Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 30 septembrie 2021 [1]

Cauza C-257/20

„Viva Telecom Bulgaria” EOOD
împotriva
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia
cu participarea
Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria

[cerere de decizie preliminară formulată de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate directă – Sistem comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite – Articolul 63 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 49 TFUE – Libertatea de stabilire – Directiva 2003/49/CE – Excluderea anumitor plăți din categoria dobânzilor sau redevențelor – Plăți de împrumuturi fără dobândă – Directiva 2011/96/UE – Directiva 2008/7/CE – Principiul concurenței depline – Supunere la o reținere la sursă a dobânzilor neplătite – Fraudă, evaziune și abuz în materie fiscală”

I. Introducere

1. Prezenta cauză privește aspectul dacă dreptul Uniunii se opune unei legislații fiscale a unui stat membru care prevede, în aplicarea „principiului concurenței depline” și în vederea combaterii evaziunii fiscale, impozitarea sub forma unei rețineri la sursă a dobânzilor fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobândă acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată, potrivit condițiilor de piață, să le plătească acesteia din urmă. Astfel, prezenta cauză ridică o problematică cunoscută de Curte, și anume aceea a compatibilității cu dispozițiile referitoare la libera circulație a reglementărilor naționale „antiabuz” adoptate în materie de impozite directe.

2. Prezenta cerere de decizie preliminară a fost formulată în cadrul unui litigiu fiscal bulgar privind un împrumut fără dobândă care poate fi transformat în aport de capital și care a fost acordat unei societăți stabilite în Bulgaria, și anume „Viva Telecom Bulgaria” (denumită în continuare „reclamanta”), de către acționarul său unic, o societate stabilită în Luxemburg, InterV Investment Sàrl (denumită în continuare „InterV Investment”).

[1] Limba originală: franceza.

3. Prezenta cauză va determina Curtea să se pronunțe asupra conformității unei reglementări fiscale naționale prin care se urmărește combaterea fraudei cu dreptul primar și cu dreptul derivat al Uniunii în domeniul foarte sensibil al impozitării tranzacțiilor intragrup în cadrul Uniunii Europene.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Aderarea Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană

4. Articolul 20 din Protocolul privind condițiile și aranjamentele referitoare la admiterea Republicii Bulgaria și a României în Uniunea Europeană [2] și articolul 23 din Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană [3], referitoare la măsurile tranzitorii, prevăd că măsurile enumerate în anexele VI la acest protocol și la acest act se aplică Republicii Bulgaria în condițiile prevăzute de anexele menționate.

5. Anexele respective, intitulate „Lista menționată la articolul 20 din protocol: măsuri tranzitorii privind Bulgaria” și, respectiv, „Lista menționată la articolul 23 din Actul de aderare: măsuri tranzitorii privind Bulgaria”, menționează, la punctul 3 din secțiunile 6 din acestea, intitulate „Impozitare”, Directiva 2003/49/CE [4], astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/76/CE [5], și precizează următoarele:

„Bulgaria este autorizată să nu aplice dispozițiile articolului 1 din [Directiva 2003/49] până la 31 decembrie 2014. Pe durata acestei perioade de tranziție, cota impozitului pe plățile de dobândă sau redevențe efectuate către o societate asociată din alt stat membru sau către un sediu permanent situat în alt stat membru al unei societăți asociate dintr-un stat membru nu trebuie să depășească 10 % până la 31 decembrie 2010 și nu trebuie să depășească 5 % pentru următorii ani până la 31 decembrie 2014.”

2. Directiva 2003/49

6. Considerentele (2) și (4) ale Directivei 2003/49 au următorul cuprins:

„(2) Această cerință nu este satisfăcută în prezent la plata dobânzilor și redevențelor. Legislațiile fiscale naționale, coroborate, dacă este cazul, cu convenții bilaterale sau multilaterale, nu pot să asigure întotdeauna eliminarea dublei impozitări, iar aplicarea lor duce deseori la formalități administrative prea greoaie, precum și la costuri de trezorerie pentru întreprinderile implicate.

[…]

[2] JO 2005, L 157, p. 29.

[3] JO 2005, L 157, p. 203, denumit în continuare „actul de aderare”.

[4] Directiva Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO 2003, L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75).

[5] Directiva Consiliului din 29 aprilie 2004 de modificare a Directivei 2003/49 (JO 2004, L 157, p. 106, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 135).

(4) Eliminarea oricărei forme de impozitare a plății dobânzilor și redevențelor în statul membru de unde provin aceste plăți, indiferent dacă impozitul se percepe prin reținere la sursă sau se colectează prin estimarea bazei de impozitare, constituie soluția cea mai adecvată pentru eliminarea formalităților și a problemelor menționate anterior și pentru realizarea egalității tratamentului fiscal aplicat operațiunilor la nivel național cu cel aplicat la nivel transfrontalier. Este necesar, în special, să se elimine impozitarea acestor plăți, atunci când acestea sunt efectuate între societăți asociate din state membre diferite sau între sedii permanente ale acestor societăți.”

7. Articolul 1 din această directivă, intitulat „Domeniu de aplicare și procedură”, prevede:

„(1) Plățile de dobânzi și de redevențe generate într-un stat membru sunt scutite de orice impozit prin reținere la sursă sau prin estimarea bazei de impozitare în statul de origine respectiv, dacă beneficiarul dobânzilor sau al redevențelor este o societate dintr-un alt stat membru sau un sediu permanent, situat în alt stat membru, al unei societăți dintr-un stat membru.

(2) O plată efectuată de o societate dintr-un stat membru sau de un sediu permanent situat într-un alt stat membru se consideră generată în acest stat membru, denumit în continuare «stat de origine».

[…]

(4) O societate dintr-un stat membru nu este considerată beneficiară a dobânzilor sau a redevențelor decât dacă le primește în nume propriu și nu ca reprezentant, de exemplu în calitate de administrator fiduciar sau semnatar autorizat, al unei alte persoane.

[…]”

8. Articolul 2 din directiva menționată, intitulat „Definiția dobânzilor și a redevențelor”, prevede la litera (a):

„În sensul prezentei directive, se înțelege prin:

«dobânzi»: veniturile din creanțe de orice fel, însoțite sau nu de garanții ipotecare sau de o clauză de participare la beneficiile debitorului, în special veniturile din obligațiuni sau împrumuturi, inclusiv primele și loturile atașate acestor obligațiuni sau împrumuturi; penalizările pentru întârzierea plăților nu sunt considerate dobânzi.”

9. Articolul 4 din aceeași directivă, intitulat „Excluderea anumitor plăți din categoria dobânzilor sau redevențelor”, prevede:

„(1) Statul membru de origine nu este obligat să acorde avantajele oferite de prezenta directivă în următoarele cazuri:

(a) pentru plățile asimilate repartizării beneficiilor sau rambursării de capital în temeiul legislației statului de origine;

[…]

(d) plăți rezultate din creanțe care nu prevăd rambursarea sumei datorate fără dobândă sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii.

(2) Dacă, datorită unor relații speciale care există între plătitor și beneficiarul efectiv al dobânzilor sau redevențelor sau datorită relațiilor speciale pe care cei doi le au cu un terț, valoarea dobânzilor sau redevențelor depășește valoarea asupra căreia ar fi convenit plătitorul și beneficiarul efectiv în lipsa unor asemenea relații, dispozițiile din prezenta directivă nu se aplică decât celei de-a doua sume.”

10. Potrivit articolului 5 din Directiva 2003/49, intitulat „Fraude și abuzuri”:

„(1) Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor întemeiate pe convenții, care sunt necesare pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor.

(2) În cazul operațiunilor ale căror obiectiv principal este frauda sau evaziunea fiscală sau abuzurile, statele membre pot să retragă beneficiile prezentei directive sau să refuze să o aplice.”

3. Directiva 2008/7/CE

11. Potrivit articolului 3 din Directiva 2008/7/CE[6], intitulat „Aportul de capital”:

„În înțelesul prezentei directive și sub rezerva articolului 4, nu vor fi considerate ca fiind «aporturi de capital»:

[…]

(h) o majorare a activelor unei societăți de capital prin prestarea de servicii de către un membru, care nu determină o majorare a capitalului societății, dar determină o modificare a drepturilor în cadrul societății sau poate spori valoarea acțiunilor societății;

(i) un împrumut contractat de o societate de capital, în cazul în care creditorul are dreptul la un procent din profiturile societății;

(j) un împrumut contractat de o societate de capital de la un membru sau de la soția sau copilul unui membru sau un împrumut contractat de la o parte terță, dacă este garantat de un membru, cu condiția ca un astfel de împrumut să aibă efecte similare unei majorări de capital.”

12. Articolul 5 din această directivă, intitulat „Tranzacții care nu sunt supuse impozitării indirecte”, prevede la alineatul (1):

„Statele membre nu impun societăților de capital nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește:

(a) aporturile de capital;

(b) împrumuturile sau furnizarea de servicii sub formă de aporturi de capital;

[…]”

[6] Directiva Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO 2008, L 46, p. 11).

4. Directiva 2011/96/UE

13. Considerentele (3)-(5) ale Directivei 2011/96/UE[7] au următorul cuprins:

„(3) Obiectivul prezentei directive este de a scuti de la reținerea la sursă dividendele și alte forme de repartizare a profitului achitate societăților-mamă de către filiale și de a elimina dubla impozitare a acestor venituri la nivelul societății-mamă.

(4) Gruparea societăților din diferite state membre poate fi necesară pentru a crea în Uniune condiții similare celor de pe o piață internă și pentru a asigura astfel realizarea și buna funcționare a unei astfel de piețe interne. Aceste operațiuni nu ar trebui împiedicate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre. În consecință, este necesar să se prevadă, pentru asemenea grupuri de societăți din diferite state membre, norme de impozitare neutre din punct de vedere concurențial, pentru a permite întreprinderilor să se adapteze cerințelor pieței interne, să își mărească productivitatea și să își consolideze poziția concurențială la nivel internațional.

(5) Asemenea grupări pot determina formarea de grupuri de societăți-mamă și filiale.”

14. Potrivit articolului 1 din această directivă:

„(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

[…]

(b) repartizării profiturilor de către societățile din statul membru respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt;

[…]

(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.”

[7] Directiva 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”).

15. Articolul 5 din directiva menționată prevede:

„Profiturile distribuite societății-mamă de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitelor.”

B. Dreptul bulgar

16. Articolul 1 punctul 4 din zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit) [8] (denumită în continuare „ZKPO”) prevede:

„Prezenta lege reglementează impozitarea veniturilor pe care le vizează, obținute în Republica Bulgaria de persoane juridice rezidente sau nerezidente.”

17. Potrivit articolului 5 din ZKPO:

„(1) Profiturile sunt supuse impozitului pe profit.

(2) Veniturile persoanelor juridice rezidente sau nerezidente menționate în prezenta lege sunt supuse unui impozit, care este prelevat la sursă.”

