HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

17 ianuarie 2008 *

În cauza C-105/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgia), prin Decizia din 17 ianuarie 2007, primită de Curte la 22 februarie 2007, în procedura

Lammers & Van Cleeff NV

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul G. Arestis (raportor), doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: olandeza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Lammers & Van Cleeff NV, de D. Merckx, advocaat;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și A. Weimar, 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 pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 12 CE, 43 CE, 46 CE, 48 CE, 56 CE și 58 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Lammers & Van Cleeff NV, cu sediul social în Belgia (denumită în continuare „filiala belgiană”), pe de o parte, și Belgische Staat (statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu calculul impozitului pe profit corespunzător anilor fiscali 1996 și 1997.

Cadrul juridic

3 Articolul 18 alineatul 1 punctul 3 din Codul privind impozitul pe venit din 1992 (code des impôts sur les revenus de 1992), coordonat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 (*Moniteur belge* din 30 iulie 1992, p. 17120), în versiunea aplicabilă litigiului din acțiunea principală (denumit în continuare „CIR 1992”), prevedea:

„Dividendele cuprind:

[…]

3° dobânzile aferente sumelor plătite în avans atunci când este depășită una dintre următoarele limite și în măsura acestui excedent:

— fie limita stabilită la articolul 55,

— fie, atunci când valoarea totală a sumelor plătite în avans, producătoare de dobânzi, excedează valorii capitalului vărsat majorat cu rezervele taxate, la începutul perioadei impozabile."

4 Articolul 18 alineatul 2 din CIR 1992 prevedea:

„Este considerată sumă plătită în avans orice creanță, constatată sau nu prin titluri, deținută de un administrator al unei societăți de capitaluri asupra acestei societăți sau de un asociat dintr-o societate de persoane asupra acestei societăți, precum și orice creanță deținută de soțul sau de copiii săi asupra acestor societăți atunci când administratorul, asociatul sau soțul acestuia are uzufructul legal al veniturilor acestuia, cu excepția:

1° obligațiunilor emise prin subscripție publică;

2° creanțelor asupra societăților cooperative agreate de Consiliul Național al Cooperativelor;

3° creanțelor deținute de administratori sau de asociați care au calitatea de societate avută în vedere la articolul 179."

5 Articolul 179 din CIR 1992 avea următorul cuprins:

„Sunt supuse impozitului pe profit societățile rezidente, precum și, începând cu 1 ianuarie 1995, casele comunale de economii avute în vedere la articolul 124 din noua lege comunală."

6 Articolul 55 din CIR 1992 prevede în special că dobânzile aferente obligațiunilor, împrumuturilor, creanțelor, depozitelor și altor titluri de împrumut sunt luate în considerare cu titlu de cheltuieli profesionale numai în măsura în care nu depășesc valoarea corespunzătoare ratei practicate pe piață, ținând cont de particularitățile aprecierii riscului inerent operațiunii și în special de situația financiară a debitorului și de durata împrumutului.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7 Filiala belgiană a fost înființată la 25 iulie 1991. La această dată, în conformitate cu dispozițiile legale în vigoare, au fost numiți trei administratori, mai precis doi acționari ai filialei belgiene și societatea-mamă Lammers & Van Cleeff BV, stabilită în Țările de Jos.

8 În temeiul unei creanțe a societății-mamă Lammers & Van Cleeff BV asupra filialei belgiene, aceasta din urmă i-a plătit dobânzi. În conformitate cu articolul 18 alineatul 1 punctul 3 a doua liniuță din CIR 1992, aceste dobânzi au fost parțial considerate de administrația fiscală belgiană drept dividende și au fost impozitate ca atare.

9 Ulterior, filiala belgiană a formulat reclamații împotriva impozitărilor în cauză în fața directorului impozitelor directe Antwerpen II. Prin Decizia din 17 iunie 2002, acesta din urmă a menținut impozitările în litigiu. La 16 septembrie 2002, filiala belgiană a formulat o acțiune în fața rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, prin care solicita anularea deciziei menționate.

