HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

26 octombrie 2017*

„Trimitere preliminară – Impozite pe profit – Directiva 90/435/CEE – Articolul 1 alineatul (2) și articolul 4 alineatul (2) – Societăți-mamă și filialele acestora din diferite state membre – Regim fiscal comun – Deductibilitate din profitul impozabil al societății-mamă – Dispoziții naționale menite să elimine dubla impozitare a profiturilor distribuite de filiale – Neluarea în considerare a existenței unei legături între dobânzile împrumuturilor și finanțarea participației care a generat plata unor dividende”

În cauza C-39/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunalul de Primă Instanță din Antwerpen, Belgia), prin decizia din 8 ianuarie 2016, primită de Curte la 25 ianuarie 2016, în procedura

Argenta Spaarbank NV

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnul A. Tizzano (raportor), vicepreședintele Curții, domnii E. Levits, A. Borg Barthet 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 30 martie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Argenta Spaarbank NV, de B. De Cock și de K. Van Duyse, advocaten;

– pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux, de P. Cottin și de M. Jacobs, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 27 aprilie 2017,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: neerlandeza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (2) și a articolului 4 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Argenta Spaarbank NV, pe de o parte, și Belgische Staat (statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu legalitatea unei decizii de impunere pentru impozitul pe profit aferent exercițiilor financiare 2000 și 2001, adresate respectivei societăți.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Al treilea considerent al Directivei 90/435 are următorul cuprins:

„întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți-mamă și filiale în diferite state membre diferite 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 scara [Uniunii Europene]”.

4 Articolul 1 din această directivă prevede:

„(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

– repartizării profiturilor primite de societățile din statul respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;

– repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt.

(2) Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau [a abuzurilor].”

5 Potrivit articolului 3 din directiva menționată:

„(1) În sensul prezentei directive:

(a) statutul de societate-mamă se atribuie oricărei societăți comerciale dintr-un stat membru care îndeplinește condițiile menționate la articolul 2 și deține minimum 25 % din capitalul unei societăți dintr-un alt stat membru care îndeplinește condiții similare;

(b) «filială» reprezintă societatea comercială al cărei capital include participația menționată la litera (a).

(2) Prin derogare de la alineatul (1), statele membre au opțiunea:

– prin acord bilateral, să înlocuiască criteriul participării la capital prin criteriul deținerii dreptului de vot;

– să nu aplice prezenta directivă la societățile din acel stat membru care nu mențin pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participația care le conferă calitatea de societate-mamă sau la societățile în care o societate din alt stat membru nu menține această participație pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani.”

6 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă prevede:

„(1) Dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății-mamă:

– fie nu impozitează aceste profituri;

– fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă percepută de statul membru în care filiala are reședința, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului [a se citi «orice pierderi»] ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială.”

Dreptul belgian

7 Directiva 90/435 a făcut obiectul unei transpuneri în dreptul belgian prin Legea din 23 octombrie 1991 (*Moniteur Belge* din 15 noiembrie 1991, p. 25619) care a modificat regimul veniturilor impozitate definitiv (denumit în continuare „regimul VID”), în vigoare la momentul respectiv.

8 Ca urmare a codificării reglementării în materia impozitului pe venit, intervenită în anul 1992, dispozițiile pertinente referitoare la regimul VID au fost reunite la articolele 202, 204 și 205 din Codul din 1992 al impozitelor pe venit, coordonat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 și confirmat prin Legea din 12 iunie 1992 (supliment la *Moniteur Belge* din 30 iulie 1992, denumit în continuare „CIV 1992”), astfel cum a fost pus în aplicare prin Decretul regal de punere în aplicare a Codului din 1992 al impozitelor pe venit, din 27 august 1993 (*Moniteur Belge* din 13 septembrie 1993, p. 20096).

9 Conform dispozițiilor menționate, o societate poate deduce din profitul obținut 95 % din dividendele primite de la filialele sale, în sensul Directivei 90/435, ca venituri impozitate definitiv (denumită în continuare „deducerea VID”).

10 Funcționarea regimului VID poate fi descrisă succint după cum urmează. Într-o primă etapă, dividendul distribuit de filială trebuie inclus în baza impozabilă a societății-mamă. Într-o a doua etapă, acest dividend se deduce din respectiva bază impozabilă, dar numai în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold de profit pozitiv după deducerea celorlalte profituri scutite.