18. Articolul 12 alineatul (5) din ZKPO prevede:

„Atunci când sunt obținute de persoane juridice rezidente, de întreprinzători individuali rezidenți sau chiar de persoane juridice nerezidente sau de întreprinzătorii individuali nerezidenți prin intermediul unui sediu permanent sau al unei stabiliri concrete în țară ori atunci când sunt plătite unor persoane juridice nerezidente de persoane fizice rezidente sau de persoane fizice nerezidente care dispun de o stabilire concretă, următoarele venituri sunt de origine națională:

1. dobânzile, inclusiv cele incluse în rambursările unui leasing.

[…]”

19. Articolul 16 din ZKPO, intitulat „Evaziunea fiscală”, prevede:

„(1) ([…] în vigoare de la 1 ianuarie 2010) În cazul în care una sau mai multe tranzacții, inclusiv între persoane care nu au legătură între ele, sunt încheiate în condiții care determină frauda fiscală, baza de impozitare trebuie să fie stabilită independent de aceste operațiuni, de oricare dintre condițiile sau de forma juridică a acestora; baza de impozitare este cea care ar rezulta din efectuarea unei tranzacții obișnuite de aceeași natură, la prețurile practicate în mod normal pe piață și care urmărește același rezultat economic, fără a determina o fraudă fiscală.

(2) Sunt considerate, de asemenea, fraude fiscale:

[…]

[8] DV nr. 105 din 22 decembrie 2006.

3. utilizarea sau acordarea de credite la o rată a dobânzii diferită de dobânzile practicate în mod normal pe piață la momentul încheierii tranzacției, inclusiv a împrumuturilor fără dobândă sau a altor ajutoare financiare gratuite pe o durată determinată, precum remiterea sau rambursarea în nume propriu de credite care nu au legătură cu activitatea;

[…]”

20. Articolul 20 din ZKPO, intitulat „Cota de impozitare”, prevede:

„Cota impozitului pe profit este de 10 %.”

21. Partea a treia din ZKPO, intitulată „Impozit reținut la sursă”, cuprinde printre altele articolele 195-202a.

22. Articolul 195 din ZKPO, intitulat „Impozit reținut la sursă de persoane nerezidente”, prevede:

„(1) ([…] în vigoare de la 1 ianuarie 2011) Veniturile de origine națională încasate de persoane juridice străine […] sunt supuse reținerii la sursă a unui impozit, prin achitarea căruia datoria fiscală este compensată definitiv.

(2) Impozitul menționat la alineatul (1) este reținut pentru persoanele juridice stabilite în Bulgaria […] care efectuează plățile corespunzătoare către persoanele juridice străine […]

[…]

(6) Nu sunt supuse impozitului la sursă:

[…]

3. ([…] în vigoare de la 1 ianuarie 2015) veniturile din dobânzi, din remunerațiile privind drepturile de autor și din licențe, în condițiile prevăzute la alineatele (7)-(12);

[…]

(7) ([…] în vigoare de la 1 ianuarie 2015) Veniturile din dobânzi, din remunerațiile privind drepturile de autor și din licențe nu sunt supuse impozitului la sursă dacă sunt îndeplinite simultan următoarele condiții:

[…]

(11) ([…] în vigoare de la 1 ianuarie 2015) Alineatele (7), (8), (9) și (10) nu se aplică:

1. veniturilor care constituie o repartizare de profit sau o rambursare de capital;

[…]

4. veniturilor rezultate din creanțe care nu sunt asociate unor dispoziții privind rambursarea datoriei principale sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii;

[…]

7. veniturilor rezultate din tranzacții pentru care obiectivul principal sau unul dintre obiectivele principale este frauda sau evaziunea fiscală.”

23. Articolul 199 din ZKPO, intitulat „Baza de impozitare a impozitului reținut la sursă cu privire la veniturile persoanelor rezidente”, prevede la alineatul (1):

„Baza de calcul al impozitului reținut la sursă pe veniturile prevăzute la articolul 195 alineatul (1) este valoarea brută a acestor venituri […]”

24. Articolul 200 din ZKPO, intitulat „Cota de impozitare”, prevedea la alineatul (2), în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2011:

„[…] Cota de impozitare aferentă impozitului pe veniturile prevăzute la articolul 195 este de 10 %, cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 200a.”

25. Începând cu 1 ianuarie 2015, această dispoziție a fost modificată după cum urmează:

„[…] Cota de impozitare aferentă impozitului pe veniturile prevăzute la articolul 195 este de 10 %.”

26. Articolul 200a din ZKPO, în versiunea sa în vigoare de la 1 ianuarie 2011, astfel cum a fost modificat și completat începând cu 1 ianuarie 2014, prevedea, până la abrogarea sa de la 1 ianuarie 2015:

„(1) Cota de impozitare aferentă impozitului pe veniturile provenite din dobânzi, din remunerații privind drepturile de autor și din licențe este de 5 %, în cazul în care sunt îndeplinite simultan următoarele condiții:

[…]

(5) Alineatele (1)-(4) nu se aplică:

1. veniturilor care constituie o repartizare de profit sau o rambursare de capital;

[…]

4. veniturilor rezultate din creanțe care nu sunt asociate unor dispoziții privind rambursarea datoriei principale sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii;

[…]”

27. Articolul 202a, intitulat „Recalcularea impozitului reținut la sursă”, în versiunea sa în vigoare de la 1 ianuarie 2010, prevede la alineatele (1)-(4)[9]:

„(1) […] O persoană juridică nerezidentă care este rezidentă fiscal a unui stat membru al Uniunii Europene sau a unui alt stat din Spațiul Economic European are dreptul să opteze pentru

[9] Conținutul acestei dispoziții nu este furnizat de instanța de trimitere, ci de administrația fiscală (în parte) și de guvernul bulgar (integral) în observațiile lor scrise.

recalcularea impozitului reținut la sursă în ceea ce privește veniturile prevăzute la articolul 12 alineatele (2), (3), (5) și (8). Atunci când persoana nerezidentă optează pentru recalcularea impozitului reținut la sursă, recalcularea privește toate veniturile prevăzute la articolul 12 alineatele (2), (3), (5) și (8) pe care le-a încasat în cursul exercițiului.

(2) Atunci când persoana nerezidentă optează pentru recalcularea impozitului reținut la sursă în ceea ce privește veniturile pe care le obține, impozitul recalculat echivalează cu impozitul pe profit care ar fi fost datorat pentru aceste venituri dacă ar fi fost percepute de o persoană juridică rezidentă. Atunci când persoana nerezidentă a efectuat cheltuieli legate de venituri în sensul primei teze pentru care ar fi fost datorat un impozit pe cheltuieli dacă ar fi fost realizate de o persoană juridică rezidentă, cuantumul impozitului recalculat este majorat cu acest impozit.

(3) În cazul în care cuantumul reținerii la sursă prevăzute la articolul 195 alineatul (1) depășește cuantumul impozitului recalculat în conformitate cu alineatul (2), diferența trebuie rambursată până la valoarea reținerii la sursă prevăzută la articolul 195 alineatul (1), pe care persoana nerezidentă nu o poate deduce din impozitul datorat în statul său de reședință.

(4) Declarația fiscală anuală depusă indică dacă s-a optat pentru recalcularea impozitului reținut la sursă. Persoana nerezidentă depune declarația sa fiscală la Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia [Direcția regională a Agenției Naționale a Veniturilor Publice pentru orașul Sofia, Bulgaria], până la 31 decembrie a anului următor anului de încasare a veniturilor.”

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

28. La 22 noiembrie 2013, reclamanta a încheiat, în calitate de împrumutat, un acord de împrumut cu acționarul său unic, și anume „InterV Investment”, prin care acesta din urmă, în calitate de împrumutător, i-a acordat un împrumut convertibil fără dobândă, a cărui scadență trebuia să expire la 60 de ani de la data intrării în vigoare a acestui acord (denumit în continuare „împrumutul în litigiu”). Acordul respectiv prevedea că obligația împrumutatului de a rambursa împrumutul ar putea fi stinsă în orice moment de la data acordării finanțării în cazul în care împrumutatul ar lua decizia de a efectua un aport în natură la capitalul societății împrumutate echivalent cu cuantumul datorat al împrumutului.

29. Prin decizia din 16 octombrie 2017, Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direcția regională a Agenției Naționale a Veniturilor Publice pentru orașul Sofia, Bulgaria) (denumită în continuare „administrația fiscală”) a procedat la o rectificare fiscală a reclamantei, impunându-i, în temeiul articolului 195 alineatul (2) din ZKPO, plata unui impozit cu reținere la sursă pentru anumite venituri provenite din dobânzi plătite către InterV Investment, cu privire la perioada cuprinsă între 14 februarie 2014 și 31 martie 2015.

30. Stabilindu-se că, la data controlului fiscal, împrumutul în litigiu nu fusese transformat în capital[10] și că împrumutatul nici nu rambursase acest împrumut și nici nu plătise dobânzile, administrația fiscală a constatat existența unei operațiuni care conducea la o „evaziune fiscală”, în sensul articolului 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO, care califică ca atare obținerea sau acordarea de credite la o rată a dobânzii diferită de dobânzile practicate în mod normal pe piață la momentul încheierii tranzacției, inclusiv în cazul împrumuturilor fără dobândă. Administrația

[10] Această conversie a avut loc la 31 octombrie 2018.

fiscală a stabilit, în decizia sa, rata dobânzii de pe piață care trebuia aplicată împrumutului pentru a calcula dobânzile neplătite de împrumutat înainte de a opera asupra acestora o reținere la sursă de 10 %.

31. Prin hotărârea din 29 martie 2019, Administrativen sad Sofia grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), sesizat de reclamantă cu o acțiune prin care urmărea să conteste legalitatea deciziei în litigiu, a respins acțiunea considerând că împrumutul în litigiu constituia un activ financiar al acestei societăți care a beneficiat de un avantaj economic din cauza neplății de dobânzi, în timp ce împrumutătorul a suferit la rândul său o pierdere economică ca urmare a neîncasării acestor dobânzi. Potrivit instanței respective, suma împrumutată a fost utilizată pentru a rambursa anumite obligații financiare ale împrumutatului enunțate în acordul de împrumut și nu constituia, așadar, un element al capitalului propriu.

32. Reclamanta a formulat recurs la instanța de trimitere, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) având ca obiect anularea hotărârii menționate.

33. În susținerea acestui recurs, reclamanta a arătat că reținerea la sursă a fost prelevată pentru venituri provenite din dobânzi fictive fără a ține seama de existența dovedită a unui interes comercial în vederea acordării unui împrumut fără dobândă. Ea susține de asemenea că nu avea mijloacele pentru a plăti dobânzile aferente împrumutului în litigiu și că InterV Investment era singurul proprietar al capitalului la data încheierii acordului privind acel împrumut. Aceasta a susținut de asemenea că articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO este contrar jurisprudenței Curții, întrucât nu ar permite părților la un împrumut fără dobândă să dovedească existența unor considerații economice valabile pentru acordarea împrumutului.

