Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

25 iulie 2018*

„Trimitere preliminară – Libera prestare a serviciilor – Impozitarea societăților – Plăți efectuate de o societate rezidentă unor societăți nerezidente pentru închirierea de vagoane-cisternă – Obligația de a aplica o reținere la sursă asupra veniturilor din sursă națională plătite unei societăți străine – Nerespectare – Convenții care vizează evitarea dublei impuneri – Aplicare de dobânzi de întârziere societății rezidente pentru neplata reținerii la sursă – Dobânzi datorate de la expirarea termenului legal de plată și până în ziua în care probele privind aplicabilitatea convenției privind evitarea dublei impuneri sunt reunite – Dobânzi nerecuperabile”

În cauza C-553/16,

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 24 octombrie 2016, primită de Curte la 2 noiembrie 2016, în procedura

„TTL” EOOD

împotriva

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

cu participarea:

Varhovna administrativna prokuratura,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Rosas (raportor), președinte de cameră, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 ianuarie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru „TTL” EOOD, de V. Terzieva, advokat;

– pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, de A. Georgiev și de S. Atanasova, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: bulgara.

– pentru guvernul bulgar, de E. Petranova, de M. Georgieva și de T. Mitova, în calitate de agenți;

– pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels, de R. Lyal și de P. Mihaylova, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49, 54 și 63, precum și a articolului 65 alineatele (1) și (3) TFUE, a articolului 5 alineatul (4) și a articolului 12 litera (b) TUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „TTL” EOOD, pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (directorul Direcției „Căi de atac și practică în materie de fiscalitate și de securitate socială” din Sofia, Bulgaria) (denumită în continuare „administrația pârâtă în litigiul principal”), pe de altă parte, în legătură cu plata de către TTL a unor dobânzi de întârziere nerecuperabile pentru nerespectarea obligației sale de a aplica o reținere la sursă asupra plăților de venituri transfrontaliere efectuate în beneficiul unor societăți neafiliate cu sediul într-un alt stat membru decât Republica Bulgaria.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 5 alineatul (4) primul paragraf TUE prevede:

„În temeiul principiului proporționalității, acțiunea Uniunii, în conținut și formă, nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivelor tratatelor.”

4 Articolul 12 litera (b) TUE prevede:

„Parlamentele naționale contribuie în mod activ la buna funcționare a Uniunii:

[…]

(b) prin respectarea principiului subsidiarității în conformitate cu procedurile prevăzute în Protocolul privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității;”

Dreptul bulgar

5 În temeiul articolului 195 alineatul (1) din Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit) (DV nr. 105 din 22 decembrie 2006), în versiunea aplicabilă situației de fapt din cauza principală, veniturile pe care persoanele juridice străine le obțin din surse naționale, din moment ce nu au fost obținute prin intermediul unui sediu permanent de pe teritoriul bulgar, sunt supuse unei rețineri la sursă care stinge în mod definitiv datoria fiscală. Potrivit articolului 195 alineatul (2) din această lege, reținerea la sursă menționată la alineatul (1) este operată de persoanele juridice bulgare care plătesc venituri unor persoane juridice străine. Conform articolului 200 din legea menționată, cota acestei rețineri la sursă este de 10 %.

6 Articolul 202 alineatul (2) din Legea privind impozitul pe profit prevede că entitățile care plătesc venituri supuse unei reținere la sursă conform articolului 195 din această lege sunt obligate să plătească impozitul colectat în termen de trei luni de la începutul lunii care urmează celei în cursul căreia au fost plătite veniturile.

7 Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Codul de procedură fiscală și al asigurărilor sociale) din 1 ianuarie 2006 (DV nr. 105 din 29 decembrie 2005, denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”), în versiunea aplicabilă situației de fapt din cauza principală, prevede la articolul 18, intitulat „Răspunderea persoanelor care trebuie să rețină și să plătească impozite sau contribuții sociale”:

„(1) O persoană obligată prin lege să rețină și să plătească un impozit sau contribuții sociale obligatorii care nu reține și nu plătește impozitul sau contribuțiile răspunde solidar cu debitorul impozitului sau al contribuțiilor sociale nereținute și neplătite.

