HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

4 iulie 2013*

„Legislație fiscală — Impozit pe profit — Deducere pentru capitalul de risc — Dobânzi fictive — Diminuarea cuantumului deductibil de către societățile care dispun în străinătate de sedii permanente care generează venituri scutite de la plata impozitului în temeiul unor convenții pentru evitarea dublei impuneri”

În cauza C-350/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgia), prin decizia din 24 iunie 2011, primită de Curte la 4 iulie 2011, în procedura

Argenta Spaarbank NV

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii M. Ilešič, E. Levits (raportor), J.-J. Kasel și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 iulie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Argenta Spaarbank NV, de K. Morbée, de K. Van Duyse, și de F. Smet, advocaten;

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

— pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 septembrie 2012,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: neerlandeza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Argenta Spaarbank NV (denumită în continuare „Argenta”), pe de o parte, și Belgische Staat, pe de altă parte, cu privire la calcularea deducerii pentru capitalul de risc pentru exercițiul fiscal aferent anului 2008.

Cadrul juridic

Dreptul belgian

3 Deducerea pentru capitalul de risc a fost introdusă în regimul aplicabil impozitului pe venit prin Legea din 22 iunie 2005 de stabilire a unei deduceri fiscale pentru capitalul de risc (loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque, *Moniteur belge* din 30 iunie 2005, p. 30077). Această deducere este prevăzută la articolele 205 bis-205 nonies și 236 din Codul privind impozitele pe venit din 1992 (code des impôts sur les revenus 1992, denumit în continuare „CIR 1992”).

4 Din expunerea sa de motive rezultă că această lege are în special ca obiectiv atenuarea diferenței de tratament fiscal dintre finanțarea societăților cu capitaluri împrumutate, a căror remunerare este în întregime deductibilă fiscal, și finanțarea cu capitaluri proprii (capitaluri de risc), a căror remunerare era impozitată în întregime, și creșterea ratei de solvabilitate a societăților, introducerea deducerii pentru capitalul de risc înscriindu-se în obiectivul general care constă în ameliorarea competitivității economiei belgiene.

5 Deducerea pentru capitalul de risc, denumită și „deducerea dobânzilor fictive” („intérêts notionnels”), constă în deducerea din baza impozabilă a impozitului pe profit a unui procent din capitalurile proprii ale societății respective.

6 Conform articolului 205 quater alineatul 1 din CIR 1992, deducerea pentru capitalul de risc este egală cu capitalul de risc, determinat conform articolului 205 ter din CIR 1992, multiplicat cu un coeficient stabilit la următoarele alineate ale acestui articol 205 quater.

7 Articolul 205 ter alineatul 1 primul paragraf din CIR 1992 prevede că, pentru a determina deducerea pentru capitalul de risc pentru o perioadă impozabilă, capitalul de risc care trebuie luat în considerare corespunde, fără a se aduce atingere prevederilor alineatelor 2-7 ale aceluiași articol, valorii capitalurilor proprii ale societății la sfârșitul perioadei impozabile precedente, determinate în conformitate cu legislația privind contabilitatea și conturile anuale, așa cum figurează în bilanț. Alineatele 2-7 menționate prevăd ipotezele în care capitalul propriu trebuie să suporte corecții pentru a servi drept bază de calcul pentru constatarea valorii deducerii pentru capitalul de risc.

8 În special, conform articolului 205 ter alineatul 2 din CIR 1992, din capitalul de risc, determinat conform articolului 205 ter alineatul 1 din CIR 1992, se scade valoarea netă a activelor aferente sediilor permanente ale căror venituri sunt scutite de la plata impozitului în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.

9 Articolul 205 quinquies din CIR 1992 prevede că, în cazul absenței profitului într-o perioadă impozabilă pentru care poate fi aplicată deducerea pentru capitalul de risc, scutirea neacordată pentru această perioadă impozabilă se reportează în mod succesiv asupra profitului următorilor șapte ani.

Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Regatul Belgiei și Regatul Țărilor de Jos

10 Articolul 7 alineatele 1-3 din Convenția din 5 iunie 2001 dintre Regatul Belgiei și Regatul Țărilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere (*Moniteur belge* din 20 decembrie 2002, p. 57533, denumită în continuare „Convenția belgiano-olandeză") prevede:

„1. Profiturile unei întreprinderi înregistrate în unul dintre statele contractante sunt impozitate numai în statul respectiv, cu excepția cazului în care întreprinderea desfășoară activități în celălalt stat contractant prin intermediul unui sediu permanent situat pe teritoriul acestuia. În cazul în care întreprinderea își desfășoară activitatea în modul menționat, profiturile acestei întreprinderi pot fi impozitate în celălalt stat, însă numai proporțional cu cuantumul atribuit acestui sediu permanent.

2. Sub rezerva prevederilor alineatului 3, când o întreprindere a unui stat contractant desfășoară o activitate în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat acolo, atunci se atribuie, în fiecare stat contractant, acelui sediu permanent profiturile pe care acesta le-ar fi putut realiza dacă ar fi constituit o întreprindere distinctă care desfășoară activități identice sau similare, în condiții identice ori similare și care tratează cu toată independența cu întreprinderea al cărei sediu permanent este.

3. La determinarea profiturilor unui sediu permanent sunt admise ca deductibile cheltuielile ce pot fi dovedite ca fiind efectuate pentru scopurile urmărite de sediul permanent, inclusiv cheltuielile de conducere și cheltuielile generale de administrare efectuate, indiferent de faptul că s-au efectuat în statul în care se află situat sediul permanent sau în altă parte."

11 Articolul 23 alineatul 1 din Convenția belgiano-olandeză prevede:

„În ceea ce privește Belgia, dubla impunere este evitată în modul următor:

a) În cazul în care un rezident din Belgia realizează venituri, altele decât dividendele, dobânzile ori redevențele vizate la articolul 12 alineatul 5, sau posedă elemente de capital care sunt impozitate în Țările de Jos conform dispozițiilor din prezenta convenție, Belgia scutește de la plata impozitului aceste venituri sau aceste elemente de capital, însă, pentru calcularea impozitelor pe care le percepe asupra diferenței de venit sau de capital al rezidentului respectiv, aceasta poate să aplice aceeași cotă ca și în situația în care veniturile sau elementele de capital în cauză nu ar fi fost exceptate.

[...]"

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

12 Argenta este o societate rezidentă în Belgia, care este supusă impozitului pe profit în acest stat membru. Ea dispune de un sediu permanent în Țările de Jos, veniturile obținute de acesta fiind scutite de impozit în Belgia în temeiul Convenției belgiano-olandeze.

13 Pentru exercițiul fiscal aferent anului 2008, Argenta a solicitat, în temeiul articolelor 205 bis-205 nonies din CIR 1992, acordarea beneficiului deducerii pentru capitalul de risc.

14 La 19 noiembrie 2008 a fost stabilită impozitarea Argenta cu privire la impozitul pe profit pentru exercițiul fiscal menționat. În cadrul calculului acestui impozit, întemeindu-se pe articolul 205 ter alineatul 2 din CIR 1992, administrația fiscală belgiană nu a luat în considerare valoarea netă a activelor aferente sediului permanent al Argenta în Țările de Jos pentru determinarea capitalului de risc care constituie baza pentru deducerea pentru capitalul de risc.

15 Plângerea introdusă de Argenta, la 20 mai 2009, împotriva acestei impuneri a fost respinsă de administrația menționată la 7 septembrie 2009.

16 Considerând că articolul 205 ter alineatul 2 din CIR 1992 constituie un obstacol în calea libertății de stabilire prevăzute la articolul 49 TFUE, în măsura în care investițiile realizate într-un sediu permanent situat într-un stat membru cu care Regatul Belgiei a încheiat o convenție de evitare a dublei impuneri nu dau dreptul la deducerea pentru capitalul de risc, în timp ce astfel de investiții efectuate într-un sediu aflat în Belgia dau dreptul la această deducere, Argenta a introdus, la 4 decembrie 2009, o acțiune împotriva acestei decizii în fața instanței de trimitere.