34. Cu titlu subsidiar, reclamanta a arătat că, întrucât Republica Bulgaria a exercitat opțiunea prevăzută la articolul 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49, care permite statelor membre să excludă din domeniul de aplicare al acestei directive dobânzile aferente împrumuturilor pe care le tratează din punct de vedere fiscal ca venituri rezultate din instrumente de fonduri proprii, Directiva 2011/96, care privește acest tip de venituri, este aplicabilă. Or, în temeiul articolului 5 din directiva menționată, profiturile distribuite societății-mamă nerezidente de către o filială rezidentă sunt scutite de reținerea la sursă. Reclamanta a mai adăugat că împrumutul în litigiu constituia o contribuție la capital, în sensul articolului 3 literele (h)-(j) din Directiva 2008/7, care, conform articolului 5 din această directivă, nu ar trebui să fie supusă niciunui impozit indirect.

35. În acest context, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Principiul proporționalității prevăzut la articolul 5 alineatul (4) și la articolul 12 litera (b) [TUE] și dreptul la o cale de atac eficientă în fața unei instanțe judecătorești, în conformitate cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene [denumită în continuare «carta»] se opun unei reglementări naționale precum cea prevăzută la articolul 16 alineatul (2) punctul 3 [din ZKPO]?

2) Plata de dobânzi în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva [2003/49] constituie o distribuire de profit căreia i se aplică articolul 5 din Directiva [2011/96]?

3) Plăților rezultate dintr-un împrumut fără dobândă, care intră sub incidența articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva [2003/49] și care are scadența la 60 de ani de la data încheierii contractului, le sunt aplicabile dispozițiile articolului 1 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) și ale articolului 5 din Directiva [2011/96]?

4) Articolul 49 și articolul 63 alineatele (1) și (2) [TFUE], articolul 1 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) și articolul 5 din Directiva [2011/96], precum și articolul 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva [2003/49] se opun unei dispoziții naționale cum este cea prevăzută la articolul 195 alineatul (1), la articolul 200 alineatul (2) […] și la articolul 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO (abrogat), în versiunile în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 1 ianuarie 2015, și la articolul 195 alineatul (1) și alineatul (6) punctul 3 și alineatul (11) punctul 4 din ZKPO, în versiunea în vigoare începând cu 1 ianuarie 2015[?] [Ș]i unei practici fiscale potrivit căreia dobânzile neplătite rezultate dintr-un împrumut fără dobândă, acordat unei filiale rezidente de societatea-mamă cu sediul în alt stat membru și care are scadența la 60 de ani de la 22 noiembrie 2013, sunt supuse unui impozit care se reține la sursă?

5) Articolul 3 literele (h)-(j), articolul 5 alineatul (1) literele (a) și (b), articolul 7 alineatul (1) și articolul 8 din Directiva [2008/7] se opun unor reglementări naționale precum cele prevăzute la articolul 16 alineatul (1) și alineatul (2) punctul 3 și la articolul 195 alineatul (1) din ZKPO, referitoare la impozitarea la sursă a veniturilor din dobânzi fictive pe baza unui împrumut fără dobândă acordat unei societăți rezidente de o societate dintr-un alt stat membru, care este acționar unic la capitalul societății împrumutate?

6) Transpunerea Directivei [2003/49] în anul 2011, înainte de expirarea perioadei de tranziție prevăzute la punctul 3 din secțiunea «Fiscalitate» din anexa VI la actul [de aderare], efectuată la articolul 200 alineatul (2), la articolul 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO, prin cota de impozitare stabilită la 10 % în locul cotei maxime de 5 % impuse prin actul [de aderare] și prin protocolul [de admitere], nu încalcă principiile securității juridice și încrederii legitime?”

36. Reclamanta, administrația fiscală, guvernul bulgar, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. În plus, aceste părți s-au exprimat în ședința care a avut loc la 30 iunie 2021.

IV. Analiză

A. Observații introductive

37. Prin cele șase întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă o reținere la sursă este contrară, pe de o parte, dreptului primar al Uniunii care decurge din articolul 5 alineatul (4) și din articolul 12 litera (b) TUE, din articolul 47 din cartă, precum și din articolele 49 și 63 TFUE (prima și a patra întrebare) și/sau, pe de altă parte, dreptului derivat al Uniunii care rezultă din Directiva 2003/49 (a doua, a treia, a patra și a șasea întrebare), din Directiva 2011/96 (a doua, a treia și a patra întrebare), precum și, respectiv, din Directiva 2008/7 (a cincea întrebare).

38. Înainte de a efectua analiza juridică a întrebărilor adresate de instanța de trimitere, trebuie formulate următoarele observații introductive.

1. Suveranitatea fiscală a statelor membre și dreptul Uniunii

39. Amintim că, potrivit jurisprudenței Curții, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre și nu se impune o abordare armonizată a acestei impozitări, statele membre trebuie să exercite însă competența respectivă în conformitate cu dreptul Uniunii [11]. Această jurisprudență admite de asemenea că dispozițiile referitoare la libertățile prevăzute de tratate sunt de natură să limiteze drepturile statului membru de a determina condițiile și modalitățile de impozitare a veniturilor resortisanților celorlalte state membre rezultate dintr-o activitate pe teritoriul statului membru de impozitare [12].

40. Trebuie de asemenea observat că, deși statele membre au o autonomie în materie de constatare a fraudei, Curtea a apreciat că, pentru ca o legislație națională să poată fi considerată că urmărește prevenirea fraudei și a abuzului, 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 [13].

2. Practica fiscală internațională și dreptul Uniunii

a) Dispozițiile antiabuz

41. Intenția de a elimina dubla impunere fără a crea posibilitatea neimpozitării sau a unei impozitări reduse prin evaziune sau fraudă fiscală – în special prin recurgerea la mecanisme de shopping fiscal – este un obiectiv de politică fiscală urmărit la nivel internațional.

42. Acest lucru se manifestă în special în cadrul convențiilor internaționale în materie fiscală în care se regăsesc dispoziții „antiabuz” care urmăresc să excludă, în caz de fraudă sau de abuz, aplicarea dispozițiilor care conferă drepturi contribuabilului. Astfel de clauze au fost preluate atât în dreptul Uniunii, cât și în ordinea juridică internă a mai multor state membre, după cum dovedește prezenta cauză.

43. Amintim în această privință că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, un contribuabil nu poate beneficia de un drept sau de un avantaj care decurge din dreptul Uniunii atunci când operațiunea în cauză este pur artificială pe plan economic și urmărește sustragerea de la aplicarea legislației statului membru vizat [14].

44. Subliniem de asemenea că Directivele 2003/49 și 2011/96, care fac obiectul întrebărilor preliminare, au ca obiectiv comun prevenirea evaziunii fiscale și permit statelor membre nu numai să adopte măsurile necesare pentru prevenirea acestui tip de fraudă, ci și să retragă beneficiile acestor directive sau să refuze aplicarea lor în caz de fraudă sau de abuz.

[11] A se vedea Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 21), și Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 29).

[12] A se vedea Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 24).

[13] A se vedea Hotărârea din 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding (C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctul 60).

[14] A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 109, precum și jurisprudența citată).

b) Principiul concurenței depline

45. „Principiul concurenței depline” („arm’s length principle”) – care se regăsește între altele la articolul 9 din modelul de convenție fiscală al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE)[15] care reflectă consensul membrilor organizației – are ca obiectiv să garanteze că acei contribuabili care operează în cadrul unui grup de întreprinderi sunt tratați în același mod ca și contribuabilii care negociază în mod autonom pe piață în cadrul sistemului general de impozitare a societăților.

46. Acest principiu a fost de asemenea recunoscut de către Curte, care a considerat atât în materie de impozitare, cât și în alte domenii nefiscale că principiul concurenței depline constituie un criteriu adecvat pentru a distinge un aranjament artificial de operațiuni economice reale și reprezintă în acest context un element obiectiv prin intermediul căruia va fi posibil să se evalueze dacă scopul esențial al tranzacției în discuție este obținerea unui avantaj fiscal[16].

B. Cu privire la prima întrebare preliminară

47. Prin intermediul primei întrebări adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO este contrar articolului 5 alineatul (4) și articolului 12 litera (b) TUE, precum și dreptului la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil consacrat la articolul 47 din cartă.

48. Trebuie arătat mai întâi că, în conformitate cu articolul 5 alineatul (4) TUE, principiul proporționalității se aplică „acțiun[ii] Uniunii, în conținut și formă”, în timp ce articolul 12 litera (b) TUE privește rolul parlamentelor naționale în materie de respectare a principiului subsidiarității. Astfel, aceste dispoziții enunță principiile care trebuie să guverneze punerea în aplicare a procesului legislativ al Uniunii, iar nu a celui al statelor membre. În această privință, Curtea a considerat că nu era necesar să se răspundă la o întrebare similară adresată de aceeași instanță de trimitere într-o altă cauză relativ recentă, din moment ce dispozițiile menționate nu vizează legislațiile naționale și nu sunt aplicabile într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal[17].

49. În ceea ce privește, în continuare, dreptul la o cale de atac eficientă prevăzut la articolul 47 din cartă, potrivit unei jurisprudențe constante, cerințele care rezultă din protecția drepturilor fundamentale sunt obligatorii numai pentru statele membre atunci când pun în aplicare dreptul Uniunii[18].

50. Articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO prevede că obținerea sau acordarea de credite la o rată a dobânzii diferită de dobânzile practicate în mod normal pe piață la momentul încheierii tranzacției, inclusiv atunci când este vorba despre împrumuturi fără dobândă, constituie o fraudă fiscală. Această dispoziție a legislației bulgare nu reprezintă nici transpunerea unei directive a Uniunii, nici aplicarea sau executarea oricărei alte dispoziții de drept al Uniunii.

[15] *Modelul de convenție fiscală privind venitul și capitalul 2017*, prin care se urmărește eliminarea dublei impuneri în materia impozitelor pe venit și pe avere, fără a crea posibilitatea de neimpozitare sau de impozitare redusă prin evaziune sau fraudă fiscală, în versiunea publicată de OCDE la 21 noiembrie 2017.

[16] A se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 86), precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 81).

[17] A se vedea Hotărârea din 25 iulie 2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, punctele 30-35).

[18] A se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2013, Betriu Montull (C-5/12, EU:C:2013:571, punctul 70 și jurisprudența citată).

51. Pentru aceleași motive și în lumina articolului 51 din cartă, este necesar să se considere că dispozițiile acesteia nu sunt aplicabile unei asemenea dispoziții a dreptului fiscal bulgar care nu constituie o punere în aplicare a dreptului Uniunii.

52. În consecință, propunem să se răspundă la prima întrebare preliminară în sensul că articolul 5 alineatul (4) și articolul 12 litera (b) TUE, precum și articolul 47 din cartă trebuie interpretate în sensul că nu se aplică interpretării articolului 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO, dat fiind că această din urmă dispoziție nu reprezintă o punere în aplicare a dreptului Uniunii.

C. Cu privire la a doua întrebare preliminară

53. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă plățile de dobânzi prevăzute la articolul 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49 pot reprezenta o distribuire de profit care intră în domeniul de aplicare al articolului 5 din Directiva 2011/96.