(2) Atunci când persoana vizată la alineatul (1) a reținut impozitul sau contribuțiile sociale obligatorii, dar nu le-a plătit, ea datorează acest impozit sau aceste contribuții sociale obligatorii, dar răspunderea debitorului este înlăturată.”

8 Articolul 175 alineatele (1) și (2) din Codul de procedură fiscală prevede:

„(1) În cazul datoriilor la bugetul de stat neachitate în termenele prevăzute de lege, se calculează dobânzi în cuantumul stabilit de lege.

(2) Se datorează dobânzi și:

1. pentru creanțe publice care nu au fost rambursate sau imputate în mod corect, inclusiv orice plăți primite pe baza unei cereri de rambursare în conformitate cu legislația în materie de prelevări fiscale și sociale;

2. pentru o plată anticipată care nu a fost efectuată în termenul legal prevăzut, la data de 31 decembrie din anul avut în vedere;

3. pe impozitele nerezidenților reținute la sursă, începând cu data expirării termenului prevăzut pentru achitarea acestora în dreptul bulgar și până la data la care aceștia fac dovada îndeplinirii condițiilor de aplicare a unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Bulgaria, chiar și în cazurile în care, potrivit convenției, nu se datorează impozit sau se datorează în cuantum mai redus.”

9 Codul de procedură fiscală prevede, la articolele 135-142, o procedură specială pentru aplicarea de scutiri fiscale prevăzute într-o convenție de evitare a dublei impuneri.

10 Potrivit acestei proceduri, scutirile fiscale se aplică după ce s-a dovedit că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a convenției de evitare a dublei impuneri.

11 În acest scop, conform articolului 136 din Codul de procedură fiscală, un nerezident trebuie să dovedească în special că, în momentul în care a luat naștere datoria fiscală care corespunde veniturilor supuse unei reținere la sursă pe teritoriul bulgar, avea rezidența fiscală în celălalt stat, în sensul convenției relevante de evitare a dublei impuneri, că dispunea de venituri a căror sursă se afla în Bulgaria și că nu deținea nici un sediu permanent, nici un centru de activitate pe teritoriul bulgar de care să fie efectiv legate veniturile în cauză.

12 Potrivit articolului 139 din Codul de procedură fiscală, începând de la un cuantum al veniturilor anuale supuse unei reținere la sursă care corespunde sumei de 100 000 de leva bulgare (BGN) (aproximativ 51 000 de euro), persoana străină trebuie să dovedească faptul că sunt îndeplinite condițiile care

permit aplicarea convenției relevante de evitare a dublei impuneri, potrivit modalităților prevăzute la articolele 139-141 din acest cod, la Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Impozitelor, Bulgaria) a locului unde este stabilită societatea care plătește veniturile. Conform articolului 139 din codul menționat, documentele care dovedesc că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a acestei convenții trebuie să fie prezentate în același timp cu cererea de aplicare a convenției menționate.

13 Cu toate acestea, în temeiul articolului 142 din Codul de procedură fiscală, intitulat „Cazuri particulare", atunci când cuantumul veniturilor anuale supuse unei reținere la sursă este mai mic de 100 000 BGN, pentru persoana care a plătit veniturile trebuie să se demonstreze că sunt îndeplinite condițiile care permit aplicarea convenției relevante de evitare a dublei impuneri. În acest caz, persoana care a plătit veniturile certifică faptul că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a convenției relevante.

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 În cursul anilor 2007-2010, TTL, societate înmatriculată în Bulgaria, a încheiat cu societățile GATX Dutch Holding, înmatriculată în Țările de Jos, VTG Austria GmbH, înmatriculată în Austria, și GATX Reil Poland sp. z.o.o., înmatriculată în Polonia (denumite în continuare „trei societăți străine"), contracte având ca obiect închirierea de vagoane-cisternă și le-a plătit în contraprestație venituri pentru această închiriere. Aceste societăți nu au nicio legătură cu TTL.

15 Reiese din observațiile scrise ale guvernului bulgar că veniturile dintr-o sursă bulgară percepute în fiecare an din perioada 2007-2010 de societățile GATX Dutch Holding și GATX Reil Poland erau mai mici de 100 000 BGN, în timp ce cele percepute de societatea VTG Austria erau mai mari.