11 În acest context, Legea din 20 decembrie 1995 privind dispoziții fiscale, financiare și diverse (*Moniteur Belge* din 23 decembrie 1995, p. 34578) a introdus în CIV 1992 articolul 198 punctul 10°. Acesta are următorul cuprins, în versiunea aplicabilă în cauza principală:

„Nu sunt considerate cheltuieli profesionale:

[…]

10° Fără a aduce atingere aplicării articolului 55 [din CIV 1992], dobânzile, până la concurența unui cuantum egal cu cel al veniturilor deductibile în temeiul articolelor 202-204 [din CIV 1992], provenite din acțiuni sau din părți sociale pe care o societate nu le-a deținut, la data cesiunii lor, pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an.

Paragraful [anterior] nu este însă aplicabil acțiunilor sau părților sociale deținute în cadrul unor societăți afiliate sau participative, chiar și atunci când acestea au caracterul unor plasamente de trezorerie, nici altor acțiuni sau părți sociale care constituie imobilizări financiare.”

12 Articolul 202 din CIV 1992, în versiunea aplicabilă în cauza principală, are următorul cuprins:

„§ 1. Se deduc de asemenea din profiturile aferente perioadei impozabile, în măsura în care sunt incluse în acestea:

1° dividendele, cu excepția veniturilor care sunt obținute cu ocazia cesiunii către o societate a propriilor acțiuni sau părți sociale ori cu ocazia distribuirii totale sau parțiale a activului unei societăți;

[…]

§ 2. Veniturile menționate la alineatul 1 punctele 1° și 2° sunt deductibile numai în măsura în care, la data atribuirii sau a plății acestora, societatea care beneficiază de acestea deține în capitalul societății care le distribuie o participație de cel puțin 5 % sau a cărei valoare de investiție atinge cel puțin [50 de milioane de franci belgieni (BEF) (aproximativ 1 240 000 [de euro])].

Această condiție nu se aplică însă veniturilor:

1° realizate de instituțiile de credit menționate la articolul 56 alineatul 1 […]”

13 Articolul 204 din CIV 1992, în versiunea aplicabilă în cauza principală, prevede:

„Veniturile deductibile în temeiul articolului 202 alineatul 1 punctele 1°, 3° și 4° sunt considerate incluse în profiturile aferente perioadei impozabile în limita a 95 % din suma încasată sau colectată, majorată eventual cu impozitul efectiv sau fictiv pentru veniturile obținute din bunuri mobile sau, în ceea ce privește veniturile menționate la articolul 202 alineatul 1 punctele 4° și 5°, diminuată cu dobânzile plătite vânzătorului, atunci când titlurile de valoare au fost dobândite în perioada impozabilă.”

14 Articolul 106 alineatul 5 din Decretul regal de punere în aplicare a Codului din 1992 al impozitelor pe venit din 27 august 1993, în versiunea aplicabilă în cauza principală, prevede:

„Se renunță în totalitate la perceperea impozitului pe veniturile obținute din bunuri mobile pentru dividendele datorate de o filială belgiană către o societate-mamă dintr-un alt stat membru al Comunității Economice Europene.

Cu toate acestea, renunțarea nu se aplică în cazul în care participația deținută de societatea-mamă pentru care sunt plătite dividendele nu reprezintă o participație de cel puțin 25 % din capitalul filialei, iar această participație minimă de 25 % nu este sau nu a fost menținută pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an.

În vederea aplicării primului și a celui de al doilea paragraf, prin filială și societate-mamă se înțelege filiale și societăți-mamă astfel cum sunt definite în Directivă [90/435]."

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Argenta Spaarbank este o instituție de credit autorizată de drept belgian care, în exercițiile contabile 1999 și 2000 (exercițiile financiare 2000 și 2001) a primit dividende pentru participații pe care le deținea la întreprinderi din Belgia și din alte state membre ale Uniunii Europene, în anumite cazuri de mai puțin de un an și în alte cazuri de mai mult de un an, la momentul plății acelor dividende.