10 În decizia de trimitere, această instanță subliniază că din articolul 18 alineatul 2 punctul 3 din CIR 1992 rezultă că dobânzile nu sunt recalificate drept dividende și, prin urmare, nu sunt impozabile atunci când sunt plătite unui administrator societate belgiană, în timp ce aceste dobânzi sunt totuși recalificate drept dividende și sunt, prin urmare, impozabile atunci când sunt plătite unui administrator societate străină.

11 În aceste condiții, rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 12 [CE], 43 [CE], 46 [CE], 48 [CE], 56 [CE] și 58 CE se opun legislației naționale belgiene prevăzute de dispozițiile articolului 18 [alineatul 1] punctul 3 și ale [alineatului 2] punctul 3 din [CIR 1992], astfel cum erau aplicabile la momentul faptelor în cauză, în temeiul cărora dobânzile nu erau recalificate drept dividende și, prin urmare, nu erau impozabile atunci când aceste dobânzi erau plătite unui administrator societate belgiană, în timp ce, în aceleași împrejurări, aceste dobânzi erau recalificate drept dividende și erau, așadar, impozabile atunci când aceste dobânzi erau plătite unui administrator societate străină?”

Cu privire la întrebarea preliminară

12 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului comunitar și să se abțină de la orice discriminare bazată pe naționalitate (a se vedea în special Hotărârea din 8 martie

2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 37, Hotărârea din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Rec., p. I-11779, punctul 26, precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec., p. I-2107, punctul 25).

13 În întrebarea formulată, instanța de trimitere se referă la articolele 12 CE, 43 CE, 46 CE, 48 CE, 56 CE și 58 CE.

14 În această privință, trebuie să se sublinieze că din jurisprudența Curții rezultă că articolul 12 CE, care prevede principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de naționalitate, nu are vocație de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul comunitar pentru care Tratatul CE nu conține o normă specială de interzicere a discriminării. Or, tratatul conține în special la articolele 43 CE și 56 CE astfel de norme speciale în domeniile libertății de stabilire și liberei circulații a capitalurilor (a se vedea în special Hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată anterior, punctele 38 și 39, precum și Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, Rep., p. I-8491, punctele 28 și 29).

15 În măsura în care instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea atât a articolului 43 CE referitor la libertatea de stabilire, cât și a articolului 56 CE referitor la libera circulație a capitalurilor, trebuie să se determine dacă o legislație a unui stat membru precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede impozitarea ca dividende a dobânzilor unei societăți rezidente numai când acestea sunt plătite unui administrator sau unui asociat care are calitatea de societate nerezidentă, este susceptibilă de a se înscrie în cadrul acestor libertăți.

16 În prezenta cauză, rezultă din dosar că dobânzile plătite de filiala belgiană au fost recalificate drept dividende întrucât corespund unui împrumut acordat de o societate-mamă nerezidentă care are calitatea de administrator al filialei respective.

17 Așadar, reglementarea în cauză trebuie examinată mai întâi din perspectiva prevederilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire.

18 Libertatea de stabilire, pe care articolul 43 o recunoaște resortisanților comunitari și care cuprinde, pentru aceștia, accesul la activități nesalariate și exercitarea acestora, precum și înființarea și gestionarea de întreprinderi în aceleași condiții ca acelea prevăzute de legislația statului membru de stabilire pentru propriii resortisanți, include, potrivit prevederilor articolului 48 CE, pentru societățile înființate în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în interiorul Comunității Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 41, precum și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 36).

19 Pentru societăți, sediul acestora, în sensul articolului 48 CE, servește la stabilirea, asemenea cetățeniei pentru persoanele fizice, a legăturii lor cu sistemul juridic al unui stat. A admite că statul membru în care este stabilită o filială poate să aplice în mod liber un tratament diferit acestei filiale ca urmare a simplului fapt că sediul societății-mamă a acesteia se află într-un alt stat membru ar fi de natură să golească de conținut articolul 43 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec., p. I-4017, punctul 13, Hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată anterior, punctul 42, precum și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 37). Libertatea de stabilire urmărește astfel să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, interzicând orice discriminare bazată pe locul în care au sediul societățile (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Saint-Gobain ZN, punctul 35, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 37).

