Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

24 februarie 2022 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Impozit reținut la sursă pe dobânzile fictive aferente unui împrumut fără dobânzi acordat unei filiale rezidente de o societate-mamă nerezidentă – Directiva 2003/49/CE – Plăți de dobânzi între societăți asociate din state membre diferite – Articolul 1 alineatul (1) – Scutire de impozitul reținut la sursă – Articolul 4 alineatul (1) litera (d) – Excluderea anumitor plăți – Directiva 2011/96/UE – Impozit pe profit – Articolul 1 alineatul (1) litera (b) – Distribuire de profituri de către o filială rezidentă societății sale mamă nerezidente – Articolul 5 – Scutire de impozitul reținut la sursă – Directiva 2008/7/CE – Majorări de capital – Articolul 3 – Aporturi de capital – Articolul 5 alineatul (1) litera (a) – Scutire de impozit indirect – Articolele 63 și 65 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Impozitarea cuantumului brut al dobânzilor fictive – Procedură de recuperare în vederea deducerii cheltuielilor legate de acordarea împrumutului și a unei eventuale rambursări – Diferență de tratament – Justificare – Repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre – Eficacitatea colectării impozitelor – Combaterea evaziunii fiscale”

În cauza C-257/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 4 mai 2020, primită de Curte la 9 iunie 2020, în procedura

„Viva Telecom Bulgaria” EOOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,

cu participarea:

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan (raportor), președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a cincea, domnul C. Lycourgos, președintele Camerei a patra, și domnii I. Jarukaitis și M. Ilešič, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

* Limba de procedură: bulgara.

grefier: doamna M. Ferreira, administratoare principală,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 iunie 2021,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru „Viva Telecom Bulgaria” EOOD, reprezentată inițial de D. Yordanov, M. Emanuilov și S. Hristozova-Yordanova, ulterior de Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov și D. Dimitrova, advokati;

– pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, de N. Kalistratov și M. Bakalova, în calitate de agenți;

– pentru guvernul bulgar, de T. Tsingileva și L. Zaharieva, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels și Y. Marinova, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 30 septembrie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 5 alineatul (4) și a articolului 12 litera (b) TUE, a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (denumită în continuare „carta”), a articolelor 49 și 63 TFUE, a articolului 4 alineatul (1) litera (d) 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 (JO 2003, L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75), a articolului 1 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3), precum și a 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 (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”), a articolului 3 literele (h)-(j), a articolului 5 alineatul (1) literele (a) și (b), a articolului 7 alineatul (1) și a articolului 8 din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO 2008, L 46, p. 11), a anexei VI secțiunea 6 punctul 3 la Protocolul privind condițiile și aranjamentele referitoare la admiterea Republicii Bulgaria și a României în Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 29, denumit în continuare „Protocolul de admitere”) și a anexei VI secțiunea 6 punctul 3 la Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 203, denumit în continuare „Actul de aderare”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Viva Telecom Bulgaria” EOOD, societate cu sediul în Sofia (Bulgaria), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială” din Sofia, Bulgaria), pe de altă parte, în legătură cu impozitarea prin reținere la sursă a unor dobânzi fictive aferente unui împrumut fără dobânzi acordat Viva Telecom Bulgaria de societatea sa mamă stabilită într-un alt stat membru.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Aderarea Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană

3 Articolul 20 din Protocolul de admitere și articolul 23 din Actul de aderare, referitoare la măsurile tranzitorii, prevăd că măsurile enumerate în anexele VI la acest protocol și, respectiv, la acest act se aplică Republicii Bulgaria în condițiile prevăzute în aceste anexe.

4 Anexele menționate anterior, 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”, fac referire, la punctul 3 din secțiunile 6 din acestea, intitulate „Impozitare”, la Directiva 2003/49, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/76/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004 (JO 2004, L 157, p. 106, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 135), și precizează, în aceiași termeni, 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.”

Directiva 2003/49

5 Considerentele (1)-(4) ale Directivei 2003/49 au următorul cuprins:

„(1) Pe o piață unică având caracteristicile unei piețe interne, operațiunile efectuate între societățile din state membre diferite nu ar trebui să fie supuse unui regim fiscal mai puțin favorabil decât cel aplicabil acelorași operațiuni efectuate între societățile din același stat membru.

(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.

(3) Este necesar să se garanteze că plata dobânzilor și a redevențelor este impozitată o singură dată într-un stat membru.

(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.”

6 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.

[…]”

7 Articolul 2 din directiva menționată, intitulat „Definiția dobânzilor și a redevențelor”, prevede următoarele:

„În sensul prezentei directive, se înțelege prin:

(a) «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;

[…]”

8 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 datorată 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.”

Directiva 2008/7

9 Potrivit articolului 3 din Directiva 2008/7, 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.”

10 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;

[…]”

Directiva 2011/96

11 Considerentele (3)-(6) ale Directivei 2011/96 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.

(6) Înainte de intrarea în vigoare a Directivei 90/435/CEE [a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97)], dispozițiile fiscale care reglementau relațiile dintre societăți-mamă și filiale din state membre diferite variau considerabil de la un stat membru la altul și erau în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru. Cooperarea între societățile din diferite state membre era astfel dezavantajată în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru. Era necesar să se elimine acel dezavantaj prin introducerea unui sistem comun, de natură să faciliteze gruparea societăților comerciale la scara Uniunii."

12 Potrivit articolului 1 alineatul (1) din Directiva 2011/96:

„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;

[…]"

13 Articolul 5 din această directivă prevede:

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

Dreptul bulgar

14 Articolul 1 punctul 4 din Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit, DV nr. 105 din 22 decembrie 2006), în vigoare de la 1 ianuarie 2007 (denumită în continuare „ZKPO"), prevede:

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

15 Potrivit articolului 5 alineatele (1) și (2) din ZKPO:

„(1) Profiturile sunt supuse impozitării persoanelor juridice.

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

16 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 ori de întreprinzători individuali nerezidenți prin intermediul unui sediu permanent sau al unei stabiliri concrete în țară sau atunci când sunt

plătite unor persoane juridice nerezidente de persoane fizice rezidente ori de persoane fizice nerezidente care dispun de o stabilire concretă în țară, următoarele venituri sunt de origine națională:

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

[…]”

17 Intitulat „Evaziunea fiscală”, articolul 16 din ZKPO, în versiunea în vigoare începând cu 1 ianuarie 2010, prevede:

„(1) În cazul în care una sau mai multe tranzacții, inclusiv între persoane care nu au legătură între ele, sunt încheiate în condiții care determină evaziunea 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 evaziune fiscală.