16 În temeiul articolelor 202 și 204 din CIV 1992, în versiunea aplicabilă în cauza principală, Argenta Spaarbank a beneficiat, în calitate de societate-mamă, de o deducere VID în limita a 95 % din dividendele menționate.

17 Pe de altă parte, având în vedere statutul său de instituție de credit, aceasta a plătit de asemenea în cursul exercițiilor contabile în discuție, dobânzi în valoare de 11 702 186 712 BEF (aproximativ 290 090 000 de euro) și de 13 322 033 492 BEF (aproximativ 330 245 000 de euro), care au fost înregistrate în contul de venituri al societății la rubrica „Dobânzi și costuri similare".

18 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, aceste dobânzi nu au fost plătite pentru împrumuturi încheiate în vederea dobândirii de participații la capitalul unei societăți filiale. În schimb, dobânzile respective erau aferente conturilor de economii, conturilor curente, depozitelor la termen sau altor asemenea produse de investiții administrate de Argenta Spaarbank pentru clienții săi, în calitate de instituție de credit și, cu această calificare, ar fi putut face obiectul unei deduceri cu titlu de cheltuieli profesionale.

19 Cu toate acestea, articolul 198 punctul 10° din CIV 1992 prevede caracterul nedeductibil al tuturor dobânzilor plătite până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor deductibile în temeiul articolelor 202-204 din CIV 1992, provenite din acțiuni sau din părți sociale pe care o societate-mamă le-a deținut pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, la data cesiunii lor, fără a impune existența unei legături de cauzalitate între astfel de dobânzi și dividendele care au beneficiat de deducerea VID (din veniturile impozitate cu titlu definitiv).

20 Or, Argenta Spaarbank a primit dividende în valoare de 3 059 292 BEF (aproximativ 75 838 de euro), în anul 1999 (exercițiul financiar 2000), și de 11 960 419 BEF (aproximativ 296 490 de euro), în anul 2000 (exercițiul financiar 2001), provenite din participații pe care le deținuse mai puțin de un an, la data distribuirii acestora.

21 Astfel, în temeiul articolului 198 punctul 10° din CIV 1992, administrația fiscală a adresat Argenta Spaarbank două decizii de impunere rectificative pentru exercițiile financiare 2000 și 2001, indicând că dobânzile în valoare de 75 837,87 euro și, respectiv, de 296 491,04 euro fuseseră adăugate la „cheltuielile nedeductibile" și, din acest motiv, nu puteau fi deduse din profitul impozabil al respectivei societăți-mamă.

22 Prin decizia din 4 mai 2004, directorul regional al Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (Centrul Național de Control I al Administrației Fiscale pentru Întreprinderi și Venituri, Belgia) a respins contestațiile introduse de Argenta Spaarbank împotriva acestor decizii de impunere.

23 La 3 august 2004, Argenta Spaarbank a atacat această decizie la instanța de trimitere, rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunalul de Primă Instanță din Antwerpen, Belgia), în scopul de a obține anularea deciziilor de impunere menționate, susținând în special că articolul 198 punctul 10° din CIV 1992 este incompatibil cu articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, întrucât această din urmă dispoziție ar permite statelor membre să considere drept nedeductibile exclusiv dobânzile care prezintă o legătură de cauzalitate cu dividendele care au beneficiat de o deducere VID.

24 În aceste condiții, rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunalul de Primă Instanță din Antwerpen) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 198 punctul 10° din [CIV 1992], în versiunea aplicabilă exercițiilor financiare 2000 și 2001, încalcă sau nu încalcă articolul 4 alineatul (2) din Directiva [90/435], în măsura în care acesta prevede că dobânzile nu sunt considerate cheltuieli profesionale până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor deductibile în temeiul articolelor 202-204 din [CIV 1992], provenite din acțiuni pe care, la data cesiunii lor, o societate nu le-a deținut pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, fără a distinge dacă dobânzile respective sunt sau nu sunt legate de o participație (sau de finanțarea unei participații) din care provin dividendele susceptibile să beneficieze de scutire?