20 În cazul de față, trebuie să se sublinieze că legislația națională în cauză în acțiunea principală instituie, în ceea ce privește impozitarea dobânzilor plătite pentru o

creanță de către o societate rezidentă unui administrator care este o societate, o diferență de tratament după cum aceasta din urmă are sau nu are sediul în Belgia.

21 Într-adevăr, din legislația menționată reiese că dobânzile plătite de o societate unui administrator societate rezidentă nu sunt recalificate drept dividende și, în acest temei, nu sunt impozabile, chiar dacă depășesc una dintre cele două limite prevăzute la articolul 18 alineatul 1 punctul 3 din CIR 1992. În schimb, atunci când depășesc una dintre aceste limite, dobânzile plătite de o societate unui administrator societate nerezidentă sunt recalificate drept dividende și, în acest temei, sunt impozabile. Societățile gestionate de un administrator societate nerezidentă fac, așadar, obiectul unui tratament fiscal mai puțin avantajos decât tratamentul de care beneficiază societățile gestionate de un administrator societate rezidentă.

22 De asemenea, față de grupurile de societăți în cadrul cărora o societate-mamă îndeplinește atribuții de gestiune în una dintre filialele sale, o astfel de legislație instituie o diferență de tratament între filialele rezidente după cum societatea-mamă a acestora are sau nu are sediul în Belgia, prin supunerea filialelor unei societăți-mamă nerezidente la un tratament mai puțin avantajos decât acela de care beneficiază filialele unei societăți-mamă rezidente.

23 Or, este necesar să se sublinieze că o diferență de tratament între societățile rezidente în funcție de locul de stabilire a societății care, în calitate de administrator, le-a acordat un împrumut constituie o restricție privind libertatea de stabilire, din moment ce aceasta face mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți de către societățile stabilite în alte state membre, care, în consecință, ar putea să renunțe la gestionarea unei societăți în statul membru care adoptă această măsură și chiar să renunțe la achiziționarea, la crearea sau la menținerea unei filiale în statul membru respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Lankhorst-Hohorst, citată anterior, punctul 32, Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 61, și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 39).

24 Rezultă că diferența de tratament la care sunt supuse societățile rezidente, în cadrul unei legislații naționale precum aceea în cauză în acțiunea principală, în funcție de locul de stabilire a administratorului acestora constituie o restricție privind libertatea de stabilire interzisă, în principiu, de articolele 43 CE și 48 CE.

25 O astfel de restricție ar putea fi permisă numai dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul și dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca aceasta să poată garanta realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 35, precum și Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 47).

26 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o măsură națională care limitează libertatea de stabilire poate fi justificată atunci când aceasta urmărește în mod specific aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 72 și jurisprudența citată).

27 Simplul fapt că unei societăți i se acordă un împrumut de către o societate afiliată stabilită într-un alt stat membru nu poate să constituie temeiul unei prezumții generale de practici abuzive și să justifice o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 73 și jurisprudența citată).

28 Pentru ca o restricție privind libertatea de stabilire să poată fi justificată prin motive legate de lupta împotriva practicilor abuzive, scopul specific al unei astfel de restricții

trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente constând în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activități desfășurate pe teritoriul național (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 74 și jurisprudența citată).

29 La punctul 80 din Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, Curtea a statuat că o legislație a unui stat membru este susceptibilă de a fi justificată prin motive ce țin de lupta împotriva practicilor abuzive atunci când aceasta prevede că dobânzile plătite de către o filială rezidentă unei societăți-mamă nerezidente sunt considerate profituri distribuite numai dacă și în măsura în care acestea depășesc ceea ce societățile ar fi convenit în condiții de concurență deplină, și anume clauze comerciale asupra cărora asemenea societăți ar fi putut să cadă de acord dacă acestea nu ar fi aparținut aceluiași grup de societăți.