(2) Este considerată, de asemenea, evaziune fiscală:

[…]

3. obținerea 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;

[…]”

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

„Cota impozitului pe profit este de 10 %.”

19 Articolul 195 din ZKPO, intitulat „Impozitarea persoanelor nerezidente prin reținere la sursă”, prevede, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2015:

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

(2) […] Impozitul prin reținere la sursă menționat la alineatul (1) este reținut pentru persoanele juridice rezidente […] care efectuează plățile corespunzătoare către persoanele juridice străine […]

[…]

(6) […] Nu sunt supuse impozitului prin reținere la sursă:

[…]

3. Veniturile din dobânzi, din remunerațiile privind drepturile de autor și din licențe, în condițiile prevăzute la alineatele (7)-(12);

[…]

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

[…]

(11) […] 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 evaziunea fiscală sau eliminarea impozitării.”

20 Articolul 199 din ZKPO, intitulat „Baza de impozitare a impozitului reținut la sursă pe veniturile persoanelor nerezidente”, prevede la alineatul (1):

„Baza de impozitare care permite stabilirea impozitului reținut la sursă aferent veniturilor prevăzute la articolul 195 alineatul (1) corespunde valorii brute a acestor venituri […]”

21 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.”

22 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 %.”

23 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 cu începere 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;

[…]”

24 Articolul 202a alineatele (1)-(4) din ZKPO, intitulat „Recalcularea impozitului reținut la sursă”, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2010, prevedea:

„(1) […] O persoană juridică nerezidentă care este rezidentă fiscal a unui stat membru al Uniunii Europene sau a unui alt stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European [din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4),] are dreptul să opteze pentru 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-a obținut, 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 impozitului virat la sursă prevăzut la articolul 195 alineatul (1) depășește cuantumul impozitului recalculat în conformitate cu alineatul (2), diferența trebuie rambursată până la valoarea impozitului reținut 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.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

25 La 22 noiembrie 2013, „Viva Telecom Bulgaria” EAD, căreia i-a succedat „Viva Telecom Bulgaria” EOOD, a încheiat, în calitate de împrumutat, un acord de împrumut cu acționarul său unic, InterV Investment Sàrl, societate cu sediul în Luxemburg, prin care aceasta din urmă, în calitate de împrumutător, i-a acordat un împrumut convertibil fără dobânzi, a cărui scadență trebuia să expire la 60 de ani de la data intrării în vigoare a acordului respectiv. Acordul menționat

prevedea că obligația împrumutatului de a rambursa împrumutul se stingea în orice moment după data acordării finanțării dacă împrumutatul lua decizia de a efectua un aport în natură la capitalul său corespunzător cuantumului împrumutului care trebuia rambursat, cu respectarea condițiilor prevăzute de același acord.

26 Prin decizia din 16 octombrie 2017, Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria) (denumită în continuare „administrația fiscală”) a efectuat o rectificare a impozitării Viva Telecom Bulgaria, impunându-i, în legătură cu împrumutul pe care i-l acordase InterV Investment, plata unui impozit cu reținere la sursă, în temeiul articolului 195 din ZKPO, pentru perioada cuprinsă între 14 februarie 2014 și 31 martie 2015.

27 Întrucât a stabilit că, la data controlului fiscal, împrumutul nu fusese transformat în capital și că împrumutatul nici nu rambursase acest împrumut, și nici nu plătise dobânzi, administrația fiscală a constatat existența unei operațiuni care conducea la evaziune fiscală, în sensul articolului 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO. Administrația fiscală a stabilit, în decizia sa, rata dobânzii de pe piață care trebuia aplicată acestui împrumutul pentru a calcula dobânzile neplătite de împrumutat înainte de a le aplica o reținere la sursă de 10 %.

28 La 20 decembrie 2017, pârâta din litigiul principal a respins contestația formulată de Viva Telecom Bulgaria împotriva acestei decizii.

29 Prin hotărârea din 29 martie 2019, Administrativen sad Sofia (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), sesizat de această societate cu o acțiune prin care urmărea să conteste legalitatea deciziei din 16 octombrie 2017, a respins acțiunea, considerând că împrumutul în discuție în litigiul principal constituia un activ financiar al societății menționate, care a generat un profit ca urmare a 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.

30 Viva Telecom Bulgaria a formulat recurs la Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria) având ca obiect anularea hotărârii menționate.

31 În susținerea acestui recurs, societatea respectivă arată că impozitul reținut la sursă a fost prelevat pentru venituri provenite din dobânzi fictive fără a se ține seama de existența dovedită a unui interes comercial în vederea acordării unui împrumut fără dobânzi. Ea susține de asemenea că nu avea mijloacele de a plăti dobânzile aferente împrumutului în discuție în litigiul principal și că InterV Investment era singurul proprietar al capitalului la data încheierii acordului privind împrumutul menționat. Aceasta consideră de asemenea că articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO este contrar jurisprudenței Curții, întrucât nu ar permite părților la un împrumut fără dobânzi să dovedească existența unor considerații economice valabile pentru acordarea împrumutului.

32 Cu titlu subsidiar, Viva Telecom Bulgaria arată 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, este aplicabilă Directiva 2011/96, care se referă la acest tip de venituri. Or, în temeiul articolului 5 din această directivă, profiturile distribuite societății-mamă nerezidente de către o filială rezidentă ar

fi scutite de reținerea la sursă. Viva Telecom Bulgaria susține de asemenea că împrumutul în discuție în litigiul principal constituie 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.

33 Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) ridică, în primul rând, problema dacă articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO este conform principiului proporționalității, prevăzut la articolul 5 alineatul (4) și la articolul 12 litera (b) TUE, precum și dreptului la o cale de atac efectivă, consacrat la articolul 47 din cartă. Astfel, această dispoziție națională ar prevedea o prezumție irefragabilă de evaziune fiscală în cazul acordării unui împrumut fără dobânzi, indiferent dacă între persoane afiliate sau nu, fără ca împrumutătorul sau împrumutatul să poată răsturna această prezumție. Or, în cazul unor societăți afiliate, considerații economice referitoare la interesele grupului în cauză ar putea justifica încheierea unui asemenea împrumut.