16 Întrucât TTL a considerat că veniturile menționate proveneau din convenții având ca obiect evitarea dublei impuneri încheiate între Republica Bulgaria și fiecare dintre statele membre vizate, și anume Regatul Țărilor de Jos, Republica Austria și Republica Polonă, nu a efectuat o reținere la sursă.

17 Cele trei societăți străine nu au solicitat o decizie privind aplicabilitatea convențiilor relevante de evitare a dublei impuneri, ci au depus, în cadrul TTL, probele în sensul respectării condițiilor de aplicare a acestor convenții. Întrucât aceste probe au fost prezentate TTL abia după 1-4 ani de la efectuarea plății veniturilor, la datele de 21 martie 2011 în ceea ce privește societatea poloneză, de 28 martie 2011 în ceea ce privește societatea austriacă și de 24 august 2011 în ceea ce privește societatea neerlandeză, TTL a putut certifica faptul că erau îndeplinite condițiile de aplicare a convențiilor privind evitarea dublei impuneri.

18 TTL a făcut obiectul unui control fiscal, ordonat prin decizia din 26 mai 2011, privind perioada 1 ianuarie 2007-31 decembrie 2010 și referitor la existența anumitor datorii în sensul articolului 195 din Legea privind impozitul pe profit.

19 Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (Direcția teritorială a Agenției Naționale a Impozitelor din Sofia, Bulgaria) a emis o decizie de impunere rectificativă în data de 22 octombrie 2013, care a fost notificată TTL la 30 octombrie 2013.

20 Această decizie constată existența unei datorii fiscale în temeiul articolului 195 din Legea privind impozitul pe profit pentru exercițiul 2010, majorată cu dobânzi. Se indică faptul că acele condiții de aplicare a convențiilor privind evitarea dublei impuneri sunt îndeplinite pentru cele trei societăți străine, că GATX Dutch Holding și VTG Austria nu datorează niciun impozit în Bulgaria și că, în aplicarea articolului 12 din Convenția privind evitarea dublei impuneri încheiată între Republica

Bulgaria și Republica Polonă, veniturile plătite de TTL către GATX Reil Poland pentru închirierea de vagoane-cisternă ar fi trebuit să facă obiectul unei reținere la sursă în Bulgaria doar la rata de 5 %, care corespunde cu 2 231,11 BGN (aproximativ 1 140 de euro).

21 Anunțul menționat arată de asemenea că dobânzi pentru neplata reținerii la sursă sunt datorate, în temeiul articolului 175 alineatul (2) punctul 3 din Codul de procedură fiscală, pentru perioada de la care expiră termenul legal de plată a reținerii la sursă în temeiul articolului 195 din Legea privind impozitul pe profit și până la data la care cele trei societăți străine au demonstrat că erau îndeplinite condițiile de aplicare a convențiilor privind evitarea dublei impuneri încheiate între Republica Bulgaria și fiecare dintre statele membre vizate.

22 Aceeași decizie de impunere a stabilit cuantumul total al dobânzilor la 71 473,42 BGN (aproximativ 36 500 de euro). Deși s-a stabilit ulterior că impozitul nu era datorat, aceste dobânzi nu au fost rambursate.

23 TTL a introdus o acțiune împotriva deciziei de impunere rectificative în fața Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria), care a fost respinsă prin hotărârea din 3 decembrie 2014.

24 TTL a formulat recurs împotriva acestei hotărâri în fața instanței de trimitere, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria).

25 Această instanță arată că, în temeiul articolului 175 alineatul (2) punctul 3 din Codul de procedură fiscală, o societate rezidentă care plătește venituri supuse unei reținere la sursă este obligată să plătească dobânzi atunci când societatea având sediul într-un alt stat membru care percepe aceste venituri nu a făcut dovada că sunt îndeplinite condițiile care permit aplicarea convenției privind evitarea dublei impuneri încheiate între Republica Bulgaria și statul membru al sediului său, inclusiv atunci când, în conformitate cu convenția menționată, această societate nerezidentă nu datorează în Bulgaria niciun impozit sau când valoarea acestuia este mai scăzută decât cea datorată în mod normal în temeiul dreptului fiscal bulgar. Instanța de trimitere arată de asemenea că aceste dobânzi sunt percepute pentru perioada cuprinsă între expirarea termenului de plată a impozitului pe venit și data la care societatea nerezidentă care percepe veniturile face dovada că sunt îndeplinite condițiile care permit aplicarea convenției relevante privind evitarea dublei impuneri și că sunt nerecuperabile, deși, în conformitate cu convenția menționată, plata de venituri de origine bulgară ar fi scutită de reținere la sursă în Bulgaria.