30 Într-adevăr, împrejurarea că unei societăți rezidente i s-a acordat un împrumut de către o societate-mamă nerezidentă în condiții care nu corespund cu ceea ce societățile respective ar fi convenit în condiții de concurență deplină constituie, pentru statul membru în care este rezidentă societatea împrumutată, un element obiectiv și verificabil de către terți pentru a stabili dacă operațiunea în cauză constituie, în tot sau în parte, un aranjament pur artificial al cărui scop esențial este eludarea legislației fiscale a acestui stat membru. În această privință, este vorba de a se stabili dacă, în lipsa relațiilor speciale dintre societățile respective, împrumutul nu ar fi fost acordat sau dacă acesta ar fi fost acordat într-un cuantum sau la un nivel al dobânzii diferite (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 81).

31 În cazul de față, din decizia de trimitere rezultă că dobânzile plătite de filiala belgiană pentru remunerarea unui împrumut acordat de o societate nerezidentă care are calitatea de administrator au fost recalificate drept dividende întrucât a fost depășită

limita prevăzută la a doua liniuță a articolului 18 alineatul 1 punctul 3 din CIR 1992, și anume că, la începutul perioadei impozabile, valoarea totală a sumelor plătite în avans, producătoare de dobânzi, excedează valorii capitalului vărsat majorat cu rezervele taxate.

32 Se impune constatarea că, deși aplicarea unei astfel de limite vizează lupta împotriva practicilor abuzive, în orice caz, aceasta depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

33 Într-adevăr, astfel cum a arătat Comisia Comunităților Europene în observațiile sale, limita prevăzută la a doua liniuță a articolului 18 alineatul 1 punctul 3 din CIR 1992 afectează în egală măsură situațiile în care operațiunea avută în vedere nu poate fi considerată un aranjament pur artificial. Deși dobânzile plătite societăților nerezidente sunt recalificate drept dividende atunci când depășesc o astfel de limită, nu este exclus ca această recalificare să se aplice și în ceea ce privește dobânzile plătite pentru remunerarea împrumuturilor acordate în condiții de concurență deplină.

34 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolele 43 CE și 48 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în cauză în acțiunea principală, în temeiul căreia dobânzile plătite de o societate rezidentă într-un stat membru unui administrator care este o societate stabilită într-un alt stat membru sunt recalificate drept dividende și, în acest temei, sunt impozabile atunci când, la începutul perioadei impozabile, valoarea totală a sumelor plătite în avans, producătoare de dobânzi, excedează valorii capitalului vărsat majorat cu rezervele taxate, în timp ce, în aceleași împrejurări, atunci când aceste dobânzi sunt plătite unui administrator care este o societate stabilită în același stat membru, acestea nu sunt recalificate drept dividende și, în acest temei, nu sunt impozabile.

35 Întrucât dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire se opun, așadar, unei reglementări precum cea în cauză în acțiunea principală, nu este necesar să se examineze dacă și dispozițiile comunitare referitoare la libera circulație a capitalurilor se opun acestei reglementări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

36 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 patra) declară:

Articolele 43 CE și 48 CE se opun unei legislații naționale precum cea în cauză în acțiunea principală, în temeiul căreia dobânzile plătite de o societate rezidentă într-un stat membru unui administrator care este o societate stabilită într-un alt stat membru sunt recalificate drept dividende și, în acest temei, sunt impozabile atunci când, la începutul perioadei impozabile, valoarea totală a sumelor plătite în avans, producătoare de dobânzi, excedează valorii capitalului vărsat majorat cu rezervele taxate, în timp ce, în aceleași împrejurări, atunci când aceste dobânzi sunt plătite unui administrator care este o societate stabilită în același stat membru, acestea nu sunt recalificate drept dividende și, în acest temei, nu sunt impozabile.

Semnături