34 În al doilea rând, instanța de trimitere ridică problema domeniului de aplicare al Directivelor 2003/49 și 2011/96. Astfel, în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49, transpus de Republica Bulgaria, înainte de 1 ianuarie 2015, în esență, prin articolul 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO și, după această dată, prin articolul 195 alineatul (6) punctul 3 și alineatul (11) punctul 4 din ZKPO, statul membru de origine nu ar fi obligat să acorde beneficiul avantajelor acestei directive în cazurile unor plăți rezultate din creanțe care nu prevăd rambursarea datoriei principale sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii. Prin urmare, s-ar ridica problema dacă astfel de plăți trebuie considerate o distribuire de profituri care, din moment ce este efectuată de o filială rezidentă către societatea sa mamă nerezidentă, ar trebui, în temeiul articolelor 1 și 5 din Directiva 2011/96, să fie scutită de impozitul reținut la sursă.

35 În al treilea rând, această instanță ridică problema dacă acordarea unui împrumut fără dobânzi unei societăți rezidente de către o societate nerezidentă, supus aplicării, începând de la 1 ianuarie 2010, a unui impozit reținut la sursă, în temeiul articolului 16 alineatul (2) punctul 3, precum și al articolului 195 din ZKPO, trebuie considerat un aport de capital, în sensul articolului 3 literele (h)-(j) din Directiva 2008/7, care ar trebui, în consecință, să fie supus dispozițiilor acestei directive, în special articolului 5 alineatul (1) literele (a) și (b), articolului 7 alineatul (1) și articolului 8 din aceasta.

36 În al patrulea și ultimul rând, instanța menționată ridică problema incidenței măsurilor tranzitorii cuprinse în Protocolul de admitere și în Actul de aderare, ale căror dispoziții care figurează în anexele VI secțiunile 6 punctele 3 respective prevăd că Republica Bulgaria era autorizată să nu aplice articolul 1 din Directiva 2003/49 până la 31 decembrie 2014, precizând totodată că, în această perioadă de tranziție, rata impozitului pe plățile de dobânzi efectuate, printre altele, în favoarea unei societăți asociate dintr-un alt stat membru nu ar putea depăși 5 % în perioada cuprinsă între 31 decembrie 2010 și 31 decembrie 2014. Astfel, articolul 200 alineatul (2) și articolul 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO, în versiunea în vigoare în cursul anului 2014, ar fi contrare acestor dispoziții, întrucât prevedeau un impozit reținut la sursă care se ridica la 10 %.

37 În aceste condiții, 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 [cartă], 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), precum și articolul 5 din Directiva [2011/96] și articolul 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva [2003/49] se opun unor dispoziții naționale cum sunt cele prevăzute 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), [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) și 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

38 Prin intermediul celor șase întrebări, care se suprapun în parte, instanța de trimitere ridică în esență problema interpretării, pe de o parte, a dreptului derivat al Uniunii care rezultă din Directiva 2003/49 (a doua, a treia și a șasea întrebare), din Directiva 2011/96 (a doua și a patra întrebare) și, respectiv, din Directiva 2008/7 (a cincea întrebare) și, pe de altă parte, a dreptului

primar al Uniunii care decurge din articolele 49 și 63 TFUE (a patra întrebare), respectiv din articolul 5 alineatul (4) și din articolul 12 litera (b) TUE, precum și din articolul 47 din cartă (prima întrebare).

Cu privire la admisibilitate

39 Pârâta din litigiul principal consideră că întrebările preliminare a doua-a patra sunt inadmisibile. Astfel, aceste întrebări ar privi dispoziții din dreptul Uniunii, și anume articolul 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49, precum și articolul 1 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) și articolul 5 din Directiva 2011/96, care nu sunt lipsite de claritate. În plus, aceste dispoziții nu ar avea nicio legătură cu calificarea juridică efectuată de administrația fiscală în decizia în discuție în litigiul principal. În fapt, această decizie ar impune o reținere la sursă nu pentru distribuirea de dividende sau de profit, în sensul Directivei 2011/96, ci pentru existența unei evaziuni fiscale ca urmare a încheierii unui împrumut fără dobânzi. Pe de altă parte, articolul 200a alineatul (3) punctul 4 din ZKPO, devenit, începând cu 1 ianuarie 2011, articolul 200a alineatul (5) punctul 4 din ZKPO, ar constitui o transpunere corectă a articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49.

40 Guvernul bulgar consideră, la rândul său, că a doua și a treia întrebare preliminară sunt inadmisibile, întrucât nu au legătură cu împrejurările din litigiul principal. Astfel, decizia de trimitere nu ar indica modul în care interpretarea Directivelor 2003/49 și 2011/96 este utilă pentru soluționarea acestui litigiu.

41 Din jurisprudența constantă a Curții rezultă că numai instanțele naționale care sunt sesizate cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată au competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare, pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea sau validitatea unei norme a dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe. Rezultă că întrebările adresate de instanțele naționale beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă rezultă că interpretarea solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, dacă problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor respective (Hotărârea din 16 iulie 2020, Facebook Ireland și Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, punctul 73, precum și jurisprudența citată).

42 În speță, trebuie subliniat de la bun început, în ceea ce privește afirmația întemeiată pe claritatea dispozițiilor Directivelor 2003/49 și 2011/96 care fac obiectul întrebărilor a doua-a patra, că unei instanțe naționale nu i se interzice nicidecum să adreseze Curții întrebări preliminare al căror răspuns, potrivit opiniei uneia dintre părțile din litigiul principal, nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile. Astfel, chiar presupunând că aceasta ar fi situația, cererea de decizie preliminară care cuprinde asemenea întrebări nu devine totuși inadmisibilă (Hotărârea din 14 octombrie 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, punctul 26 și jurisprudența citată).

43 Pe de altă parte, trebuie să se constate că niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu permite să se considere că interpretarea solicitată a Directivelor 2003/49 și 2011/96 nu ar avea legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal ori ar fi de natură ipotetică, în special ca urmare a faptului că decizia în discuție în litigiul principal nu ar fi procedat la aplicarea dispozițiilor cuprinse în directivele respective sau că dreptul național ar fi conform cu acestea.

Astfel, în cererea sa de decizie preliminară, instanța de trimitere a prezentat cu toată claritatea necesară motivele pentru care consideră că răspunsul la întrebările a doua-a patra privind interpretarea acestor dispoziții ale dreptului Uniunii este necesar pentru soluționarea litigiului principal, reținerea la sursă impusă în decizia respectivă fiind, potrivit acestei instanțe, susceptibilă să încalce directivele menționate.