2) Articolul 198 punctul 10° din [CIV 1992], în versiunea aplicabilă exercițiilor financiare 2000 și 2001, reprezintă o prevedere care urmărește prevenirea fraudei și a abuzurilor, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva [90/435] și, dacă este cazul, articolul 198 punctul 10° din [CIV 1992] depășește sau nu depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea unor asemenea cazuri de fraudă și de abuzuri, în măsura în care acesta prevede că dobânzile nu sunt considerate cheltuieli profesionale până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor deductibile în temeiul articolelor 202-204 din [CIV 1992], provenite din acțiuni pe care, la data cesiunii lor, o societate nu le-a deținut pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, fără a distinge dacă dobânzile respective sunt sau nu sunt legate de o participație (sau de finanțarea unei participații) din care provin dividendele susceptibile să beneficieze de scutire?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

25 Guvernul belgian contestă admisibilitatea prezentei cereri de decizie preliminară. În susținerea acestei cauze de inadmisibilitate, guvernul menționat amintește că articolul 198 punctul 10° din CIV 1992 autorizează autoritățile fiscale belgiene să nu considere drept cheltuieli nedeductibile toate dobânzile plătite de o societate-mamă, în perioada fiscală de referință, până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor care provin din participațiile în capitalul unei societăți filiale deținute de mai puțin de un an și care beneficiază de deducerea VID.

26 În aceste condiții, guvernul belgian susține că articolul menționat este, în mod cert, asemănător cu articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, în măsura în care oferă un mijloc de combatere a practicii abuzive care constă în contractarea unui împrumut cu scopul de a eroda baza de impozitare a societății-mamă, generând dobânzi deductibile prin dobândirea unor participații la filiale, din care rezultă dividende de asemenea deductibile.

27 Cu toate acestea, în măsura în care articolul 198 punctul 10° din CIV 1992 ar avea drept efect indirect neutralizarea deducerii, în temeiul articolelor 202-204 din CIV 1992, a dividendelor provenind din participații de scurtă durată, respectivul articol ar trebui considerat ca intrând în sfera articolului 3 alineatul (2) din Directiva 90/435, care permite statelor membre să nu aplice sistemul de deducere a

profiturilor instituit de această directivă societăților „care nu mențin pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participația care îi conferă calitatea de societate-mamă”. Astfel, potrivit guvernului belgian, această din urmă dispoziție ar avea drept consecință că, în ipoteza pe care o are în vedere, nu ar impune statelor membre să se conformeze Directivei 90/435. Prin urmare, statele membre ar avea posibilitatea nu doar să nu acorde avantajele prevăzute la articolul 4 alineatul (1) din această directivă, ci și să considere anumite cheltuieli drept nedeductibile într-o măsură și în condiții care nu ar corespunde dispozițiilor articolului 4 alineatul (2) din directiva menționată sau chiar să aplice măsuri care urmăresc prevenirea fraudei și a abuzurilor, în sensul articolului 1 alineatul (2) din aceeași directivă, depășind ceea ce este necesar pentru prevenirea acestor fraude și abuzuri.

28 În această măsură, articolul 198 punctul 10° din WIB 1992 ar viza o situație care se află în afara domeniului de aplicare al Directivei 90/435.

29 În această privință, trebuie arate că articolul 3 alineatul (2) a doua liniuță din Directiva 90/435 acordă statelor membre, prin derogare de la alineatul (1) al aceluiași articol, „opțiunea” „să nu aplice” această directivă societăților care nu mențin pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participația care le conferă calitatea de societate-mamă, nici societăților în care o societate din alt stat membru nu menține această participație pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani.

30 Conform propriilor termeni, această dispoziție nu instituie o excepție de ordin general de la aplicarea Directivei 90/435, ci se limitează la a prevedea o opțiune pentru statele membre pe care, dacă doresc, acestea o pot pune în aplicare în dreptul lor național. În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dispozițiile unei directive trebuie să fie puse în aplicare cu o forță obligatorie incontestabilă, cu specificitatea, cu precizia și cu claritatea necesare, pentru îndeplinirea cerinței securității juridice (a se vedea Hotărârea din 15 octombrie 2015, Comisia/Germania, C-137/14, EU:C:2015:683, punctul 51 și jurisprudența citată).

31 Or, în această privință, trebuie să se constate că instanța de trimitere face o interpretare a sistemului instituit de CIV 1992 și în special a articolului 198 punctul 10° din CIV 1992 diferită de cea prezentată de guvernul belgian în fața Curții.