26 Această instanță pune problema dacă o astfel de dispoziție, precum și practica fiscală pe care o definește constituie o restricție incompatibilă cu dreptul Uniunii, în special în raport cu dispozițiile Tratatului FUE privind libertatea de stabilire (articolele 49 și 54) și libera circulație a capitalurilor [articolul 63 și articolul 65 alineatele (1) și (3)] în Uniunea Europeană.

27 În plus, instanța menționată apreciază că faptul că societatea care plătește venituri supuse unei reținere la sursă este obligată să plătească dobânzi asupra impozitului pe care nu îl datorează societatea stabilită într-un alt stat membru se opune caracterului accesoriu al datorării de dobânzi. Potrivit acestei instanțe, în ordinea juridică bulgară nu există nicio altă dispoziție care, atunci când nu este îndeplinită obligația legală de a face dovada existenței unui drept, să impună plata de dobânzi de către o altă persoană asupra unui impozit care nu este datorat.

28 În consecință, această instanță pune problema dacă articolul 5 alineatul (4) și articolul 12 litera (b) TUE, precum și principiul proporționalității consacrat în acesta se opun unei dispoziții naționale precum articolul 175 alineatul (2) punctul 3 din Codul de procedură fiscală.

29 În aceste împrejurări, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O dispoziție națională precum cea a articolului 175 alineatul 2 punctul 3 din [Codul de procedură fiscală], care impune unei societăți stabilite pe teritoriul național, care plătește venituri supuse reținerii la sursă, obligația de plată a unor dobânzi pentru perioada cuprinsă între data expirării termenului de plată a impozitului pe venit și data la care entitatea străină stabilită în alt stat membru face dovada îndeplinirii condițiilor pentru aplicarea unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu Republica Bulgaria, chiar și în cazuri în care, potrivit convenției respective, nu se datorează impozit sau se datorează în cuantum mai redus, este compatibilă cu articolul 5 alineatul (4) TUE și cu articolul 12 litera (b) TUE?

2) O dispoziție națională precum cea a articolului 175 alineatul 2 punctul 3 din [Codul de procedură fiscală] și o practică fiscală, potrivit cărora se percep dobânzi de la societatea care plătește venituri supuse reținerii la sursă pentru perioada cuprinsă între data expirării termenului de plată a impozitului pe venit și data la care entitatea străină stabilită în alt stat membru face dovada îndeplinirii condițiilor pentru aplicarea unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu Republica Bulgaria și în cazuri în care, potrivit convenției respective, nu se datorează impozit sau se datorează în cuantum mai redus, este compatibilă cu articolele 49, 54 și 63 și cu articolul 65 alineatele (1) și (3) TFUE?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

30 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (4) și articolul 12 litera (b) TUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, care impune unei societăți rezidente care plătește unei societăți stabilite în alt stat membru venituri supuse unei rețineri la sursă, în absența unei dispoziții contrare prevăzute în convenția privind evitarea dublei impuneri încheiată între aceste două state membre, plata de dobânzi pentru perioada cuprinsă între expirarea termenului de plată a impozitului pe venit și data la care societatea nerezidentă face dovada îndeplinirii condițiilor de aplicare a acestei convenții, inclusiv atunci când, în conformitate cu convenția menționată, nu este datorat niciun impozit în primul stat membru sau când cuantumul său este mai redus decât cel datorat în mod normal în temeiul dreptului fiscal al statului membru respectiv.

31 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 20 martie 2014, Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punctul 41, și Hotărârea din 30 iunie 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, punctul 20).

32 Or, normele de drept al Uniunii a căror interpretare este solicitată în cadrul primei întrebări nu sunt aplicabile într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

33 Astfel, pe de o parte, articolul 5 alineatul (4) TUE se raportează la acțiunea instituțiilor Uniunii. În conformitate cu primul paragraf al acestei dispoziții, în temeiul principiului proporționalității, conținutul și forma acțiunii Uniunii nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor tratatelor. În ceea ce privește al doilea paragraf al aceleiași dispoziții, el vizează instituțiile Uniunii și le impune să se conformeze principiului proporționalității atunci când acționează în exercitarea unei

competențe. Or, în speță, dispoziția națională în discuție în litigiul principal face parte din Codul de procedură fiscală adoptat de legiuitorul bulgar și privește tratarea procedurală a contribuabililor în Bulgaria.