44 Rezultă că întrebările a doua-a patra sunt admisibile.

Cu privire la fond

45 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atunci când un domeniu a făcut obiectul unei armonizări exhaustive la nivelul Uniunii, orice măsură națională care intră în domeniul respectiv trebuie apreciată în raport cu dispozițiile acestei măsuri de armonizare, iar nu în raport cu dispozițiile dreptului primar (Hotărârea din 6 decembrie 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, punctul 22 și jurisprudența citată).

46 Prin urmare, trebuie analizate mai întâi întrebările adresate de instanța de trimitere în măsura în care privesc interpretarea Directivelor 2003/49, 2011/96 și 2008/7, apoi, în lipsa unei armonizări exhaustive, aceste întrebări în măsura în care privesc, pe de o parte, articolele 49 și 63 TFUE și, pe de altă parte, articolul 5 alineatul (4) și articolul 12 litera (b) TUE, precum și articolul 47 din cartă.

Cu privire la interpretarea Directivelor 2003/49, 2011/96 și 2008/7

47 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 coroborat cu articolul 4 alineatul (1) litera (d) din această directivă, precum și cu anexa VI secțiunea 6 punctul 3 din Protocolul de admitere și, respectiv, din Actul de aderare, articolul 5 din Directiva 2011/96, precum și articolele 3 și 5 din Directiva 2008/7 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede impozitarea, sub forma unei reținere la sursă, a dobânzilor fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobânzi acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată, în condiții de piață, să le plătească acesteia din urmă.

– *Cu privire la Directiva 2003/49*

48 Astfel cum rezultă din cuprinsul considerentelor (2)-(4) ale Directivei 2003/49, aceasta urmărește eliminarea dublei impozitări în ceea ce privește plățile de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite și ca aceste plăți să fie impozitate o singură dată într-un singur stat membru, eliminarea oricărei forme de impozitare a plăților menționate în statul membru de unde provin constituind soluția cea mai adecvată pentru realizarea egalității tratamentului fiscal aplicat operațiunilor la nivel național cu cel aplicat la nivel transfrontalier (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 85, precum și jurisprudența citată).

49 Domeniul de aplicare al Directivei 2003/49, astfel cum este stabilit la articolul 1 alineatul (1) din aceasta, privește, prin urmare, scutirea de impozit a plăților de dobânzi și de redevențe generate în statul membru de origine al acestora, dacă beneficiarul lor este o societate stabilită în alt stat

membru sau un sediu permanent, situat în alt stat membru, aparținând unei societăți dintr-un stat membru (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 86, precum și jurisprudența citată).

50 Din această perspectivă, articolul 1 alineatul (1) din directiva menționată prevede, printre altele, că plățile de dobânzi sunt scutite de orice reținere la sursă în statul membru de origine atunci când beneficiarul dobânzilor este o societate dintr-un alt stat membru.

51 Or, reiese din jurisprudența Curții că, din moment ce articolul 2 litera (a) din această directivă definește dobânzile ca fiind „veniturile din creanțe de orice fel”, numai beneficiarul efectiv poate percepe dobânzi care constituie veniturile din astfel de creanțe (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 87, precum și jurisprudența citată).

52 În consecință, noțiunea „beneficiarul dobânzilor”, în sensul Directivei 2003/49, trebuie interpretată în sensul că desemnează o entitate care beneficiază în mod real, pe plan economic, de dobânzile care îi sunt plătite și care dispune, prin urmare, de puterea de a le stabili în mod liber destinația (a se vedea în acest sens 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 88, 89 și 122).

53 Așadar, această noțiune nu trebuie înțeleasă într-o accepțiune tehnică (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 92).

54 Or, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 58 din concluzii, atunci când administrația fiscală stabilește, pentru a le impozita, dobânzi fictive aferente unui împrumut fără dobânzi, creditorul nu primește nicio dobândă și, prin urmare, nu poate fi considerat un „beneficiar efectiv”, în sensul jurisprudenței prezentate la punctul 51 din prezenta hotărâre.

55 Rezultă că dobânzile fictive stabilite de administrația fiscală, precum cele în discuție în cauza principală, nu pot fi considerate plăți de dobânzi în sensul articolului 1 alineatul (1) și al articolului 2 litera (a) din Directiva 2003/49, din moment ce, concret, nu a avut loc nicio plată.

56 Pentru același motiv, astfel de dobânzi nu pot intra nici sub incidența articolului 4 alineatul (1) litera (d) din directiva menționată, dat fiind că această dispoziție privește „plățile” ce rezultă din creanțe care nu prevăd rambursarea datoriei principale sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii.

57 Prin urmare, Directiva 2003/49 nu se aplică unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal.

58 În aceste condiții, nu este necesară pronunțarea cu privire la interpretarea dispozițiilor tranzitorii cuprinse în anexa VI secțiunea 6 punctul 3 la Protocolul de admitere și, respectiv, la Actul de aderare referitoare la aplicarea acestei directive în Bulgaria.

– *Cu privire la Directiva 2011/96*

59 În conformitate cu considerentele sale (3)-(6), obiectivul urmărit de Directiva 2011/96 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, pentru a facilita gruparea societăților la scara Uniunii [Hotărârea din 2 aprilie 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punctul 31 și jurisprudența citată].

60 Această directivă urmărește astfel să asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o societate stabilită într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 25, precum și jurisprudența citată).

61 În acest scop, articolul 1 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată prevede că aceasta se aplică repartizării profiturilor efectuate, într-o relație transfrontalieră, de o filială către societatea sa mamă, articolul 5 din aceeași directivă prevăzând scutirea de reținerea la sursă a impozitelor.

62 În această privință, Curtea a statuat că statul membru în care este rezidentă o societate poate în mod legitim să considere dobânzile plătite de această societate societății sale mamă stabilită într-un alt stat membru ca fiind distribuire de profituri atunci când cuantumul acestor dobânzi depășește ceea ce s-ar fi plătit în condiții de concurență deplină (a se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punctele 87-89).

63 În schimb, dobânzile fictive stabilite de administrația fiscală a unei societăți rezidente în legătură cu un împrumut fără dobânzi încheiat între aceasta și societatea sa mamă nerezidentă nu pot fi considerate profituri distribuite, din moment ce, într-un asemenea caz, nu are loc nicio plată efectivă de dobânzi între aceste societăți.

64 Prin urmare, Directiva 2011/96 nu se aplică unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal.

– *Cu privire la Directiva 2008/7*

65 Astfel cum Curtea a arătat deja în repetate rânduri, Directiva 2008/7 a realizat o armonizare exhaustivă a situațiilor în care statele membre pot supune majorarea capitalului unor impozite indirecte (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, punctul 27 și jurisprudența citată).