54. În ceea ce privește Directiva 2003/49, amintim că, prin realizarea unei armonizări în materie de impozite directe pentru a permite operatorilor economici să beneficieze de piața internă, urmărește, în conformitate cu considerentele (2)-(4) ale acesteia, eliminarea dublei impozitări în ceea ce privește plățile de dobânzi efectuate între societăți asociate din state membre diferite și ca aceste plăți să fie impozitate o singură dată într-un singur stat membru, prin interzicerea impozitării dobânzilor în statul membru de origine în detrimentul beneficiarului efectiv al acestora [19].

55. În primul rând, se ridică problema dacă dobânzi fictive, precum cele stabilite de administrația fiscală în prezenta cauză, pot fi acoperite de Directiva 2003/49 și considerate „plăți de dobânzi”, în sensul articolului 1 alineatul (1) și al articolului 2 litera (a) din directiva menționată, și aceasta, mai precis, în cazul special al cauzei în discuție, în care nu a avut loc nicio plată diferită.

56. Trebuie subliniat că Directiva 2003/49, astfel cum atestă considerentul (5) al acesteia, se aplică „plăților”. Observăm de asemenea că, la articolul 1, intitulat „Domeniu de aplicare și procedură”, această directivă identifică în mod clar un „beneficiar al dobânzilor” situat în alt stat membru care primește „o plată efectuată” de o societate stabilită în statul de origine.

57. Reiese de asemenea din jurisprudența Curții că, întrucât articolul 2 litera (a) din Directiva 2003/49 definește dobânzile ca „veniturile din creanțe de orice fel”, numai beneficiarul „efectiv” poate percepe dobânzi care constituie veniturile din astfel de creanțe și că, în consecință, noțiunea de „beneficiar al dobânzilor”, în sensul acestei directive, trebuie interpretată în sensul că desemnează o entitate care beneficiază „în mod real”, pe plan economic, de dobânzi „care îi sunt plătite” și care dispune, prin urmare, de competența de a stabili în mod liber afectarea acestora [20].

58. Or, atunci când administrația fiscală stabilește și impozitează dobânzile fictive aferente unui împrumut fără dobândă [21], creditorul nu primește nicio dobândă și, prin urmare, nu poate fi considerat, în opinia noastră, un „beneficiar efectiv” al acestora.

[19] A se vedea Hotărârea din 21 iulie 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punctele 24, 25 și 28), precum și Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctele 85, 86 și 108).

[20] A se vedea Hotărârea din 21 iulie 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punctul 27).

[21] Observăm că stabilirea și impunerea dobânzilor fictive urmăresc să supună impozitului avantajul care decurge dintr-un împrumut fără dobândă în favoarea împrumutatului.

59. În al doilea rând, subliniem că, în orice caz, chiar admițând că dobânzile fictive pot fi considerate „plăți de dobânzi” în sensul Directivei 2003/49, aceste plăți, din moment ce privesc un împrumut fără dobândă care are scadența la 60 de ani de la încheierea sa, intră sub incidența derogării prevăzute la articolul 4 alineatul (1) litera (d) din directiva menționată, care exclude din domeniul de aplicare al acesteia „plăți[le] rezultate din creanțe care nu prevăd rambursarea sumei datorate fără dobândă sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii”. Or, durata împrumutului în litigiu era de 60 de ani, ceea ce determină inaplicabilitatea Directivei 2003/49 în speță.

60. În al treilea și în ultimul rând, din motive de exhaustivitate, apreciem că trebuie luat în considerare și faptul că Directiva 2003/49 urmărește un obiectiv dublu, și anume, pe de o parte, prevenirea dublei impuneri [22] și, pe de altă parte, lupta împotriva abuzurilor și a fraudei fiscale [23].

61. Astfel, pentru a evita o dublă impunere a plăților transfrontaliere de dobânzi, se interzice impozitarea dobânzilor în statul de origine în detrimentul beneficiarului efectiv al acestora [24]. Or, posibilitatea unei duble impuneri care ar risca să fie contrară Directivei 2003/49 nu există, în speță, ținând seama de faptul că dobânzile fictive stabilite de administrația fiscală nu pot fi impozitate în Luxemburg din cauza netransferării acestor sume în favoarea societății-mamă.

62. În ceea ce privește riscul de abuz și de fraudă fiscală, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2003/49 nu împiedică aplicarea dispozițiilor naționale care sunt necesare pentru prevenirea fraudelor sau a abuzurilor. Remarcăm, de altfel, că a adera la interpretarea reclamantei ar conduce la acceptarea unei eludări a legislației fiscale naționale. În practică, aceasta ar însemna să se permită societăților afiliate să subscrie împrumuturi (sau să încheie alte tipuri de tranzacții intragrup) cu încălcarea dreptului național, pentru a se prevala apoi de dreptul Uniunii pentru a se sustrage legislației fiscale naționale (și eventual și de la plata impozitului). Or, o astfel de interpretare ar fi contrară obiectivelor acestei directive, printre care figurează lupta împotriva fraudei fiscale [25].

63. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că dispozițiile Directivei 2003/49 nu își pot găsi aplicarea într-o cauză precum cea din litigiul principal.

64. Prin urmare, propunem să se răspundă la a doua întrebare preliminară în sensul că articolul 4 din Directiva 2003/49 trebuie să fie interpretat în sensul că nu impune ca plățile de dobânzi, precum cele prevăzute la articolul 4 alineatul (1) litera (d) din această directivă, să fie calificate drept „distribuiri de profit” cărora li se aplică articolul 5 din Directiva 2011/96.

D. Cu privire la a treia întrebare preliminară

65. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă articolul 1 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3), precum și articolul 5 din Directiva 2011/96 sunt aplicabile plăților referitoare la un împrumut fără dobândă, a cărui scadență intervine la 60 de ani de la încheierea acestuia și care intră sub incidența articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49.

22 A se vedea considerentele (2)-(4) ale Directivei 2003/49.

23 A se vedea articolul 5 din Directiva 2003/49.

24 A se vedea Hotărârea din 21 iulie 2011, Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punctele 24, 25 și 28).

25 A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 109, precum și jurisprudența citată).

66. În ceea ce privește Directiva 2011/96, amintim că obiectivul acestei directive este de a scuti de la reținerea la sursă dividendele și alte forme de repartizare a profitului de către filiale stabilite într-un stat membru achitate societății-mamă stabilite în alt stat membru, precum și de a elimina dubla impozitare a acestor venituri la nivelul societății-mamă, pentru a facilita gruparea societăților la scara Uniunii [26].

67. Din această perspectivă, articolul 1 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2011/96 prevede că aceasta se aplică „repartizării profiturilor” efectuate, în cadrul unei relații transfrontaliere, de către o filială către societatea sa mamă.

68. Observăm că noțiunea de „repartizare a profiturilor” nu este definită ca atare în această directivă.

69. În această privință, Curtea a statuat că statul membru în care este rezidentă o societate poate în mod legitim să considere dobânzile plătite de către această societate societății-mamă stabilite în alt stat membru ca fiind distribuire de profituri [27]. În consecință, această concluzie a fost aplicată într-un context în care filiala plătise efectiv dobânzi pentru remunerarea împrumutului, ceea ce nu este cazul în prezenta cauză.

70. Apreciem astfel că dobânzile fictive care au fost stabilite de administrația fiscală numai pentru a supune impozitului o tranzacție considerată ocultă potrivit dreptului național nu pot fi considerate o „repartizare a profiturilor”, în sensul Directivei 2011/96, în special în lipsa plății efective a dobânzilor între aceste două societăți din același grup.

71. Observăm de asemenea că, la fel ca Directiva 2003/49, printre obiectivele principale ale Directivei 2011/96 figurează prevenirea atât a dublei impuneri, cât și a abuzurilor și a fraudei în materie fiscală. În această privință, ne referim la raționamentul dezvoltat la punctele 61 și 62 din prezentele concluzii care se aplică *mutatis mutandis* Directivei 2011/96.

72. Pentru motivele care precedă, considerăm că Directiva 2011/96 nu este aplicabilă într-o situație precum cea din litigiul principal.

73. Propunem, așadar, să se răspundă la a treia întrebare preliminară că Directiva 2011/96 trebuie interpretată în sensul că aceasta nu este aplicabilă unei rețineri la sursă pentru un venit fictiv provenit din dobânzi în temeiul unui împrumut fără dobândă acordat de societatea-mamă filialei sale.

E. Cu privire la a patra întrebare preliminară

74. A patra întrebare cuprinde două părți principale, care trebuie diferențiate.

75. Prima parte privește problema dacă impozitarea la sursă a plăților prezumate de dobânzi rezultate dintr-un împrumut fără dobândă este conformă cu Directiva 2003/49 și cu scutirea de la reținerea la sursă în conformitate cu Directiva 2011/96. A doua parte ridică aceeași problemă, dar în lumina cerințelor articolului 49 și ale articolului 63 alineatele (1) și (2) TFUE.

[26] A se vedea Hotărârea din 2 aprilie 2020, GVC Services (Bulgaria) (C-458/18, EU:C:2020:266, punctul 31).

[27] A se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 89).

76. În această privință, în conformitate cu hotărârea recentă pronunțată de Curte (de Marea Cameră) în cauzele conexate N Luxembourg 1 și alții [28], trebuie de la bun început să se facă o distincție între două ipoteze.

77. Prima ipoteză este cea în care inaplicabilitatea regimului de scutire de la reținerea la sursă prevăzută de Directiva 2003/49 decurge din constatarea existenței unei fraude sau a unui abuz, în sensul articolului 5 din această directivă. Într-o asemenea ipoteză, o societate rezidentă într-un stat membru nu poate, având în vedere jurisprudența amintită la punctul 43 din prezentele concluzii, să revendice beneficiul libertăților consacrate de Tratatul FUE pentru a pune în discuție reglementarea națională care guvernează impunerea dobânzilor plătite unei societăți rezidente din alt stat membru. Având în vedere că Directiva 2011/96 conține, la articolul 1 alineatul (2), o dispoziție asemănătoare articolului 5 din Directiva 2003/49 în ceea ce privește inaplicabilitatea sa în caz de fraudă sau de abuz, considerăm că această ipoteză trebuie să se aplice *mutatis mutandis* Directivei 2011/96.

78. A doua ipoteză este cea în care inaplicabilitatea regimului de scutire de la reținerea la sursă prevăzut de Directiva 2003/49 (și inaplicabilitatea Directivei 2011/96 prin analogie) decurge din faptul că nu sunt îndeplinite condițiile de aplicare a acestui regim de scutire, fără să fi fost totuși constatată existența unei fraude sau a unui abuz, în sensul articolului 5 din Directiva 2003/49 [sau al articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2011/96]. Într-o astfel de ipoteză, trebuie să se verifice dacă articolul 49 și articolul 63 alineatele (1) și (2) TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, referitoare la impozitarea dobânzilor menționate [29].

79. Observăm de la bun început că întrebarea instanței de trimitere privește numai compatibilitatea cu articolul 49 și cu articolul 63 alineatele (1) și (2) TFUE a articolelor 195, 200 și 200a din ZKPO, care prevăd modalitățile de reținere la sursă și, respectiv, procedura de reevaluare și de rambursare a impozitului în favoarea nerezidenților.