34 Pe de altă parte, articolul 12 litera (b) TUE, potrivit căruia parlamentele naționale contribuie în mod activ la buna funcționare a Uniunii prin respectarea principiului subsidiarității, abilitează parlamentele naționale să se asigure de respectarea acestui principiu la exercitarea unei competențe de către instituțiile Uniunii, precum și de buna funcționare a Uniunii. Această dispoziție nu vizează legislațiile naționale, ci proiectele de acte legislative ale Uniunii.

35 Rezultă că nu este necesar să se răspundă la prima întrebare cu privire la interpretarea articolului 5 alineatul (4) și a articolului 12 litera (b) TUE, aceste dispoziții nefiind aplicabile într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

Cu privire la a doua întrebare

Observații introductive

36 TTL, administrația pârâtă în litigiul principal, guvernul bulgar și Comisia Europeană susțin că dispozițiile privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor, cuprinse în articolele 49, 54 și 63, precum și în articolul 65 alineatele (1) și (3) TFUE, vizate de instanța de trimitere în cadrul celei de a doua întrebări, sunt lipsite de relevanță, având în vedere faptele din cauza principală, și inaplicabile în prezenta cauză.

37 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, libertatea de stabilire implică, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 37, și Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 32).

38 Astfel cum arată în special guvernul bulgar, având în vedere faptele din cauza principală, TTL nu își exercită libertatea de stabilire, dat fiind că nu exercită o activitate, prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții, pe teritoriul Regatului Țărilor de Jos, al Republicii Polone și al Republicii Austria. În ceea ce privește cele trei societăți străine, ele nu exercită o activitate pe teritoriul bulgar prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții. În plus, decizia de trimitere arată că aceste trei societăți străine nu au nicio legătură cu TTL.

39 Pe de altă parte, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor garantată la articolul 63 alineatul (1) TFUE, Curtea a definit restricțiile mișcărilor de capitaluri, interzise prin această dispoziție, drept cuprinzând măsuri 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 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 50, precum și Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 44).

40 Or, în speță nu a fost invocat nimic în acest sens. Astfel, litigiul principal privește obligația de a plăti un impozit prelevat la sursă și de a achita o datorie constând în dobânzi de întârziere asupra acestui impozit care nu a fost reținut sau plătit în termenul stabilit. Datoria fiscală menționată a luat naștere

ca urmare a unor contracte comerciale încheiate între un rezident fiscal bulgar și persoane străine, în temeiul cărora rezidentul bulgar a efectuat plăți în favoarea acestor persoane străine, care, așadar, au perceput venituri.

41 Cu toate acestea, conform unei jurisprudențe constante, împrejurarea că instanța de trimitere a limitat enunțul întrebării sale la interpretarea anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii nu împiedică Curtea să îi furnizeze toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu s-a referit la ele în enunțul întrebării sale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, punctul 28, precum și Hotărârea din 30 ianuarie 2018, X și Visser, C-360/15 și C-31/16, EU:C:2018:44, punctul 55).

42 În speță, reiese din indicațiile cuprinse în cererea de decizie preliminară că operațiunea în discuție în litigiul principal este închirierea de vagoane-cisternă. Întrucât închirierea de vehicule constituie o prestare de servicii în sensul articolului 57 TFUE (Hotărârea din 21 martie 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punctul 19, și Hotărârea din 4 decembrie 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punctul 22), cauza în discuție în litigiul principal trebuie să fie examinată din perspectiva liberei prestări a serviciilor.