66 Această armonizare urmărește astfel să elimine, în măsura posibilului, factorii care pot distorsiona concurența ori pot restrânge libera circulație a capitalului și să garanteze astfel buna funcționare a pieței interne (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, punctul 31).

67 În acest scop, 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.

68 Potrivit articolului 3 litera (h) din Directiva 2008/7, noțiunea de „aport de capital” include majorarea activelor unei societăți de capital prin prestarea de servicii de către un membru, care nu determină o majorare a capitalului societății, dar care poate spori valoarea acțiunilor societății.

69 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că acordarea unui împrumut fără dobânzi poate constitui un aport de capital, în sensul acestei dispoziții, din moment ce un astfel de împrumut permite societății împrumutate să dispună de capitaluri fără a trebui să suporte costul acestora,

că economia de dobânzi care rezultă de aici determină o majorare a activelor sale, permițând societății respective să evite o cheltuială pe care ar fi trebuit să o suporte, și că, prin economisirea acestor cheltuieli, beneficiul unui astfel de împrumut contribuie la consolidarea potențialului său economic și trebuie, prin urmare, să fie considerat ca fiind susceptibil să majoreze valoarea acțiunilor societății beneficiare (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).

70 Totuși, potrivit chiar titlului Directivei 2008/7 și modului de redactare a articolului 5 alineatul (1) litera (a) din aceasta, directiva respectivă interzice statelor membre doar să aplice aporturilor de capital un „impozit indirect”. În special, astfel cum a subliniat deja Curtea, armonizarea prevăzută de această directivă nu privește impozitele directe, care, precum impozitul pe profit, țin, în principiu, de competența statelor membre, cu respectarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 26 septembrie 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, punctul 21, și Hotărârea din 18 ianuarie 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, punctul 24).

71 Prin urmare, articolul 5 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2008/7 nu impune statelor membre să scutească aporturile de capital de orice formă de impozitare directă.

72 Or, așa cum a arătat avocatul general la punctul 168 din concluzii, reținerea la sursă în discuție în litigiul principal trebuie să fie considerată un impozit direct.

73 Astfel, acest impozit, care rezultă din aplicarea legislației naționale privind impozitul pe profit, are ca fapt generator și drept bază de impozitare venitul pe care societatea-mamă nerezidentă ar fi trebuit să îl realizeze în condiții de piață. În această măsură, este similar cu un impozit direct pe venit (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 ianuarie 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, punctul 26, precum și Hotărârea din 10 martie 2005, Optiver și alții, C-22/03, EU:C:2005:143, punctul 33).

74 Prin urmare, Directiva 2008/7 nu se aplică unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal.

– *Răspunsul la întrebările privind interpretarea Directivelor 2003/49, 2011/96 și 2008/7*

75 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2003/49 coroborat cu articolul 4 alineatul (1) litera (d) din această directivă, cu articolul 5 din Directiva 2011/96, precum și cu articolele 3 și 5 din Directiva 2008/7 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede impozitarea, sub forma unei rețineri la sursă, a dobânzilor fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobânzi acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată, în condiții de piață, să le plătească acesteia din urmă.

Cu privire la interpretarea articolelor 49 și 63 TFUE, a articolului 5 alineatul (4) și a articolului 12 litera (b) TUE, precum și a articolului 47 din cartă

76 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere urmărește în esență să afle dacă articolele 49 și 63 TFUE, pe de o parte, articolul 5 alineatul (4) și articolul 12 litera (b) TUE, precum și articolul 47 din cartă, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede impozitarea, sub forma unei rețineri la sursă, a dobânzilor

fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobânzi acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată să le plătească acesteia, în condiții de piață, atunci când această reținere la sursă se aplică cuantumului brut al dobânzilor respective, fără posibilitatea de a deduce, în acest stadiu, cheltuielile legate de împrumutul respectiv, depunerea ulterioară a unei cereri în acest sens fiind necesară pentru recalcularea reținerii menționate și pentru o eventuală rambursare.

– *Cu privire la articolele 49 și 63 TFUE*

77 Din moment ce întrebarea preliminară se referă în același timp la libertatea de stabilire și la libera circulație a capitalurilor, consacrate la articolul 49 TFUE și, respectiv, la articolul 63 TFUE, trebuie să se determine în prealabil care dintre aceste două libertăți poate fi afectată de o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal.

78 În această privință, dintr-o jurisprudență consacrată a Curții rezultă că trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea din 10 iunie 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punctul 17 și jurisprudența citată).

79 Astfel, o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire (Hotărârea din 10 iunie 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punctul 18 și jurisprudența citată).

80 În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea din 10 iunie 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punctul 19 și jurisprudența citată).

81 În ceea ce privește reglementarea națională în discuție în litigiul principal, instanța de trimitere arată ea însăși, în cererea sa de decizie preliminară, că articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO se aplică împrumuturilor fără dobânzi acordate atât între societăți afiliate, cât și între societăți neafiliate și, prin urmare, independent de posibilitatea de care dispune o societate de a exercita o influență certă asupra deciziilor și a activității unei alte societăți, fapt confirmat, de altfel, de modul de redactare a alineatului (1) al acestui articol, care vizează în mod explicit societățile neafiliate.

82 Într-un astfel de caz, elementele de fapt din acțiunea principală, din care reiese că societatea împrumutătoare era, la momentul faptelor pertinente, acționarul exclusiv al societății împrumutate, nu au relevanță pentru a stabili dacă situația avută în vedere în acest litigiu ține de una sau de alta dintre libertățile fundamentale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punctele 22 și 23, precum și jurisprudența citată).

83 În consecință, trebuie să se considere că, tocmai prin obiectul său, reglementarea națională în discuție în litigiul principal intră în mod preponderent sub incidența liberei circulații a capitalurilor prevăzute la articolul 63 TFUE (a se vedea în acest sens 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 158 și jurisprudența citată).

84 În aceste condiții, presupunând că această reglementare națională ar avea efecte restrictive asupra libertății de stabilire, asemenea efecte ar reprezenta consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor și nu ar justifica, prin urmare, o analiză autonomă a reglementării menționate în raport cu articolul 49 TFUE (Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 51).

85 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă reglementarea națională menționată cuprinde o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 TFUE, și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă această restricție poate fi justificată în raport cu dispoziția respectivă.

86 În primul rând, în ceea ce privește existența unei restricții, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice, ca restricții privind circulația capitalurilor, măsurile care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 30 aprilie 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punctul 22 și jurisprudența citată).

