clienții KBC.

55 Prin urmare, ținând cont de ansamblul considerentelor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările preliminare în sensul că:

— articolul 49 CE nu se opune unei legislații naționale în temeiul căreia o procedură de reținere la sursă a impozitului este aplicată remunerației instituțiilor financiare nerezidente în statul membru în care sunt furnizate serviciile, în timp ce remunerația plătită instituțiilor financiare rezidente în acest stat membru nu este supusă unei astfel de rețineri, cu condiția ca aplicarea reținerii la sursă în ceea ce privește instituțiile financiare nerezidente să fie justificată de un motiv imperativ de interes general și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit;

— articolul 49 CE se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, prin care, ca regulă generală, se impozitează instituțiile financiare nerezidente pe veniturile din dobânzi obținute în interiorul statului membru respectiv fără a le acorda posibilitatea deducerii cheltuielilor profesionale legate în mod direct de activitatea în cauză, în timp ce instituțiilor financiare rezidente li se recunoaște o asemenea posibilitate;

— revine instanței naționale competența să aprecieze, pe baza dreptului național, care sunt cheltuielile profesionale care pot fi considerate direct legate de activitatea în cauză.

Cu privire la cheltuielile de judecată

56 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 cincea) declară:

Articolul 49 CE nu se opune unei legislații naționale în temeiul căreia o procedură de reținere la sursă a impozitului este aplicată remunerației instituțiilor financiare nerezidente în statul membru în care sunt furnizate serviciile, în timp ce remunerația plătită instituțiilor financiare rezidente în acest stat membru nu este supusă unei astfel de rețineri, cu condiția ca aplicarea reținerii la sursă în ceea ce privește instituțiile financiare nerezidente să fie justificată de un motiv imperativ de interes general și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

Articolul 49 CE se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal prin care, ca regulă generală, se impozitează instituțiile financiare nerezidente pe veniturile din dobânzi obținute în interiorul statului membru respectiv fără a le acorda posibilitatea deducerii cheltuielilor profesionale legate în mod direct de activitatea în cauză, în timp ce instituțiilor financiare rezidente li se recunoaște o asemenea posibilitate.

Revine instanței naționale competența să aprecieze, pe baza dreptului național, care sunt cheltuielile profesionale care pot fi considerate direct legate de activitatea în cauză.

Semnături