43 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 56 TFUE, care garantează libera prestare a serviciilor, trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în cadrul căreia plata de venituri de către o societate rezidentă unei societăți stabilite într-un alt stat membru este, în principiu, supusă unei rețineri la sursă, în lipsa unei dispoziții contrare prevăzute în convenția privind evitarea dublei impuneri încheiată între aceste două state membre, dacă această reglementare impune societății rezidente care nu prelevează și nici nu plătește această reținere fiscului primului stat membru plata de dobânzi de întârziere nerecuperabile pentru perioada cuprinsă între expirarea termenului de plată a impozitului pe venit și data la care societatea nerezidentă face dovada că sunt îndeplinite condițiile care permit aplicarea convenției privind evitarea dublei impuneri, deși, în conformitate cu această convenție, societatea nerezidentă nu datorează niciun impozit în primul stat membru sau cuantumul acestuia este mai redus decât cel datorat în mod normal în temeiul dreptului fiscal al statului membru menționat.

Cu privire la existența unei restricții privind libera prestare a serviciilor

44 Potrivit unei jurisprudențe constante, statele membre trebuie să își exercite competența în materie de fiscalitate directă cu respectarea dreptului Uniunii și în special a libertăților fundamentale garantate prin Tratatul FUE (Hotărârea din 23 februarie 2016, Comisia/Ungaria, C-179/14, EU:C:2016:108, punctul 171, și Hotărârea din 2 martie 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punctul 45).

45 În această privință, trebuie să se arate că articolul 56 TFUE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii realizată exclusiv în cadrul unui stat membru. Astfel, conform jurisprudenței Curții, articolul 56 TFUE prevede eliminarea oricăror restricții privind libertatea de a presta servicii impuse în temeiul faptului că prestatorul este stabilit într-un alt stat membru decât cel în care se efectuează prestația (a se vedea în special Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctele 20 și 21, precum și jurisprudența citată).

46 Constituie restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (Hotărârea din 4 decembrie 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punctul 19, precum și Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Wind 1014 și Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, punctul 21).

47 În speță, trebuie amintit că, pe de o parte, în temeiul articolului 195 alineatul (1) din Legea privind impozitul pe profit, veniturile pe care persoanele juridice străine le obțin din surse naționale, din moment ce nu au fost obținute prin intermediul unui sediu permanent pe teritoriul bulgar, sunt supuse unei rețineri la sursă care stinge în mod definitiv datoria fiscală. Pe de altă parte, potrivit articolului 175 alineatul (2) punctul 3 din Codul de procedură fiscală, o societate rezidentă care plătește venituri unei persoane străine trebuie, pentru orice impozit al unei persoane străine care face în principiu obiectul unei rețineri la sursă, să plătească dobânzi de întârziere în caz de neplată, începând de la expirarea termenului stabilit de legea bulgară pentru plata acestui impozit și până la data la care persoana străină face dovada că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a convenției privind evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Bulgaria cu statul membru în care este stabilită această persoană, inclusiv atunci când, în conformitate cu această convenție, persoana menționată nu datorează în Bulgaria niciun impozit sau când cuantumul acestuia este mai mic decât cel datorat în mod normal în temeiul dreptului fiscal bulgar.

48 Reiese din decizia de trimitere, precum și din observațiile prezentate de guvernul bulgar în ședință că plata unor astfel de dobânzi de întârziere nu este datorată decât în cazul unor operațiuni transfrontaliere și că aceste dobânzi nu pot face obiectul unei rambursări.

49 Astfel, există, în dreptul bulgar, o diferență de tratament între societățile rezidente care plătesc venituri în contrapartidă pentru o prestare de servicii precum, în speță, închirierea de vagoane-cisternă, după cum societatea care percepe veniturile menționate este o altă societate cu sediul în Bulgaria sau o societate stabilită într-un alt stat membru. O situație transfrontalieră în cadrul căreia o societate rezidentă utilizează libera prestare a serviciilor în temeiul articolului 56 TFUE este, prin urmare, tratată în mod mai puțin favorabil decât o situație națională.

50 O reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal este susceptibilă să descurajeze societățile rezidente să apeleze la serviciile de închiriere față de societățile stabilite în alte state membre și, prin urmare, să constituie un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor.

51 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se constate că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, în principiu interzisă de articolul 56 TFUE. În consecință, trebuie analizat dacă o astfel de restricție poate fi justificată în mod obiectiv.

Cu privire la justificarea eventuală a restricției privind libera prestare a serviciilor

52 Reiese din jurisprudența Curții că o restricție privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu Tratatul FUE și se justifică prin motive imperative de interes general, totuși, într-o asemenea situație, este de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [Hotărârea din 18 decembrie 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, punctul 101, Hotărârea din 4 decembrie 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punctul 27, și Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 58].