87 În această privință, presupunând că articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO, care ține de interpretarea dreptului național, instituie o prezumție irefragabilă de evaziune fiscală, fără a permite persoanelor interesate, printre altele, în cadrul unei căi de atac jurisdicționale, să prezinte elemente referitoare la eventualele rațiuni comerciale care justifică încheierea de împrumuturi fără dobânzi, trebuie să se constate că această normă se aplică în același mod tuturor împrumuturilor fără dobânzi, indiferent dacă implică sau nu implică societăți nerezidente. Prin urmare, în ceea ce privește această regulă, dispoziția menționată nu determină nicio restricție privind libera circulație a capitalurilor, care intră sub incidența articolului 63 TFUE.

88 În schimb, Curtea a statuat deja 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 a fi posibil să deducă cheltuielile, cum ar fi cheltuielile cu dobânzile, legate direct de activitatea de credit în cauză, în timp ce o asemenea posibilitate de deducere este recunoscută societăților rezidente care percep dobânzi de la o altă societate rezidentă, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor (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 175, precum și jurisprudența citată).

89 Or, în speță, dacă aceeași cotă de impozitare de 10 % se aplică independent de faptul că împrumutul fără dobânzi implică numai societăți rezidente sau implică și societăți nerezidente, societățile rezidente sunt supuse impozitului în cauză, în cadrul supunerii la plata impozitului pe profit, pe cuantumul net al veniturilor lor provenite din dobânzi fictive, după deducerea eventualelor cheltuieli legate în mod direct de acordarea acestui împrumut, în timp ce, în conformitate cu articolul 195 alineatele (1) și (2), precum și cu articolul 199 din ZKPO, societățile nerezidente sunt supuse unui impozit prin reținere la sursă pe cuantumul brut al veniturilor lor provenite din dobânzi fictive, fără a fi posibilă în această etapă deducerea unor astfel de cheltuieli.

90 Desigur, este cert că, în temeiul articolului 202a din ZKPO, aceste societăți nerezidente pot depune o cerere în cursul anului următor celui al perceperii impozitului prin reținere la sursă pentru ca acest impozit să fie recalculat astfel încât să corespundă celui care ar fi fost datorat de o societate rezidentă. Această procedură de recuperare le-ar permite astfel, pe de o parte, să deducă

cheltuielile legate în mod direct de activitatea de împrumut în cauză și, pe de altă parte, să obțină eventuala rambursare a impozitului excedentar prelevat la sursă sau chiar scutirea de acest impozit, în cazul unei situații deficitare.

91 Totuși, nu este mai puțin adevărat că, în timp ce o societate rezidentă poate să deducă de la bun început cheltuielile legate în mod direct de veniturile sale provenite din dobânzi fictive pentru ca cuantumul impozitului prelevat de administrația fiscală să corespundă imediat cuantumului exact al impozitului datorat, o societate nerezidentă poate solicita o astfel de luare în considerare, în cadrul procedurii de recuperare menționate, numai într-o etapă ulterioară, prin introducerea unei cereri, după ce a achitat impozitul reținut la sursă calculat asupra cuantumului brut al dobânzilor sale fictive.

92 Rezultă că regularizarea situației fiscale a unei societăți nerezidente intervine în mod necesar cu întârziere în raport cu momentul la care o societate rezidentă trebuie să achite, după depunerea declarației sale fiscale, impozitul pe cuantumul net al dobânzilor sale fictive.

93 Astfel, în speță, nu se contestă că, dacă societatea care a acordat împrumutul în discuție în litigiul principal ar fi fost o societate rezidentă, acesteia nu i s-ar fi solicitat, în ipoteza în care situația sa financiară ar fi deficitară, să plătească impozitul pe dobânzile fictive aferente acestui împrumut și, prin urmare, ar fi fost scutită de la bun început de plata acestui impozit fără a fi obligată să solicite ulterior recalcularea sa.

94 Este necesar să se constate că o astfel de diferență de tratament este de natură să confere un avantaj societăților rezidente, din moment ce de aici rezultă cel puțin un avantaj de trezorerie pentru acestea în raport cu societățile nerezidente (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Sofina și alții, C-575/17, EU:C:2018:943, punctele 28-34).

95 În consecință, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor care este, în principiu, interzisă de articolul 63 TFUE.

96 Prin urmare, trebuie să se verifice, în al doilea rând, dacă o astfel de restricție poate fi considerată ca fiind justificată în mod obiectiv, în raport cu articolul 65 alineatele (1) și (3) TFUE.

97 Din aceste dispoziții rezultă că statele membre pot stabili, prin reglementarea lor națională, o distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, în măsura în care această distincție nu constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor [Hotărârea din 18 martie 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impozitarea câștigurilor din proprietăți imobiliare), C-388/19, EU:C:2021:212, punctul 34].

98 Prin urmare, este necesar să se facă distincție între tratamentele inegale autorizate în temeiul alineatului (1) litera (a) al articolului 65 TFUE și discriminările arbitrare interzise de alineatul (3) al aceluiași articol. În această privință, din jurisprudența Curții rezultă că, pentru ca o legislație fiscală națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt în mod obiectiv comparabile sau să fie justificată printr-un motiv imperativ de interes general [a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 martie 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impozitarea câștigurilor din proprietăți imobiliare), C-388/19, EU:C:2021:212, punctul 35].

99 În ceea ce privește, *primo*, comparabilitatea situațiilor în discuție în litigiul principal, pârâta din litigiul principal, în observațiile sale scrise, și guvernul bulgar, în ședință, au arătat că diferența de tratament este justificată de faptul că o societate nerezidentă și o societate rezidentă se află în situații obiectiv diferite în ceea ce privește impozitul pe profit, întrucât prima, spre deosebire de cea de a doua, nu produce un rezultat financiar, contabil și fiscal care să permită supunerea sa la plata acestui impozit în Bulgaria.

100 În această privință, trebuie amintit că, în materie de impozite directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile (Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 31).

101 Totuși, din jurisprudența Curții reiese că, din momentul în care un stat supune, în mod unilateral sau pe cale convențională, impozitului pe venit nu numai contribuabilii rezidenți, ci și contribuabilii nerezidenți, pentru dividendele pe care le primesc de la o societate rezidentă, situația acestor contribuabili nerezidenți se apropie de cea a contribuabililor rezidenți (Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Sofina și alții, C-575/17, EU:C:2018:943, punctul 47).