80. Considerăm totuși că analiza acestui aspect nu ar trebui să se limiteze doar la dispozițiile de drept național citate anterior, ci trebuie să se țină seama de ansamblul sistemului fiscal bulgar aplicabil societăților nerezidente [30]. Propunem, așadar, să se includă în analiza care urmează atât articolul 16 din ZKPO (care prevede modalitățile de impozitare a societăților nerezidente în cazul încălcării principiului concurenței depline), cât și articolul 199 din ZKPO (care privește baza de impozitare aferentă impozitului reținut la sursă pe veniturile societăților nerezidente) și articolul 202a (care prevede regimul de recalculare și de rambursare a impozitului reținut la sursă de care pot beneficia societățile nerezidente).

81. Astfel, din jurisprudența Curții reiese că nu trebuie să se limiteze examinarea la scutirea de un anumit tip de impozit pe plan pur formal, ci să se țină seama de întregul context fiscal al impozitării societăților nerezidente și, prin urmare, să se procedeze la o examinare completă (pe plan material) [31].

[28] A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 155).

[29] A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 156).

[30] Această constatare nu aduce atingere monopolului de interpretare a instanței naționale cu privire la legislația națională.

[31] A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 29 și urm.).

1. În ceea ce privește Directivele 2003/49 și 2011/96

82. Răspunsul la această întrebare în ceea ce privește Directivele 2003/49 și 2011/96 a fost dat în cadrul răspunsurilor propuse pentru a doua și a treia întrebare preliminară, prin care am concluzionat că acestea nu erau aplicabile situației de fapt din speță [32].

2. În ceea ce privește articolele 49 și 63 TFUE

83. Pentru a răspunde la a patra întrebare adresată de instanța de trimitere, este necesar, mai întâi, să se examineze dacă articolele 49 și 63 TFUE se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia regimul aplicat automat societăților nerezidente, spre deosebire de societățile rezidente, nu le permite deducerea cheltuielilor referitoare la împrumutul în discuție. În cazul unui răspuns afirmativ, trebuie analizat dacă o astfel de diferență de tratament poate, pe de o parte, să fie eliminată printr-un mecanism de reevaluare și de rambursare a impozitului de care pot beneficia societățile nerezidente și, pe de altă parte, să fie justificată de motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca punerea în aplicare a restricției respective să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.

a) Cu privire la dispozițiile relevante ale Tratatului FUE

84. În măsura în care instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea legislației bulgare în cauză cu dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire și la libera circulație a capitalurilor (articolele 49 și 63 TFUE), trebuie să se stabilească, în primul rând, în lumina căreia dintre aceste dispoziții ale tratatului trebuie evaluată legislația menționată.

85. Observăm că, în principiu, aspectele referitoare la tratamentul fiscal al dobânzilor și veniturilor din capitalul plătit între societăți din două state membre sunt susceptibile să intre atât sub incidența liberei circulații a capitalurilor [33], cât și a libertății de stabilire, în special în ceea ce o privește pe aceasta din urmă, atunci când un împrumut este încheiat între societăți afiliate în care o societate dintr-un stat membru deține la capitalul unei societăți stabilite într-un alt stat membru participații care îi permit să exercite o influență certă asupra deciziilor societății respective și să stabilească activitățile acesteia [34].

86. Totuși, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a determina dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile de circulație, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză [35].

87. Or, din decizia de trimitere reiese că articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO se aplică tuturor situațiilor de acordare de împrumuturi fără dobândă dincolo de simplele societăți afiliate și independent de amploarea participației societății care acordă împrumutul la capitalul societății împrumutate. La prima vedere, acest element ar trebui să ne determine să examinăm a patra întrebare preliminară din perspectiva liberei circulații a capitalurilor.

[32] A se vedea punctele 53-73 din prezentele concluzii.

[33] A se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 14 și jurisprudența citată).

[34] A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 47 și jurisprudența citată).

[35] A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 25 și jurisprudența citată).

88. Considerăm totuși că situația de fapt din prezenta cauză ne determină să examinăm reglementarea bulgară în discuție în lumina libertății de stabilire. Astfel, pe lângă faptul că InterV Investment era acționarul unic al reclamantei la momentul încheierii împrumutului în litigiu, caracteristicile acestuia din urmă, în special durata sa, precum și condițiile rambursării sale indică faptul că ar fi putut fi încheiat numai între societăți afiliate. Astfel, nu avem nicio îndoială că există o legătură de interdependență între aceste societăți care conferă InterV Investment, având în vedere participarea sa la capitalul reclamantei, o influență certă asupra deciziilor acesteia din urmă, permițându-i totodată să îi stabilească activitățile.

89. O asemenea abordare ar fi, de altfel, conformă cu jurisprudența Curții într-o serie de cauze în care reglementările naționale în discuție prezintă caracteristici comune cu legislația bulgară. Observăm în această privință că, în cauza SGI, Curtea a examinat, din perspectiva libertății de stabilire, legislația belgiană care permitea administrației fiscale să reintegreze, în profitul unei societăți rezidente, în temeiul impozitului pe venit, dobânzile fictive rezultate dintr-un împrumut fără dobândă acordat unei filiale nerezidente pentru motivul că, chiar dacă această legislație se aplica dincolo de simplele societăți afiliate, situația în discuție în această cauză privea societăți afiliate [36].

90. Deși avem tendința să considerăm că este mai potrivit să examinăm cea de a patra întrebare în lumina libertății de stabilire, este perfect posibil să examinăm reglementarea națională în discuție din perspectiva liberei circulații a capitalurilor.

91. Totuși, în pofida alegerii de a efectua analiza compatibilității măsurilor naționale în cauză în lumina libertății de stabilire, aceleași concluzii cu cele care urmează reies și dintr-o analiză a problemei în raport cu libera circulație a capitalurilor. Astfel, asemenea libertății de stabilire, libera circulație a capitalurilor interzice măsuri care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să efectueze investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să efectueze investiții în alte state [37].

92. În sfârșit, presupunând chiar că reglementarea națională în discuție ar avea efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, asemenea efecte ar reprezenta consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și, prin urmare, nu justifică o analiză autonomă a aceleiași reglementări prin prisma articolului 63 TFUE [38].

b) Articolele 195 și 199 din ZKPO instituie o discriminare între societăți rezidente și nerezidente?

93. Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 49 TFUE urmărește să garanteze societăților beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă și interzice orice discriminare întemeiată pe locul în care se află sediul lor [39], precum și, ca regulă generală, orice restricție nejustificată privind exercitarea acestei libertăți [40].

[36] A se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctele 25-37).

[37] A se vedea Hotărârea din 30 aprilie 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punctul 22 și jurisprudența citată).

[38] A se vedea Ordonanța din 10 mai 2007, Lasertec (C-492/04, EU:C:2007:273, punctul 25).

[39] A se vedea Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 39 și jurisprudența citată).

[40] A se vedea Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, punctul 33 și jurisprudența citată).

94. Or, din interpretarea articolului 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO reiese că această dispoziție este aplicabilă oricărui împrumut contractat fără dobânzi, independent de faptul că implică numai societăți rezidente sau și societăți nerezidente. În plus, nu se contestă că se aplică aceeași cotă de impozitare de 10 %, indiferent dacă creditorul este o societate rezidentă sau o societate nerezidentă.

95. Cu toate acestea, din interpretarea articolelor 195 și 199 din ZKPO reiese că un tratament fiscal diferit este rezervat societăților nerezidente care încheie asemenea tipuri de tranzacții. Astfel, în timp ce dobânzile fictive referitoare la un împrumut acordat de o societate nerezidentă fac obiectul unei reținere la sursă care constituie o impozitare imediată și definitivă fără a fi posibil să se deducă cheltuielile legate de acordarea acestui împrumut, impozitul care se aplică dobânzilor fictive referitoare la un împrumut acordat de o societate rezidentă depinde, în cadrul impozitării în temeiul impozitului pe profit, de aspectul dacă aceasta a realizat sau nu profit, după luarea în considerare a eventualelor cheltuieli legate de acordarea împrumutului respectiv.

96. Subliniem, în acest stadiu al analizei noastre, că jurisprudența Curții este bogată în hotărâri care au abordat această problematică, atât din punctul de vedere al liberei circulații a capitalurilor, cât și din cel al libertății de stabilire. Mai precis, într-o serie de cauze ale căror situații de fapt se apropie de cauza principală, Curtea a statuat că o reglementare națională în temeiul căreia o societate nerezidentă este impozitată, printr-o reținere la sursă efectuată de o societate rezidentă, cu privire la dobânzile care îi sunt plătite de aceasta din urmă, fără să fie posibilă deducerea cheltuielilor, cum ar fi cheltuielile cu dobânzile, legate în mod direct de activitatea de împrumut în cauză, în condițiile în care o astfel de posibilitate de deducere este recunoscută societăților rezidente care percep dobânzi de la o altă societate rezidentă, constituie o restricție privind libertatea de stabilire [41]. Aceeași concluzie a fost dedusă în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor [42].

97. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că o astfel de diferență privind modalitățile de calcul al impozitului poate fi de natură să constituie o restricție care intră sub incidența articolului 49 TFUE.

98. Prezenta speță se distinge totuși de cauzele menționate, în sensul că dreptul bulgar pare să prevadă, la articolul 202a din ZKPO, o procedură care permite societăților nerezidente să fie tratate în același mod ca societățile rezidente pe plan fiscal. Prin urmare, înainte de a examina o eventuală justificare a măsurii discriminatorii introduse prin articolele 195 și 199 din ZKPO, trebuie să se examineze dacă articolul 202a din această lege permite eliminarea diferenței de tratament constatate mai sus între societăți rezidente și nerezidente.

[41] A se vedea 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).

[42] A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 57), precum și Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 17).

c) Articolul 202a din ZKPO permite eliminarea caracteristicilor discriminatorii ale regimului fiscal aplicabil nerezidenților în conformitate cu articolele 195 și 199 din această lege?

1) Domeniul de aplicare al articolului 202a din ZKPO

99. Din observațiile scrise depuse de administrația fiscală și de guvernul bulgar reiese că articolul 202a din ZKPO prevede un mecanism care permite societăților nerezidente să opteze pentru regimul de impozitare prevăzut pentru societățile rezidente. Astfel, această procedură le-ar permite, pe de o parte, să deducă cheltuieli precum cheltuielile cu dobânzile legate în mod direct de activitatea de împrumut în cauză și, pe de altă parte, să obțină rambursarea sau scutirea de impozitul reținut la sursă în cazul unei situații deficitare.

100. Administrația fiscală și guvernul bulgar susțin că, dacă reclamanta ar fi optat, în speță, pentru acest regim, ea nu ar fi fost impozitată în temeiul impozitului pe profit în Bulgaria, din moment ce (conform celor susținute de reclamantă) situația sa era deficitară în perioada în cauză.

101. La rândul său, reclamanta exprimă îndoieli cu privire la aptitudinea procedurii prevăzute la articolul 202a din ZKPO de a atenua discriminarea care ar persista chiar dacă o întreprindere nerezidentă ar fi optat pentru această dispoziție, având în vedere faptul că procedura de rambursare nu ar fi imediată.