53 În această privință, guvernul bulgar și administrația pârâtă în litigiul principal arată că restricția privind libera prestare a serviciilor care rezultă din articolul 175 alineatul (2) punctul 3 din Codul de procedură fiscală este justificată. Guvernul bulgar invocă necesitatea de a garanta eficacitatea recuperării impozitului, precum și pe cea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale, care constituie motive imperative de interes general susceptibile de a justifica o restricție a exercitării libertăților fundamentale garantate prin tratat [a se vedea în special Hotărârea din 30 iunie 2011, Meilicke și alții, C-262/09, EU:C:2011:438, punctul 41, Hotărârea din 9 octombrie 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punctul 46, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 59].

54 În acest context, guvernul bulgar și administrația pârâtă în litigiul principal amintesc scopurile și funcțiile reglementării în discuție în litigiul principal. Potrivit articolului 202 alineatul (2) din Legea privind impozitul pe profit, societatea rezidentă care plătește venituri supuse unei reținere la sursă în temeiul articolului 195 din legea menționată este obligată să plătească impozitul datorat în termen de trei luni de la începutul lunii care urmează celei în cursul căreia au fost plătite aceste venituri, atunci când destinatarul veniturilor menționate este o persoană stabilită într-un stat membru cu care Republica Bulgaria a încheiat o convenție privind evitarea dublei impuneri. După expirarea acestui termen, societatea care a plătit veniturile și care nu prelevează și nu plătește reținere la sursă este considerată că nu și-a plătit impozitul. Potrivit articolului 203 din legea menționată, ea ar fi de asemenea responsabilă solidar pentru plata impozitului prelevat la sursă. Până când se stabilește că convenția privind evitarea dublei impuneri este aplicabilă, impozitul ar fi considerat datorat, în conformitate cu legislația bulgară.

55 Potrivit administrației pârâte în litigiul principal, neplata în termen a impozitului datorat se sancționează prin plata de către societatea rezidentă a unor dobânzi în sensul articolului 175 alineatul (2) punctul 3 din Codul de procedură fiscală. Aceasta precizează că dobânzile respective sunt datorate independent de faptul că, în temeiul convenției relevante privind evitarea dublei impuneri, venitul nu este impozabil în Bulgaria. Plata acestor dobânzi ar sancționa nestabilirea în timp util a faptului că este aplicabilă convenția privind evitarea dublei impuneri, care exclude aplicarea dreptului bulgar.

56 Potrivit guvernului bulgar, o dispoziție precum articolul 175 alineatul (2) punctul 3 din Codul de procedură fiscală permite atingerea obiectivului urmărit de dreptul național, care este colectarea la timp a impozitelor contribuabililor, fără a aduce atingere obiectivelor și principiilor stabilite de dreptul Uniunii. Această dispoziție ar urmări, așadar, să permită fiscului să planifice și să prevadă veniturile din impozitul pe profit, precum și să garanteze eficacitatea recuperării impozitului. În plus, articolul 175 alineatul (2) punctul 3 din Codul de procedură fiscală ar constitui un stimulent pentru persoanele impozabile să dovedească în termenul acordat că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a convenției relevante privind evitarea dublei impuneri atunci când, în conformitate cu această convenție, impozitul nu este datorat sau cuantumul său este mai scăzut decât cel datorat în mod normal în temeiul dreptului fiscal bulgar.

57 Referitor la motivele avansate pentru a justifica restricția privind libera prestare a serviciilor, după cum s-a amintit la punctul 53 din prezenta hotărâre, Curtea a statuat deja că necesitatea de a garanta eficacitatea recuperării impozitului, precum și cea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale pot constitui motive imperative de interes general susceptibile să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor. Curtea a statuat de asemenea că impunerea de sancțiuni, inclusiv de natură penală, poate fi considerată necesară pentru a garanta respectarea efectivă a unei reglementări naționale, cu condiția însă ca natura și cuantumul sancțiunii impuse să fie în fiecare caz proporționale cu gravitatea infracțiunii pe care urmărește să o sancționeze [a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 59 și jurisprudența citată].