32 Astfel, instanța amintită susține că legiuitorul belgian a transpus inițial Directiva 90/435 în dreptul său intern aplicând-o în integralitate societăților-mamă naționale, fără a prevedea în mod expres nicio perioadă minimă de deținere de către societate a unor acțiuni care i-ar conferi calitatea de societate-mamă în raport cu filiala care face obiectul unei astfel de participații și i-ar permite să pretindă deducerea dividendelor generate de aceste acțiuni.

33 Astfel, potrivit acestei instanțe, prin adoptarea CIV 1992, Regatul Belgiei nu și-a exercitat opțiunea recunoscută statelor membre de articolul 3 alineatul (2) a doua liniuță prima teză din Directiva 90/435.

34 În schimb, analizând în detaliu lucrările pregătitoare, obiectul și finalitatea articolului 198 punctul 10° din CIV 1992, instanța de trimitere consideră că această dispoziție pune în aplicare, în dreptul belgian, articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, întrucât aceasta urmărește să împiedice societățile-mamă naționale să opereze o dublă deducere fiscală prin dobândirea, prin intermediul unei finanțări externe deductibile, de acțiuni ale unor filiale, generatoare de dividende, de asemenea deductibile.

35 În consecință, motivul pentru care articolul 198 punctul 10° din CIV 1992 nu prevede nicio legătură între dobândirea unor astfel de acțiuni și finanțarea acestei operațiuni ar ține de voința legiuitorului belgian nu de a neutraliza deducerea dividendelor provenite din participații de scurtă durată, recurgând la autorizația prevăzută la articolul 3 alineatul (2) a doua liniuță prima teză din Directiva 90/435, ci de a depăși dificultatea, din punct de vedere practic, pentru administrația fiscală de a verifica în mod concret raportul dintre finanțarea unei operațiuni și bunul dobândit, în cadrul punerii în aplicare a normei derogatorii prevăzute la articolul 4 alineatul (2) din directiva menționată.

36 Or, tocmai pe baza acestei interpretări a articolului 198 punctul 10° din CIV 1992, instanța de trimitere a considerat necesară formularea prezentei cereri de decizie preliminară, în vederea soluționării litigiului cu care este sesizată.

37 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre aceasta din urmă și instanțele naționale, instituită prin articolul 267 TFUE, numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume responsabilitatea 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 (Hotărârea din 22 decembrie 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punctul 16, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Vervloet și alții, C-76/15, EU:C:2016:975, punctul 56 și jurisprudența citată).

38 În plus, trebuie să se amintească faptul că nu revine Curții competența de a se pronunța, în cadrul unei trimiteri preliminare, cu privire la interpretarea dispozițiilor naționale și nici să hotărască dacă interpretarea pe care instanța de trimitere o dă acestora este corectă. Astfel, Curtea trebuie să ia în considerare, în cadrul repartizării competențelor între instanțele comunitare și cele naționale, cadrul factual și normativ, astfel cum este definit în decizia de trimitere, în care se încadrează întrebările preliminare (Hotărârea din 23 aprilie 2009, Angelidaki și alții, C-378/07, C-379/07 și C-380/07, EU:C:2009:250, punctul 48 și jurisprudența citată).

39 Din ceea ce precedă rezultă că, în vederea examinării excepției de inadmisibilitate ridicate de guvernul belgian, trebuie să ne referim numai la interpretarea articolului 198 punctul 10° din CIV 1992 dată de instanța de trimitere, astfel cum a fost amintită în esență la punctele 32-35 din prezenta hotărâre.

40 Or, ținând seama de această interpretare și de jurisprudența amintită la punctul 30 din prezenta hotărâre, trebuie să se considere că o dispoziție cum este articolul 198 punctul 10° din CIV 1992 intră în domeniul de aplicare al Directivei 90/435, întrucât conținutul său nu poate fi interpretat nici direct, nici, cu atât mai puțin, indirect, după cum susține guvernul belgian, ca intrând sub incidența derogării facultative prevăzute la articolul 3 alineatul (2) a doua liniuță prima teză din directiva menționată.

41 În consecință, cererea de decizie preliminară trebuie să fie declarată admisibilă.