102 În special, în ceea ce privește stabilirea, în vederea calculării impozitului pe venit, a cheltuielilor legate în mod direct de o activitate care a generat venituri impozabile într-un stat membru, Curtea a statuat deja că societățile rezidente și societățile nerezidente se află într-o situație comparabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 74 și jurisprudența citată).

103 Or, în speță, este necesar să se constate că Republica Bulgaria a ales, prin reglementarea națională în discuție în litigiul principal, să își exercite competența fiscală asupra împrumuturilor fără dobânzi încheiate între societăți împrumutate rezidente și societăți împrumutătoare nerezidente și că, în consecință, societățile nerezidente trebuie să fie considerate, în ceea ce privește cheltuielile direct legate de aceste împrumuturi, într-o situație comparabilă cu cea a societăților rezidente.

104 Este adevărat că, în Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), Curtea a constatat că, în împrejurările cauzei în care s-a pronunțat această hotărâre, o diferență de tratament care consta în aplicarea unor mecanisme de impozitare diferite în funcție de locul de reședință al persoanei impozabile privea situații care nu erau comparabile în mod obiectiv, astfel încât această diferență de tratament, care, în plus, nu aducea în mod necesar un avantaj beneficiarilor rezidenți, nu constituia o restricție, printre altele, privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, punctele 41 și 49-51; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 70).

105 Totuși, spre deosebire de cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), în prezenta cauză, societățile rezidente care au acordat un împrumut fără dobânzi, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 94 din prezenta hotărâre, beneficiază, în raport cu societățile nerezidente care au acordat un astfel de împrumut, de un avantaj de trezorerie care decurge din momentul diferit în care deducerea cheltuielilor legate direct de împrumutul respectiv poate fi efectuată de acestea.

106 Or, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 91-93 din prezenta hotărâre, întinderea acestui avantaj este determinată de durata procedurii de recuperare instituite de reglementarea națională în discuție în litigiul principal pentru a permite societăților nerezidente să solicite recalcularea

reținerii la sursă aplicate asupra cuantumului brut al dobânzilor fictive aferente împrumutului fără dobânzi pentru ca această reținere să corespundă cuantumului impozitului pe profit care ar fi fost achitat de o societate rezidentă care a acordat un asemenea împrumut.

107 În aceste condiții, nu se poate considera că diferența de tratament în impozitarea dobânzilor fictive aferente unui împrumut fără dobânzi, după cum acesta este acordat de o societate rezidentă sau de o societate nerezidentă, se limitează la modalitățile de percepere a impozitului (a se vedea prin analogie 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 164 și 165, precum și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, punctele 71-73).

108 Prin urmare, această diferență de tratament privește situații care sunt comparabile din punct de vedere obiectiv.

109 În consecință, trebuie să se examineze, *secundo*, dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal poate fi justificată prin motivele invocate în speță de unele persoane interesate.

110 În această privință, pârâta din litigiul principal arată că, în conformitate cu principiul teritorialității, statele membre au dreptul de a impozita veniturile generate pe teritoriul lor pentru a asigura o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare. În special, în lipsa unor măsuri de armonizare adoptate de Uniune, statele membre ar rămâne competente să definească criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare. Guvernul bulgar subliniază, la rândul său, că reglementarea națională în discuție în litigiul principal are ca obiect combaterea evaziunii fiscale.

111 Astfel, este necesar să se constate că această argumentație urmărește în esență să justifice reglementarea națională în discuție în litigiul principal prin necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și de a asigura eficacitatea recuperării impozitului în vederea prevenirii evaziunii fiscale, astfel cum reiese din însuși modul de redactare a articolului 16 din ZKPO.

112 În această privință, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o măsură care restrânge libera circulație a capitalurilor nu poate fi admisă decât cu condiția să fie justificată de un motiv imperativ de interes general și să respecte principiul proporționalității, ceea ce presupune ca aceasta să poată garanta realizarea obiectivului urmărit în mod legitim și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia [Hotărârea din 21 mai 2019, Comisia/Ungaria (Uzufruct asupra unor terenuri agricole), C-235/17, EU:C:2019:432, punctul 59 și jurisprudența citată].

113 Potrivit jurisprudenței Curții, constituie motive imperative de interes general care pot justifica o restricție a exercitării libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE, printre care figurează libera circulație a capitalurilor, atât necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, cât și combaterea evaziunii fiscale (Hotărârea din 8 martie 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 65). Situația este aceeași în ceea ce privește necesitatea de a garanta eficiența recuperării impozitului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 aprilie 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punctul 38 și jurisprudența citată).

114 În ceea ce privește capacitatea reglementării naționale în discuție în litigiul principal de a realiza aceste obiective, trebuie amintit că necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate să justifice o diferență de tratament atunci când regimul examinat urmărește prevenirea unor comportamente care pot să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (Hotărârea din 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punctul 43 și jurisprudența citată).

115 În această privință, Curtea a statuat deja că procedura de reținere la sursă constituie un mijloc legitim și adecvat pentru a asigura tratamentul fiscal al veniturilor unui contribuabil stabilit în afara statului de impunere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Sofina și alții, C-575/17, EU:C:2018:943, punctul 68).

116 Or, în speță, este necesar să se constate că reglementarea națională în discuție în litigiul principal, în măsura în care prevede impozitarea la sursă a dobânzilor fictive aferente unor împrumuturi fără dobânzi acordate de societăți nerezidente unor societăți rezidente, permite statului membru de reședință să își exercite competența fiscală în legătură cu activități desfășurate pe teritoriul său, urmărind să împiedice ca acordarea unor astfel de împrumuturi să nu aibă alt scop decât eludarea impozitului care ar fi datorat în mod normal pentru veniturile generate de activitățile realizate pe teritoriul național.

117 Prin urmare, o astfel de reglementare trebuie considerată aptă să asigure o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și să asigure eficacitatea colectării impozitului în vederea prevenirii evaziunii fiscale.

118 În ceea ce privește aspectul dacă reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective, Viva Telecom Bulgaria a arătat, în ședință, că durata procedurii de recuperare prevăzute la articolul 202a din ZKPO este excesivă, din moment ce o eventuală rambursare a impozitului excedentar reținut la sursă achitat de o societate rezidentă pe cuantumul brut al dobânzilor fictive aferente unui împrumut fără dobânzi acordat de o societate nerezidentă poate surveni numai după trecerea a trei ani.