17 În aceste condiții, instanța menționată a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul [49 TFUE] se opune unei reglementări fiscale naționale în temeiul căreia o societate supusă integral la plata impozitului în Belgia, la calcularea profitului său impozabil, nu își poate exercita un drept de deducere pentru capitalul de risc care să corespundă diferenței pozitive dintre valoarea contabilă netă a activelor sediilor deținute de contribuabil în alt stat membru al Uniunii [Europene], pe de o parte, și totalul pasivelor înregistrate la sediile respective, pe de altă parte, în timp ce, în cazul în care această diferență pozitivă poate fi înregistrată la un sediu permanent din Belgia, societatea poate exercita un drept de deducere pentru capitalul de risc?”

Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia, pentru calcularea unei deduceri acordate unei societăți supuse integral la plata impozitului într-un stat membru, valoarea netă a activelor unui sediu permanent situat în alt stat membru nu este luată în considerare atunci când profitul sediului permanent menționat nu este impozabil în primul stat membru în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri, în timp ce activele înregistrate la un sediu permanent situat pe teritoriul acestui prim stat membru sunt luate în considerare în acest scop.

19 Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă, libertatea de stabilire, pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii și care presupune accesul lor la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii în legislația statului membru de stabilire, cuprinde, potrivit articolului 54 TFUE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în interiorul Uniunii, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, Rep., p. I-8115, punctul 39 și jurisprudența citată).

20 Deși, potrivit modului lor de redactare, prevederile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (Hotărârea Accor, citată anterior, punctul 40 și jurisprudența citată).

21 Aceste principii se aplică și atunci când o societate stabilită într-un stat membru operează într-un alt stat membru prin intermediul unui sediu permanent (Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 20).

22 În cauza principală, nu se contestă faptul că, în vederea calculării deducerii pentru capitalul de risc, reglementarea în cauză instituie o diferență de tratament între activele sediilor permanente situate într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei, ale căror venituri nu sunt impozabile în Belgia, și activele sediilor permanente situate în acest din urmă stat membru.

23 Astfel, activele înregistrate la sediile permanente situate într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și ale căror venituri nu sunt impozabile în Belgia nu sunt luate în considerare la calcularea capitalului de risc care servește drept bază de calcul al deducerii în discuție în cauza principală, în timp ce activele înregistrate la sediile permanente situate în Belgia sunt luate în considerare în acest scop.

24 După cum a subliniat avocatul general la punctul 33 din concluzii, luarea în considerare a activelor unui sediu permanent la calculul deducerii pentru capitalul de risc a unei societăți supuse la plata impozitului pe profit în Belgia constituie un avantaj fiscal, deoarece o astfel de luare în considerare contribuie la reducerea cotei efective a impozitului pe profit pe care o astfel de societate trebuie să îl plătească în statul membru menționat.

25 Or, un astfel de avantaj fiscal este refuzat atunci când sediul permanent al societății rezidente în Belgia este situat într-un alt stat membru și beneficiază de o scutire a veniturilor sale în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri încheiate între Regatul Belgiei și acest alt stat membru.

26 Guvernul belgian susține în această privință că diferența de tratament care decurge din reglementarea națională în discuție în cauza principală nu constituie totuși o restricție privind libertatea de stabilire, din moment ce, pe de o parte, această diferență de tratament nu ar determina consecințe nefavorabile pentru societatea care dispune de un sediu permanent într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și, pe de altă parte, dacă ar fi constatate astfel de consecințe nefavorabile, acestea ar fi datorate exercitării în paralel de către mai multe state membre a competenței lor fiscale.

27 Astfel, acest guvern consideră că, chiar luând în considerare activele sediului permanent situat într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei, rezultatul fiscal al societății principale rezidente nu ar putea să fie redus. Într-adevăr, potrivit guvernului menționat, în ceea ce privește sediile permanente străine care nu sunt scutite în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, deducerea pentru capitalul de risc este calculată separat, în raport cu activele înregistrate la sediul permanent, și aplicată cu prioritate profitului realizat de acest sediu. Guvernul belgian concluzionează din aceasta, prin analogie, că, dacă ar trebui să fie luate în considerare activele sediului permanent situat într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și ale cărui venituri sunt scutite în temeiul unei convenții, deducerea pentru capitalul de risc ar trebui raportată la profitul înregistrat la acest sediu. Or, acesta nu este impozitat în Belgia.