Cu privire la fond

Cu privire la prima întrebare

42 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții de drept național cum este articolul 198 punctul 10° din CIV 1992, conform căreia dobânzile plătite de o societate-mamă pentru un împrumut nu sunt deductibile din profitul impozabil al acestei societăți-mamă până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor, care beneficiază deja de deductibilitate fiscală, provenite din participațiile deținute de aceasta la capitalul unor societăți filiale pentru o perioadă de cel puțin un an, chiar și în cazul în care aceste dobânzi nu s-ar raporta la finanțarea acestor participări.

43 Pentru a oferi un răspuns util la această întrebare, trebuie să se țină seama, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, nu numai de modul de redactare a articolului 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, ci și de obiectivele și de sistemul acestei directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punctul 22, Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 26, precum și Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 24).

44 Trebuie remarcat, de la bun început, că articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 este formulat într-o manieră clară și neechivocă, în sensul în care această dispoziție permite doar unui stat membru să nu considere drept cheltuieli deductibile din profitul impozabil al societății-mamă „impozitele aferente participației” acesteia la capitalul unei societăți filiale.

45 Rezultă astfel din însuși textul articolului menționat că acesta nu permite statelor membre să excludă o asemenea deductibilitate în ceea ce privește toate dobânzile plătite pentru împrumuturile contractate de o societate-mamă până la un cuantum egal cu cel al veniturilor generate de participațiile în cadrul filialelor sale.

46 O astfel de interpretare literală este confirmată de economia Directivei 90/435 și de obiectivul urmărit de aceasta.

47 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum reiese din al treilea considerent al Directivei 90/435, aceasta urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării între societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scara Uniunii Europene. Această directivă urmărește astfel 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 (Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 27, precum și Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 25).

48 Astfel, obiectivul directivei menționate este de a preveni dubla impozitare a profitului distribuit de filiale către societățile-mamă, prin intermediul mecanismelor prevăzute la articolul 4 alineatul (1) și la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, evitând ca profitul distribuit să fie impozitat prima oară la nivelul filialei, iar a doua oară la nivelul societății-mamă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punctul 27, Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctul 29, Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 57, precum și Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 36).

49 În ceea ce privește în special articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, acesta prevede că, dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite, statul membru al societății-mamă fie nu impozitează aceste profituri, fie autorizează această societate-mamă să deducă din impozitul datorat fracțiunea din impozitul plătit de filială aferentă acestor profituri și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă percepute de statul membru în care filiala are reședința, până la limita valorii impozitului național corespunzător (Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 102, Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punctul 25, precum și Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 37).

50 Așadar, articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 prevede, cu titlu derogatoriu, că statele membre își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și orice pierderi ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă.

51 În acest context, este necesar să se sublinieze, pe de o parte, că această dispoziție trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte care, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, nu poate depăși litera textului său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții, C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 27, precum și Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 86).

52 Pe de altă parte, este necesar să se constate că norma prevăzută la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 ar priva-o de efect util pe cea prevăzută la alineatul (1) al aceluiași articol dacă cea dintâi normă ar fi interpretată în sensul că permite statelor membre să se opună deducerii din profitul impozabil al unei societăți-mamă a tuturor dobânzilor plătite pentru împrumuturi, până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor, care beneficiază de scutire de impozit, provenite din participații deținute de societatea-mamă în cadrul unei societăți filiale, fără ca această nedeductibilitate să se limiteze la dobânzile aferente finanțării unei astfel de participații din care provin aceste dividende. Astfel, o asemenea interpretare ar permite statelor membre respective să majoreze indirect venitul impozabil al unei societăți-mamă, afectând astfel neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii dividendelor plătite de o filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru.

53 În sfârșit, interpretarea literală a normei care figurează la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, menționată la punctele 44 și 45 din prezenta hotărâre, este singura compatibilă cu obiectivul specific urmărit de această dispoziție în cadrul sistemului Directivei 90/435.

54 Într-adevăr, opțiunea pe care această dispoziție o recunoaște statelor membre urmărește să împiedice ca o societate-mamă să se bucure de un dublu avantaj fiscal, care decurge, pe de o parte, din scutirea de impozit a profiturilor acesteia, în temeiul articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, și, pe de altă parte, din reducerea impozitului prin intermediul deducerii cu titlu de impozite aferente pierderilor a participațiilor care rezultă din distribuirea profiturilor menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punctul 42).