102. Pe baza precizărilor furnizate de reclamantă, de administrația fiscală și de guvernul bulgar în ședință, procedura de reevaluare și de rambursare prevăzută la articolul 202a din ZKPO poate fi rezumată după cum urmează.

103. Procedura prevăzută la articolul 202a din ZKPO nu este aplicată în mod automat. Pentru a beneficia de aceasta, o societate nerezidentă trebuie să opteze în mod expres pentru procedura respectivă, indicând-o pe declarația sa fiscală. Chiar dacă o societate decide să facă această alegere, prelevarea la sursă va fi realizată în conformitate cu regimul prevăzut la articolele 195 și 199 din ZKPO, și anume impozitul va fi prelevat direct la sursă pentru veniturile sale brute. Numai într-o a doua etapă, societatea nerezidentă va putea beneficia de o rambursare a impozitului dacă, în urma reevaluării situației sale de către administrația fiscală, situația sa deficitară este dovedită.

104. În ceea ce privește durata procedurii de reevaluare și de rambursare prevăzute la articolul 202a din ZKPO, ședința a evidențiat o divergență de puncte de vedere între, pe de o parte, reclamanta care susține că această procedură poate fi deosebit de lungă și, pe de altă parte, administrația fiscală și guvernul bulgar care contestă existența unui termen excesiv în ceea ce privește procedura menționată.

105. Descrierea regimului de rambursare a impozitului prevăzut la articolul 202a din ZKPO necesită următoarele observații.

106. În primul rând, din coroborarea alineatelor (1)-(4) ale articolului 202a din ZKPO reiese că acest regim permite, în fapt, societăților nerezidente să introducă o cerere de reevaluare a impozitului reținut deja la sursă în conformitate cu regimul aplicabil societăților rezidente. Această dispoziție pare să urmărească să alinieze – sau cel puțin să apropie – tratamentul fiscal al societăților nerezidente de cel al societăților domiciliate în Bulgaria.

107. În această privință, observăm că Curtea a statuat deja că dreptul la deducere se poate materializa și după prelevarea reținerii la sursă prin rambursarea unei părți din impozitul reținut [43].

108. Totuși, trebuie să se constate că, în pofida acestei posibilități oferite societăților nerezidente, riscul ca societățile rezidente să poată beneficia de un avantaj fiscal subzistă. Astfel, pare să rezulte de aici că un avantaj de trezorerie poate fi obținut de societățile rezidente, din moment ce, în cazul unei situații deficitare, acestea nu trebuie să plătească impozitul pe dobânzile fictive, spre deosebire de societățile nerezidente.

109. Mai precis, pentru o societate nerezidentă care înregistrează pierderi, acest „dezavantaj de trezorerie” corespunde decalajului temporar dintre data prelevării la sursă și cea a rambursării impozitului perceput în exces de administrația fiscală.

110. Considerăm că întinderea avantajului de trezorerie care decurge din această diferență de tratament și care poate constitui un element de discriminare depinde strict de normele procedurale naționale, precum și de practica urmată de administrația fiscală în executarea procedurii prevăzute la articolul 202a din ZKPO. Astfel, dacă durata procedurii de recalculare și a unei eventuale rambursări depășește un termen rezonabil, după cum a susținut reclamanta în ședință, avantajul de trezorerie de care ar beneficia o societate rezidentă în raport cu o societate nerezidentă poate fi considerabil și, prin urmare, poate constitui o discriminare sau un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor. Dimpotrivă, dacă acest termen ar fi rezonabil, o asemenea măsură poate atenua discriminarea între societăți rezidente și nerezidente sau o poate remedia. Observăm că faptul că legislația bulgară prevede dobânzi moratorii ar permite eventual atenuarea acestei discriminări de trezorerie în măsura în care termenul menționat nu este considerabil.

111. În această privință, ținem să subliniem că aprecierea existenței unui eventual tratament dezavantajos privind dobânzile plătite societăților nerezidente trebuie efectuată pentru fiecare exercițiu fiscal, luat individual [44].

112. În al doilea rând, trebuie precizat de asemenea că, pe lângă problema duratei rambursării, examinarea punerii în aplicare a articolului 202a din ZKPO trebuie să țină seama de toate elementele care pot conduce la o diferență de tratament între societăți rezidente și societăți nerezidente. Chiar dacă acest articol urmărește să stabilească o egalitate de tratament între cele două tipuri de societăți, ceea ce, în principiu, ar trebui să excludă inegalități de tratament (altele decât avantajul de trezorerie constatat mai sus), trebuie să se asigure că punerea sa în aplicare nu creează alte forme de discriminare. Prin urmare, acest aspect este strâns legat de modalitățile de plată prevăzute de dreptul bulgar în materia impozitului pe profit, inclusiv periodicitatea lor și posibilitatea de a impune plata impozitului sau de a obține alte facilități susceptibile să sporească avantajul de trezorerie care a fost constatat. Cu titlu de exemplu, în ipoteza în care dreptul bulgar ar permite unei societăți rezidente deficitare să ajusteze sau să reporteze impozitarea sa într-un exercițiu financiar ulterior, aceasta ar risca să crească avantajul său de trezorerie față de o societate nerezidentă [45].

[43] A se vedea Hotărârea din 13 iulie 2016, Brisal și KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punctul 42).

[44] A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 41), precum și Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Sofina și alții (C-575/17, EU:C:2018:943, punctele 30 și 52).

[45] A se vedea Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Sofina și alții (C-575/17, EU:C:2018:943, punctul 34).

113. În al treilea și ultimul rând, considerăm că, pe plan practic, măsura în care această dispoziție este aptă să atenueze discriminarea respectivă va depinde și de posibilitatea de care dispune, pe de o parte, societatea nerezidentă de a face dovada cheltuielilor deductibile pe care le pretinde și, pe de altă parte, autoritatea fiscală din statul de reședință al societății împrumutate, în speță Bulgaria, de a exercita un control efectiv. În această privință, subliniem că nici instanța de trimitere, nici celelalte părți din litigiul principal nu au invocat existența unui acord bilateral între Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Bulgaria care să acopere acest tip de situație.

114. Or, un proces care permite să se asigure nediscriminarea în ceea ce privește societățile nerezidente, garantând în același timp posibilitatea autorităților fiscale de a controla dacă cheltuielile suportate justifică o rambursare, nu se poate baza decât pe cooperarea și pe schimbul de informații dintre autoritățile fiscale ale statelor membre (sau terțe) în cauză. Observăm de altfel că, exceptând tratatele bilaterale încheiate între statele membre, o asemenea cooperare este prevăzută și de Directiva 2011/16/UE [46], care urmărește printre altele prevenirea atât a dublei impuneri, cât și a neimpozitării care poate rezulta din situații de fraudă sau de abuz [47].

115. Revine, așadar, în principiu, instanței de trimitere sarcina de a examina, având în vedere precizările furnizate mai sus și ținând seama de normele de procedură și de practica administrativă națională în materie fiscală, dacă diferența de tratament dintre societăți rezidente sau societăți nerezidente care au recurs la articolul 202a din ZKPO poate conferi un avantaj de trezorerie.

2) Cu privire la comparabilitatea obiectivă a situației fiscale a societăților rezidente și nerezidente

116. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, o discriminare nu poate lua naștere decât din aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite [48].

117. În ceea ce privește, mai întâi, articolul 16 din ZKPO, sunt puține îndoieli că această dispoziție se aplică în același mod atât societăților rezidente, cât și celor nerezidente.

118. Totuși, astfel cum s-a arătat mai sus, chiar dacă societățile rezidente și nerezidente sunt supuse unei rețineri la sursă, modalitățile de calculare a impozitului pentru aceste două tipuri de societăți sunt diferite. Astfel, legislația fiscală bulgară instituie o diferență de tratament între societățile nerezidente impozitate la sursă pentru veniturile lor brute, în temeiul articolelor 195 și 199 din ZKPO (care constituie, pe de altă parte, regimul aplicabil în mod automat) și societățile rezidente care sunt impozitate la sursă pentru veniturile lor nete.

119. Deși Curtea a statuat, în Hotărârea Truck Center, că o diferență de tratament constând în aplicarea unor mecanisme de impozitare diferite în funcție de locul de reședință al persoanei impozabile vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv [49], trebuie observat că, spre deosebire de cauza citată anterior, în care impozitul pe bunuri mobile în cauză era perceput

[46] Directiva Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1).

[47] Astfel, după cum demonstrează practica fiscală internațională, un asemenea mecanism este de natură să împiedice dubla luare în considerare a cheltuielilor deductibile, întrucât, atunci când este aplicat de primul stat, acesta poate verifica cheltuielile profesionale care au fost luate în considerare la calculul impozitului plătit în cel de al doilea stat. Este la fel de frecvent că, în cadrul unui astfel de mecanism, autoritățile fiscale ale unui stat pot informa statul de reședință al contribuabilului supus parțial impozitării cu privire la cererea de rambursare prezentată de acesta din urmă.

[48] A se vedea Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 30).

[49] A se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punctul 41).

numai pentru dobânzile plătite societăților beneficiare nerezidente, în cauzele principale, legislația aplicabilă supune atât contribuabilii rezidenți, cât și contribuabilii nerezidenți aceleiași modalități de percepere a impozitului pe dividende, și anume unei rețineri la sursă [50].

120. Astfel, din momentul în care un stat membru supune aceluiași impozit nu numai societățile rezidente, ci și societățile nerezidente, pentru dobânzile percepute de la o societate stabilită în acest stat, situațiile respective ale acestor două categorii de contribuabili se apropie și, prin urmare, trebuie să fie supuse unui tratament fiscal echivalent [51].

121. Or, trebuie să se constate că din interpretarea articolelor 195 și 199 din ZKPO reiese că avantajul de trezorerie acordat societăților rezidente nu se aplică societăților nerezidente. Cu toate acestea, opțiunea oferită la articolul 202a din ZKPO, sub rezerva constatărilor prezentate la punctele 109-115 din prezentele concluzii, ar putea realiza acest obiectiv.

3) Cu privire la caracterul opțional al articolului 202a din ZKPO

122. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că un regim național restrictiv în ceea ce privește libertățile de circulație poate rămâne incompatibil cu dreptul Uniunii, chiar atunci când aplicarea sa ar fi facultativă, din moment ce existența unei opțiuni care ar permite eventual ca o situație să devină compatibilă cu dreptul Uniunii nu are, prin ea însăși, drept efect remedierea caracterului nelegal al unui sistem care cuprinde încă un mecanism de impozitare incompatibil cu acest drept [52].

123. Prin urmare, se pune problema dacă regimul prevăzut la articolul 202a din ZKPO trebuie considerat opțional, caz în care acesta din urmă nu poate elimina efectele discriminatorii ale regimului prevăzut la articolele 195 și 199 din ZKPO.

124. Trebuie precizat că, în ședință, Comisia a susținut că regimul prevăzut la articolul 202a din ZKPO nu ar trebui considerat opțional în lumina jurisprudenței Curții și în special a Hotărârilor Gielen [53] și Autoridade Tributária e Aduaneira (Impozitarea câștigurilor din proprietăți imobiliare) [54], ci mai degrabă ca un mecanism de rambursare a impozitului.