119 Totuși, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, din explicațiile furnizate de pârâta din litigiul principal în cadrul acestei ședințe reiese că o astfel de rambursare intervine, ca regulă generală, în termen de 30 de zile de la introducerea cererii și că numai în cazuri excepționale durata procedurii poate să atingă trei ani. În plus, guvernul bulgar a arătat în ședință, aspect a cărui verificare este de asemenea de competența acestei instanțe, că Agenția națională a veniturilor publice trebuie să efectueze plata dobânzilor aferente sumelor datorate începând cu a 30-a zi de la depunerea declarației fiscale.

120 Astfel, sub rezerva acestor verificări, reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu pare, în raport cu durata procedurii de recuperare, să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor pe care le urmărește.

121 În aceste condiții, reglementarea națională menționată pare susceptibilă să fie justificată de obiectivele care constau în menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și în asigurarea eficienței recuperării impozitului în vederea prevenirii evaziunii fiscale.

– Cu privire la articolul 5 alineatul (4) și la articolul 12 litera (b) TUE, precum și la articolul 47 din cartă

122 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 33 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere ridică de asemenea problema interpretării articolului 5 alineatul (4) și a articolului 12 litera (b) TUE, precum și a articolului 47 din cartă, pentru motivul că reglementarea națională în discuție în litigiul principal, așa cum rezultă din articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO, ar prevedea o prezumție irefragabilă de evaziune fiscală în cazul acordării unui împrumut fără dobânzi.

123 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, Curtea nu este competentă să răspundă la o întrebare adresată cu titlu preliminar atunci când este evident că dispoziția din dreptul Uniunii supusă interpretării Curții nu este aplicabilă (Hotărârea din 25 iulie 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punctul 31).

124 Or, în primul rând, în ceea ce privește articolul 5 alineatul (4) TUE, Curtea a statuat deja că această dispoziție se raportează la acțiunea instituțiilor Uniunii, primul său paragraf prevăzând că, în temeiul principiului proporționalității, conținutul și forma acțiunii Uniunii nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor tratatelor, iar al doilea paragraf impunând instituțiilor Uniunii să se conformeze aceluiași principiu al proporționalității atunci când acționează în exercitarea unei competențe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 iulie 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punctul 33).

125 În al doilea rând, în ceea ce privește articolul 12 litera (b) TUE, Curtea a statuat de asemenea că această dispoziție, potrivit căreia parlamentele naționale contribuie la buna funcționare a Uniunii prin respectarea principiului subsidiarității, abilitează parlamentele respective să se asigure de respectarea acestui principiu la exercitarea unei competențe de către instituțiile Uniunii, precum și de buna funcționare a Uniunii și, prin urmare, nu vizează legislațiile naționale, ci proiectele de acte legislative ale Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 iulie 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punctul 34).

126 În al treilea rând, în ceea ce privește articolul 47 din cartă, trebuie amintit că domeniul de aplicare al acesteia, în ceea ce privește acțiunea statelor membre, este definit la articolul 51 alineatul (1) din carta menționată, potrivit căruia dispozițiile sale se adresează statelor membre numai în cazul în care pun în aplicare dreptul Uniunii (Hotărârea din 14 ianuarie 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo și Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punctul 30, precum și jurisprudența citată).

127 Articolul 51 alineatul (1) din cartă confirmă jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia drepturile fundamentale garantate de ordinea juridică a Uniunii au vocația de a fi aplicate în toate situațiile reglementate de dreptul Uniunii, însă nu în afara unor asemenea situații (Hotărârea din 14 ianuarie 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo și Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punctul 31, precum și jurisprudența citată).

128 Astfel, atunci când o situație juridică nu intră în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii, Curtea nu este competentă să o examineze, iar dispozițiile eventual invocate ale cartei nu pot constitui, prin ele însele, temeiul acestei competențe (Hotărârea din 14 ianuarie 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo și Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

129 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu intră, pentru toate motivele prezentate la punctele 48-75 din prezenta hotărâre, în domeniul de aplicare al Directivelor 2003/49, 2011/96 și 2008/7. Pe de altă parte, articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO, în măsura în care ar institui o prezumție irefragabilă de evaziune fiscală, nu intră, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 87 din prezenta hotărâre, sub incidența articolului 63 TFUE și, în consecință, nu intră, sub acest aspect, în domeniului de aplicare al cartei.

130 Rezultă că nu este necesar să se răspundă instanței de trimitere în măsura în care aceasta ridică problema interpretării articolului 5 alineatul (4) și a articolului 12 litera (b) TUE, precum și a articolului 47 din cartă, din moment ce este evident că aceste dispoziții nu își găsesc aplicarea în situația vizată de această instanță.

– *Răspunsul la întrebările privind interpretarea dreptului primar*

131 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă instanței de trimitere că articolul 63 TFUE, interpretat în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede impozitarea, sub forma unei rețineri la sursă, a dobânzilor fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobânzi acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată, în condiții de piață, să le plătească acesteia din urmă, atunci când această reținere la sursă se aplică cuantumului brut al dobânzilor respective, fără posibilitatea de a deduce, în această etapă, cheltuielile aferente acestui împrumut, introducerea ulterioară a unei cereri în acest sens fiind necesară în vederea recalculării reținerii menționate și a unei eventuale rambursări, cu condiția ca, pe de o parte, durata procedurii prevăzute în acest scop de reglementarea respectivă să nu fie excesivă și, pe de altă parte, să fie datorate dobânzi pentru sumele rambursate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) Articolul 1 alineatul (1) 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, coroborat cu articolul 4 alineatul (1) litera (d) din această directivă, cu articolul 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015, precum și cu articolele 3 și 5 din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede impozitarea, sub forma unei rețineri la sursă, a dobânzilor fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobânzi acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată, în condiții de piață, să le plătească acesteia din urmă.

2) **Articolul 63 TFUE, interpretat în lumina principiului proporționalității, trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede impozitarea, sub forma unei rețineri la sursă, a dobânzilor fictive pe care o filială rezidentă care a beneficiat de un împrumut fără dobânzi acordat de societatea sa mamă nerezidentă ar fi fost obligată, în condiții de piață, să le plătească acesteia din urmă, atunci când această reținere la sursă se aplică la cuantumul brut al dobânzilor menționate, fără posibilitatea de a deduce, în această etapă, cheltuielile aferente împrumutului respectiv, introducerea ulterioară a unei cereri în acest sens fiind necesară pentru recalcularea reținerii menționate și pentru o eventuală rambursare, cu condiția ca, pe de o parte, durata procedurii prevăzute în acest scop de reglementarea respectivă să nu fie excesivă și, pe de altă parte, să fie datorate dobânzi pentru sumele rambursate.**

Semnături