58 În speță, necesitatea de a asigura recuperarea impozitului reținut la sursă corespunzător plăților transfrontaliere și de a garanta eficacitatea controalelor fiscale în situații transfrontaliere precum cele în discuție în litigiul principal pare să justifice impunerea de sancțiuni societăților care nu plătesc impozitele în termenul prevăzut și care furnizează cu întârziere documentele care dovedesc că pot să se prevaleze de o exonerare de obligația de a plăti impozitele menționate.

59 Cu toate acestea, o reglementare națională care prevede o sancțiune sub formă de dobânzi nerecuperabile, calculate pe baza cuantumului impozitului datorat la sursă conform legislației naționale și care sunt scadente în perioada cuprinsă între data la care impozitul devine exigibil și data la care documentele care dovedesc aplicarea convenției privind evitarea dublei impuneri sunt prezentate autorităților fiscale, nu este aptă să garanteze realizarea obiectivelor vizate la punctul anterior în cazul în care s-a stabilit că impozitul nu este datorat în temeiul convenției relevante.

Astfel, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, nu există o legătură între cuantumul dobânzilor impuse, pe de o parte, și cuantumul impozitului datorat, care este inexistent, sau gravitatea întârzierii în furnizarea documentelor menționate autorităților fiscale, pe de altă parte.

60 În plus, o asemenea sancțiune depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate, dat fiind că valoarea dobânzilor ajunse la scadență se poate dovedi excesivă în raport cu cuantumul impozitului datorat și că nu este prevăzută nicio posibilitate de rambursare a acestor dobânzi.

61 Astfel, după cum a arătat Comisia, cuantumul dobânzilor pentru întârzierea la plata impozitului ar fi același chiar dacă impozitul nu este în final exigibil sau dacă impozitul reținut la sursă este exigibil, dar nu a fost plătit la timp. În această ultimă situație, care este diferită de cea din cauza principală, fiscul bulgar suferă o pierdere de venituri în perioada în care impozitul nu este plătit. În schimb, în cauza principală, este sancționată numai întârzierea în furnizarea de probe.

62 În plus, ar trebui să se arate că alte posibilități ar permite atingerea acelorași obiective. Aceasta ar fi situația dacă rambursarea către societatea rezidentă a dobânzilor achitate pentru întârzierea la plată ar fi prevăzută în ipoteza în care datoria fiscală ar face obiectul unui nou calcul și în care s-ar stabili că nu este exigibil niciun impozit în Bulgaria pe baza veniturilor plătite societății nerezidente.

63 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în cadrul căreia plata de venituri de către o societate rezidentă către o societate stabilită într-un alt stat membru este, în principiu, supusă unei rețineri la sursă, în lipsa unei dispoziții contrare prevăzute în convenția privind evitarea dublei impuneri încheiată între aceste două state membre, dacă această reglementare impune societății rezidente care nu prelevează și nici nu plătește această reținere fiscului primului stat membru să plătească dobânzi de întârziere nerecuperabile pentru perioada cuprinsă între expirarea termenului de plată a impozitului pe venit și data la care societatea nerezidentă dovedește că sunt îndeplinite condițiile care permit aplicarea convenției privind evitarea dublei impuneri, deși, în conformitate cu această convenție, societatea nerezidentă nu datorează niciun impozit în primul stat membru sau cuantumul acestuia este mai redus decât cel datorat în mod normal în temeiul dreptului fiscal al statului membru menționat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 56 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în cadrul căreia plata de venituri de către o societate rezidentă către o societate stabilită într-un alt stat membru este, în principiu, supusă unei rețineri la sursă, în lipsa unei dispoziții contrare prevăzute în convenția privind evitarea dublei impuneri încheiată între aceste două state membre, dacă această reglementare impune societății rezidente care nu prelevează și nici nu plătește această reținere fiscului primului stat membru să plătească dobânzi de întârziere nerecuperabile pentru perioada cuprinsă între expirarea termenului de plată a impozitului pe venit și data la care societatea nerezidentă dovedește că sunt îndeplinite condițiile care permit aplicarea convenției privind evitarea dublei

impuneri, deși, în conformitate cu această convenție, societatea nerezidentă nu datorează niciun impozit în primul stat membru sau cuantumul acestuia este mai redus decât cel datorat în mod normal în temeiul dreptului fiscal al statului membru menționat.

Semnături