125. Observăm că aceste două cauze se deosebesc de cea din litigiul principal îndeosebi pe două niveluri. Mai întâi, este adevărat că, spre deosebire de regimul bulgar în discuție, alegerea persoanelor impozabile în aceste două cauze avea o incidență directă asupra impozitului care le-a fost imputat. Or, în conformitate cu regimul bulgar în discuție, este lipsită de importanță alegerea unei societăți nerezidente de a opta pentru unul dintre cele două regimuri disponibile, aceasta va fi impozitată la sursă pentru veniturile sale brute. Numai într-o a doua etapă situația sa fiscală va fi reevaluată și va putea fi posibilă o rambursare, cu condiția să fi optat pentru regimul prevăzut la articolul 202a din ZKPO. Trebuie subliniat de asemenea că, spre deosebire de prezenta cauză, cauzele citate anterior nu se prezentau în contextul unui eventual abuz sau al unei fraude fiscale.

126. Considerăm totuși că nu poate fi repus în discuție caracterul opțional al articolului 202a din ZKPO.

50 A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 72).

51 A se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punctele 38 și 39), precum și Ordonanța din 12 iulie 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, nepublicată, EU:C:2012:463, punctele 31 și 32, precum și jurisprudența citată).

52 A se vedea Hotărârea din 8 iunie 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412, punctul 42 și jurisprudența citată).

53 A se vedea Hotărârea din 18 martie 2020, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 43 și jurisprudența citată).

54 A se vedea Hotărârea din 18 martie 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (C-388/19, EU:C:2021:212, punctul 45).

127. Astfel, însuși faptul că contribuabilul dispune de posibilitatea de a opta pentru două regimuri diferite, independent de tratamentul fiscal pe care îl rezervă acestea, indică caracterul său opțional. Acest lucru este valabil cu atât mai mult atunci când, după cum pare să fie cazul în speță, mecanismul incompatibil cu dreptul Uniunii este cel aplicat automat în lipsa unei alegeri efectuate de contribuabil.

128. Considerăm de asemenea că faptul că mecanismul instituit la articolul 202a din ZKPO se aseamănă mai mult cu un mecanism de rambursare a impozitului în cadrul prelevării la sursă nu poate repune în discuție caracterul său opțional pentru contribuabil.

d) Cu privire la justificări

129. Ultima problemă care se pune este dacă tratamentul diferențiat aplicat societăților nerezidente poate fi justificat. În acest scop, trebuie să se examineze dacă a) legislația bulgară urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul și este justificată de motive imperative de interes general, b) este de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și c) nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

130. În această privință, administrația fiscală și guvernul bulgar susțin că legislația în cauză urmărește în mod proporțional obiective politice legitime, care rezultă în special din menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (1) și din prevenirea fraudei sau a evaziunii fiscale (2).

1) Cu privire la justificarea întemeiată pe menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre

131. Curtea a statuat că repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă ca o justificare a unei restricții privind libertățile fundamentale, atunci când, în special, regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său [55].

132. Amintim că acest obiectiv reflectă suveranitatea fiscală a statelor membre. Aceasta presupune dreptul unui stat de a-și proteja veniturile fiscale, în special în ceea ce privește beneficiile generate pe teritoriul său (principiul teritorialității) și de a-și organiza în mod autonom ordinea juridică fiscală (principiul autonomiei) [56].

133. În lipsa armonizării, prelevarea impozitelor directe ține, în stadiul actual al dreptului Uniunii, de statele membre. De asemenea, revine statelor membre sarcina de a defini criteriile de repartizare între ele a competențelor lor de impozitare prin încheierea de convenții pentru evitarea dublei impuneri sau prin măsuri unilaterale [57].

134. Astfel cum a arătat avocata generală Kokott în cauza N Luxembourg 1 și alții [58], în cazul operațiunilor din străinătate nu se poate întotdeauna garanta că beneficiarul va plăti impozit în mod corespunzător pentru veniturile pe care le realizează. Dacă nu există sisteme funcționale de

[55] A se vedea Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 45).

[56] A se vedea Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Allianzgi-Fonds Aevn (C-545/19, EU:C:2021:372).

[57] A se vedea Hotărârea din 5 iulie 2005, D. (C-376/03, EU:C:2005:424, punctele 50 și 51, precum și jurisprudența citată).

[58] A se vedea Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143).

schimb de informații între autoritățile fiscale, statul de stabilire a beneficiarului dobânzii nu va cunoaște de regulă decât foarte rar veniturile obținute de acesta în străinătate. Astfel, într-un asemenea caz, impozitarea la sursă în statul de reședință al debitorului dobânzilor constituie o tehnică de impozitare specială care urmărește în esență să garanteze o impozitare (minimă) a beneficiarului dobânzilor.

135. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, o legislație fiscală națională, precum articolele 195 și 199 din ZKPO, care ia în considerare, la momentul impozitării nerezidenților, veniturile brute fără deducerea cheltuielilor profesionale, în timp ce rezidenții sunt impozitați cu privire la veniturile nete după deducerea acestor cheltuieli, nu poate fi justificată de obiectivul menținerii repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre [59]. Situația este aceeași dacă, în pofida caracterului său opțional, o discriminare sub forma unui avantaj de trezorerie în favoarea societăților rezidente rezultă din aplicarea articolului 202a din ZKPO [60].

136. Astfel, în conformitate cu jurisprudența Curții [61], considerăm că trebuie analizată legislația fiscală bulgară aplicabilă societăților nerezidente în ansamblul său, luând în considerare și articolul 16 din ZKPO, ceea ce, având în vedere obiectivele urmărite de această dispoziție, ne determină să examinăm justificarea întemeiată pe combaterea fraudei și a practicilor abuzive.

2) Cu privire la justificarea întemeiată pe combaterea fraudei și a practicilor abuzive

137. Curtea a statuat deja că lupta împotriva fraudei sau a evaziunii fiscale reprezintă un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restricție a exercitării libertăților de circulație garantate de tratat [62].

138. Constatarea unui abuz depinde de o apreciere de ansamblu a împrejurărilor din fiecare speță care revine autorităților naționale competente și care trebuie să poată face obiectul unui control jurisdicțional [63]. Deși revine, în mod cert, instanței de trimitere sarcina de a proceda la această apreciere de ansamblu [64], Curtea îi poate furniza totuși informații utile, pentru a stabili dacă operațiile sunt realizate în cadrul unor tranzacții comerciale normale sau numai în scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul Uniunii [65].

139. Amintim că Curtea a precizat că simplul fapt că unei societăți i se acordă un împrumut de către o societate afiliată stabilită într-un alt stat membru nu poate să constituie temeiul unei prezumții generale de practici abuzive și să justifice o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de Tratatul FUE [66]. Totuși, trebuie amintit că un contribuabil nu poate beneficia de un drept sau de un avantaj care decurge din dreptul Uniunii atunci când operațiunea în cauză este pur artificială pe plan economic și urmărește sustragerea de la aplicarea legislației statului membru vizat [67].

59 A se vedea jurisprudența citată la punctul 96 din prezentele concluzii.

60 A se vedea Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Sofina și alții (C-575/17, EU:C:2018:943, punctul 34).

61 A se vedea Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 29 și urm.).

62 A se vedea Hotărârea din 8 martie 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 65).

63 A se vedea Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 41).

64 A se vedea Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 59 și jurisprudența citată).

65 A se vedea Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 34 și jurisprudența citată).

66 A se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 73 și jurisprudența citată).

67 A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 109, precum și jurisprudența citată).

140. În această privință, subliniem că articolul 16 din ZKPO are ca obiectiv combaterea evaziunii fiscale prin transpunerea principiului „concurenței depline” în dreptul bulgar, acesta din urmă fiind recunoscut atât de practica fiscală internațională, cât și de jurisprudența Curții ca un mijloc adecvat pentru evitarea manipulărilor artificiale ale tranzacțiilor transfrontaliere [68].

141. Considerăm astfel că, având în vedere o analiză globală a contextului fiscal în prezenta cauză, tratamentul fiscal prevăzut de reglementarea în discuție – și în special de articolul 16 din ZKPO – este justificat de riscul de neimpozitare rezultat, pe de o parte, din nesupunerea la plata impozitelor pentru veniturile din dobânzi în statul membru care trebuia să beneficieze de acestea (și anume Marele Ducat al Luxemburgului), având în vedere caracteristicile împrumutului în litigiu (și în special lipsa unui beneficiar efectiv al dobânzilor, dat fiind că împrumutul era încheiat fără dobândă), și, pe de altă parte, din faptul că, până în momentul rectificării fiscale și, așadar, al perioadei vizate de prezentul litigiu, împrumutul în litigiu nu fusese convertit de reclamantă în capital (și, din acest motiv, nu putea fi impozitat în Bulgaria în calitate de aport de capital) [69]. Prin urmare, considerăm că articolul 16 din ZKPO în calitate de dispoziție „antiabuz” permite să se asigure recuperarea efectivă a impozitului.

142. Astfel, dacă instanța de trimitere ar ajunge la concluzia că este vorba despre un aranjament abuziv prin aplicarea principiilor de drept intern în conformitate cu dreptul Uniunii, ar fi posibilă o impozitare la sursă precum cea în discuție în prezenta cauză. Totuși, problema nu s-ar mai ridica în speță, întrucât această impozitare este consecința abuzului și, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii [70].

143. După cum s-a arătat la punctele 41-44 din prezentele concluzii, o asemenea abordare este conformă atât cu practica fiscală internațională, cât și cu dreptul Uniunii și cu jurisprudența Curții în materie de abuz și de fraudă.

144. În sfârșit, observăm că raționamentul care precedă poate fi admis nu numai dacă obiectivul legitim al prevenirii fraudei și abuzurilor este luat în considerare în mod izolat, ci și dacă acesta din urmă este examinat împreună cu obiectivul menținerii repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

145. În această privință, subliniem că Curtea a statuat că obiectivele privind menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și prevenirea evaziunii fiscale se află în strânsă legătură. Într-adevăr, Curtea a considerat că comportamentele care constau în crearea de aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul național, sunt de natură să compromită dreptul statelor membre de a-și exercita competența fiscală în raport cu aceste activități și să aducă atingere unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre [71].

146. Totuși, trebuie subliniat că luarea în considerare în comun a acestor motive de justificare a fost admisă de Curte în situații specifice, și anume atunci când combaterea evaziunii fiscale constituie un aspect particular al interesului general legat de necesitatea de a menține o

[68] A se vedea punctul 46 din prezentele concluzii.

[69] În această privință, amintim că împrumutul a fost transformat după rectificarea fiscală efectuată de administrația fiscală.

[70] A se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 68), și Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 27).

[71] A se vedea Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 62).

repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre. Pe acest temei, Curtea a putut considera că, având în vedere în special necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, în pofida faptului că măsurile în cauză nu vizează în mod specific aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, create în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile desfășurate pe teritoriul național, aceste măsuri pot fi totuși justificate [72].