55 Din această perspectivă, articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în mod necesar în sensul că permite statelor membre să împiedice numai ca o societate-mamă să se bucure de dublul avantaj fiscal menționat la punctul anterior. Astfel, a permite statelor membre să refuze societăților-mamă deducerea dobânzilor care nu sunt legate de dobândirea participațiilor pentru care sunt plătite dividende scutite de impozit ar depăși în mod vădit ceea ce este necesar pentru atingerea unui astfel de obiectiv.

56 Prin urmare, nu poate constitui o punere în aplicare conformă a normei derogatorii prevăzute la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 o dispoziție națională cum este articolul 198 punctul 10° din CIV 1992, care exclude, în mod general și automat, deductibilitatea fiscală, cu titlu de impozite sau de cheltuieli profesionale, a dobânzilor legate de un împrumut contractat de o societate-mamă, până la concurența unei sume care corespunde dividendelor care provin din participațiile deținute de aceasta în cadrul unei societăți filiale și care beneficiază deja de deductibilitate fiscală, chiar dacă plata acestor dobânzi nu are legătură cu finanțarea dobândirii unei astfel de participații.

57 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale cum este articolul 198 punctul 10° din CIV 1992, potrivit căreia dobânzile plătite de o societate-mamă pentru un împrumut nu sunt deductibile din profitul impozabil al acestei societăți-mamă, până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor, care beneficiază deja de deductibilitate fiscală, care provin din participațiile deținute de respectiva societate-mamă la capitalul unor filiale, pentru o perioadă de cel puțin un an, chiar și în cazul în care aceste dobânzi nu sunt legate de finanțarea acestor participații.

Cu privire la a doua întrebare

58 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că autorizează statele membre să aplice o dispoziție națională cum este articolul 198 punctul 10° din CIV 1992.

59 În această privință, trebuie amintit că articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 prevede că această directivă nu se opune aplicării dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei și a abuzurilor.

60 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 51 din concluzii, articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 reflectă principiul general al dreptului Uniunii potrivit căruia abuzul de drept este interzis (Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 38), astfel încât justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 69, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, punctul 37).

61 În aceste condiții, trebuie să se arate că, după cum a subliniat de asemenea avocatul general la punctul 52 din concluzii, articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 reprezintă o dispoziție de principiu, al cărei conținut este reluat în detaliu în cadrul altor dispoziții ale directivei menționate, în special la articolul 4 alineatul (2) din aceasta, întrucât urmărește tocmai să combată abuzurile din partea societăților-mamă care rezultă dintr-o dublă deducere fiscală (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții, C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 31).

62 Or, din răspunsul dat la prima întrebare reiese că articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 se opune unei dispoziții naționale cum este articolul 198 punctul 10° din CIV 1992, în măsura în care aceasta depășește măsurile pe care legiuitorul Uniunii le-a considerat adecvate pentru prevenirea abuzurilor din partea societăților-mamă care rezultă din posibilitatea de a opera o dublă deducere fiscală.

63 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă că articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că nu autorizează statele membre să aplice o dispoziție națională cum este articolul 198 punctul 10° din CIV 1992, în măsura în care aceasta depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea fraudelor și a abuzurilor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64 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:

1) **Articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale cum este articolul 198 punctul 10° din Codul din 1992 al impozitelor pe venit, coordonat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 și confirmat prin Legea din 12 iunie 1992, potrivit căreia dobânzile plătite de o societate-mamă pentru un împrumut nu sunt deductibile din profitul impozabil al acestei societăți-mamă, până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor, care beneficiază deja de deductibilitate fiscală, care provin din participațiile deținute de respectiva societate-mamă la capitalul unor filiale, pentru o perioadă de cel puțin un an, chiar și în cazul în care aceste dobânzi nu sunt legate de finanțarea acestor participații.**

2) **Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că nu autorizează statele membre să aplice o dispoziție națională cum este articolul 198 punctul 10° din Codul din 1992 al impozitelor pe venit, coordonat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 și confirmat prin Legea din 12 iunie 1992, în măsura în care aceasta depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea fraudelor și a abuzurilor.**

Semnături