147. Având în vedere aceste două obiective, referitoare la prevenirea evaziunii fiscale în principal, dar și, în mod auxiliar, la necesitatea de a proteja repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre (considerate împreună cu primul obiectiv citat), considerăm că o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal urmărește obiective legitime compatibile cu Tratatul FUE și care țin de motive imperative de interes general și este de natură să asigure realizarea acestor obiective.

3) Cu privire la controlul proporționalității

148. În sfârșit, se ridică problema dacă procedura de impozitare prevăzută de dreptul bulgar în cadrul constatării unui abuz sau a unei fraude fiscale este conformă cu principiul proporționalității.

149. În această privință, amintim că, potrivit jurisprudenței Curții, pentru a verifica dacă o operațiune urmărește un obiectiv de fraudă și de abuz, autoritățile naționale competente nu se pot limita să aplice criterii generale predeterminate, ci trebuie să efectueze o analiză individuală globală a operațiunii în cauză [73].

150. În acest context, Curtea a statuat că o legislație națională care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale trebuie considerată că nu depășește ceea ce este necesar pentru a preveni practicile abuzive atunci când, în primul rând, în fiecare caz în care existența unui asemenea aranjament nu poate fi exclusă, contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventuale rațiuni comerciale care l-au putut determina să încheie o asemenea operațiune [74].

151. Pentru ca o astfel de legislație să rămână conformă principiului proporționalității, este necesar, în al doilea rând, ca, atunci când verificarea unor astfel de elemente duce la concluzia că operațiunea în cauză corespunde unui aranjament pur artificial lipsit de rațiuni comerciale reale, reconsiderarea drept profituri distribuite a dobânzilor plătite să se limiteze la partea din aceste dobânzi care depășește ceea ce ar fi fost convenit în lipsa unor relații speciale între părți sau între acestea din urmă și un terț [75].

152. În această privință, trebuie observat că împrejurarea că unei societăți rezidente i s-a acordat un împrumut de către o societate nerezidentă în condiții care nu corespund cu ceea ce societățile respective ar fi convenit în condiții de concurență deplină constituie pentru statul membru în care

[72] A se vedea Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctele 58, 59 și 63), precum și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctele 66 și 67).

[73] A se vedea Hotărârea din 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding (C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctul 62, precum și jurisprudența citată).

[74] A se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 82), și Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, EU:C:2008:239, punctul 84).

[75] A se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 83).

este rezidentă societatea împrumutată un element obiectiv și verificabil de către terți pentru a stabili dacă operațiunea în cauză constituie, în tot sau în parte, un aranjament pur artificial al cărui scop esențial este eludarea legislației fiscale a acestui stat membru [76].

153. Pe de altă parte, subliniem că articolul 16 din ZKPO pare să îndeplinească și al doilea criteriu enunțat de jurisprudența Curții, în sensul că măsura fiscală corectivă prevăzută de această dispoziție urmărește să garanteze ca împrumuturi între societăți afiliate să fie încheiate în împrejurări de „deplină concurență” care rectifică rata aplicabilă, asigurându-se că este conformă cu cea a pieței pentru a calcula dobânzile neplătite.

154. În ceea ce privește, în sfârșit, practica fiscală a administrației bulgare, observăm că poziția reclamantei potrivit căreia acest impozit este datorat „în temeiul unei prezumții irefragabile de evaziune fiscală”, fără ca părțile la operațiune să poată invoca existența unor motive economice care să justifice încheierea sa, nu pare a fi confirmată de articolul 16 din ZKPO, care condiționează orice rectificare fiscală de o apreciere globală a elementelor de probă furnizate de persoana impozabilă și a celor colectate de administrația fiscală.

155. În aceste condiții și sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere cu privire la punctele precedente, considerăm că procedura de rectificare fiscală prevăzută la articolul 16 din ZKPO îndeplinește condițiile de proporționalitate stabilite de jurisprudența Curții și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite.

156. Având în vedere cele de mai sus, propunem să se răspundă la a patra întrebare în sensul că articolul 49 și articolul 63 alineatele (1) și (2) TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în principiu, unei reglementări naționale care, în temeiul „principiului concurenței depline” și în vederea combaterii evaziunii fiscale, prevede impozitarea sub forma unei rețineri la sursă a dobânzilor fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobândă acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată, potrivit condițiilor de piață, să le plătească acesteia din urmă, cu condiția ca rectificarea fiscală prevăzută de reglementarea menționată să se întemeieze pe o examinare individuală a operațiunii în cauză, lăsându-i totodată persoanei impozabile posibilitatea de a prezenta dovezi privind considerațiile economice care au putut să o determine să încheie operațiunea în discuție.

F. Cu privire la a cincea întrebare preliminară

157. Prin intermediul celei de a cincea întrebări se urmărește să se stabilească dacă articolul 3 literele (h)-(j), articolul 5 alineatul (1) literele (a) și (b), articolul 7 alineatul (1) și articolul 8 din Directiva 2008/7 se opun unor dispoziții de drept național, precum articolul 16 alineatul (1) și alineatul (2) punctul 3 și articolul 195 alineatul (1) din ZKPO, privind aplicarea unui impozit la sursă asupra unui venit fictiv din dobânzi, stabilit în cadrul împrumutului în litigiu.

158. Mai întâi, în ceea ce privește Directiva 2008/7, amintim că aceasta a efectuat o armonizare completă a situațiilor în care statele membre pot supune majorarea capitalului unor impozite indirecte [77] pentru a se elimina, pe cât posibil, factorii care pot distorsiona concurența ori pot restrânge libera circulație a capitalului și pentru a se garanta astfel buna funcționare a pieței interne [78].

[76] A se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 81).

[77] A se vedea Hotărârea din 19 octombrie 2017, Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772, punctul 27 și jurisprudența citată).

[78] A se vedea Hotărârea din 22 aprilie 2015, Drukarnia Multipress (C-357/13, EU:C:2015:253, punctul 31).

159. Din această perspectivă, articolul 5 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată impune statelor membre să scutească societățile de capital de orice formă de „impozitare indirectă” pe „aporturile de capital”.

160. Pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie mai întâi să se stabilească dacă un împrumut fără dobândă, precum cel acordat în speță de deținătorul unic al capitalului societății beneficiare, constituie un „aport de capital” în sensul articolului 3 litera (h) din Directiva 2008/7.

161. Răspunsul la această întrebare poate fi dat atât de conținutul dispoziției citate anterior, cât și de jurisprudența Curții.

162. Astfel, articolul 3 litera (h) din Directiva 2008/7 definește un „aport de capital” ca fiind „o majorare a activelor unei societăți de capital prin prestarea de servicii de către un membru, care nu determină o majorare a capitalului societății, dar […] poate spori valoarea acțiunilor societății”.

163. Reiese de asemenea din jurisprudența Curții că majorarea activelor unei societăți include, în principiu, orice formă de majorare a patrimoniului social al unei societăți de capital [79]. Astfel, Curtea a arătat că acordarea unui împrumut fără dobândă poate constitui un „aport de capital” [80].

164. În sfârșit, considerăm că caracteristicile împrumutului în litigiu și în special convertibilitatea și durata lungă a acestuia constituie elemente suplimentare care indică faptul că împrumutul respectiv poate fi considerat un „aport de capital”.

165. În ceea ce privește a doua parte a întrebării, care constă în special în a se stabili dacă impozitul perceput în temeiul articolelor 16 și 195 din ZKPO intră în domeniul de aplicare al Directivei 2008/7 și în special al articolului 5 alineatul (1) litera (a) din aceasta, trebuie să se observe că dispoziția menționată obligă statele membre să scutească societățile de capital de orice formă de impozitare indirectă pe aporturile de capital.

166. Cu toate acestea, Directiva 2008/7 nu impune statelor membre să scutească aporturile de capital de orice formă de impozitare directă.

167. Astfel cum a statuat deja Curtea, această directivă nu privește impozitele directe, care, precum impozitul pe profit, țin, în principiu, de competența statelor membre, cu respectarea dreptului Uniunii [81].

168. Nu există nicio îndoială că reținerea la sursă în discuție în litigiul principal este un impozit direct pe venit și este vorba despre o manifestare a impozitului pe profit.

169. Având în vedere ceea ce precedă, propunem să se răspundă la a cincea întrebare preliminară că Directiva 2008/7 trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei reținere la sursă precum cea în discuție în prezenta cauză.

[79] A se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, EU:C:2006:17, punctul 34).

[80] A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, EU:C:2002:500, punctul 18 și jurisprudența citată).

[81] A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2001, P. P. Handelsgesellschaft (C-113/99, EU:C:2001:32, punctul 24 și jurisprudența citată).

G. Cu privire la a șasea întrebare preliminară

170. Prin intermediul celei de a șasea și ultimei întrebări, instanța de trimitere arată că articolul 200 alineatul (2) și articolul 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO, în versiunea aplicabilă la 1 ianuarie 2011, stabilesc cota reținerii la sursă la 10 %, în timp ce cota maximă aplicabilă în cadrul perioadei tranzitorii acordate era de 5 %. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă o asemenea diferență este contrară principiilor securității juridice și încrederii legitime.

171. Din analiza celei de a doua întrebări expuse la punctele 54-63 din prezentele concluzii reiese că împrumutul fără dobândă în discuție în litigiul principal intră printre altele sub incidența excepției prevăzute la articolul 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49 și aceasta nu este aplicabilă situației de fapt din speță.

172. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că a șasea întrebare este lipsită de obiect în cadrul litigiului pendinte.

V. Concluzie

173. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) după cum urmează:

1) Articolul 5 alineatul (4) și articolul 12 litera (b) TUE, precum și articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că nu se aplică interpretării articolului 16 alineatul (2) punctul 3 din zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit), dat fiind că această din urmă dispoziție nu reprezintă o aplicare a dreptului Uniunii.

2) Articolul 4 din Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite trebuie interpretat în sensul că nu impune ca plățile de dobânzi, precum cele prevăzute la articolul 4 alineatul (1) litera (d) din această directivă, să fie calificate drept distribuiri de profit care intră sub incidența articolului 5 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.

3) Directiva 2011/96 trebuie interpretată în sensul că nu este aplicabilă unei reținere la sursă pentru un venit fictiv din dobânzi în temeiul unui împrumut fără dobândă acordat de societatea-mamă filialei sale.

4) Articolul 49 și articolul 63 alineatele (1) și (2) TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun, în principiu, unei reglementări naționale care, în conformitate cu „principiul concurenței depline” și în vederea combaterii evaziunii fiscale, prevede impozitarea sub forma unei reținere la sursă a dobânzilor fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobândă acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată, potrivit condițiilor de piață, să le plătească acesteia din urmă, cu condiția ca rectificarea fiscală prevăzută de

reglementarea națională să se întemeieze pe o examinare individuală a operațiunii în cauză, lăsând totodată persoanei impozabile posibilitatea de a prezenta dovezi privind considerații economice care au putut să o determine să încheie operațiunea în discuție.

5) Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei rețineri la sursă precum cea în discuție în prezenta cauză.