28 Argenta și Comisia au contestat această interpretare a dreptului belgian, susținând că, în ceea ce privește sediile permanente străine, ale căror venituri nu sunt scutite de impozit în Belgia, deducerea pentru capitalul de risc este calculată pe baza veniturilor globale și se aplică tuturor veniturilor impozabile ale societății în cauză.

29 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă, atunci când Curtea răspunde la o întrebare preliminară adresată de o instanță dintr-un stat membru conform articolului 267 TFUE, nu este competentă să interpreteze dreptul intern al acestui stat membru, această sarcină revenind instanțelor naționale (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 octombrie 1993, Vanacker și Lesage, C-37/92, Rec., p. I-4947, punctul 7, Hotărârea din 14 februarie 2008, Gysen, C-449/06, Rep., p. I-553, punctul 17, și Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Zakaria, C-23/12, punctul 29).

30 Cu toate acestea, trebuie să se sublinieze că guvernul belgian a admis în cadrul ședinței că, chiar dacă deducerea pentru capitalul de risc ar fi calculată separat în raport cu activele sediului permanent și ar trebui să fie aplicată cu prioritate profitului acestui sediu, un eventual excedent ar fi dedus din profitul realizat de societatea principală. Astfel, nu rezultă din argumentele invocate de guvernul menționat că

societatea principală rezidentă ar fi în imposibilitatea de a beneficia, pentru reducerea bazei sale impozabile, de deducerea pentru capitalul de risc calculată ținând seama de activele sediului permanent situat într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei.

31 În plus, după cum a arătat avocatul general la punctul 40 din concluzii, guvernul belgian nu a contestat opinia Argenta potrivit căreia o societate belgiană deținătoare de capitaluri proprii poate beneficia de deducerea pentru capitalul de risc chiar dacă sediul său permanent străin, el însuși lipsit de capitaluri proprii, realizează profit, care va fi în cele din urmă atribuit societății menționate, în temeiul reglementării belgiene, în scopul calculării deducerii menționate.

32 În consecință, imposibilitatea unei societăți care dispune de un sediu permanent într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei de a beneficia, pentru reducerea bazei sale impozabile, de deducerea pentru capitalul de risc calculată ținând seama de activele sediului permanent menționat este dezavantajoasă pentru această societate.

33 Contrar afirmațiilor guvernul belgian, acest tratament dezavantajos nu decurge din împrejurarea că statul membru în care este situat sediul permanent nu prevede o deducere pentru capitalul de risc, ci numai din alegerea operată de reglementarea belgiană de a refuza luarea în considerare a activelor sediilor permanente menționate. Așadar, tratamentul dezavantajos menționat nu poate fi consecința exercitării în paralel de către mai multe state membre a competenței lor fiscale.

34 Un astfel de tratament dezavantajos poate să descurajeze o societate belgiană să își desfășoare activitatea prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și constituie, în consecință, o restricție interzisă în principiu prin dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire.

35 Rezultă din jurisprudența Curții că o restricție privind libertatea de stabilire nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca ea să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior, punctul 27 și jurisprudența citată).

36 În această privință, guvernul belgian invocă motive care țin de necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal belgian și repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre, considerate împreună.

37 Astfel, în primul rând, regimul de deducere pentru capitalul de risc ar fi perfect simetric și ar exista o legătură directă, personală și materială între avantajul fiscal, calculat în raport cu activele, și impozitarea profitului generat de aceste active.

38 Această legătură ar fi comparabilă cu cea care există între dobânzile deductibile ale unui împrumut destinat achiziționării unui activ și profitul impozabil generat de acest activ, legea care instituie deducerea în discuție în cauza principală având drept obiectiv, astfel cum ar rezulta din expunerea sa de motive, să trateze, pe plan fiscal, capitalurile proprii în același mod precum capitalurile împrumutate. Deși deducerea pentru capitalul de risc este calculată forfetar, în raport cu capitalurile proprii ale societății, iar nu proporțional cu profitul impozabil al acesteia, valoarea calculată a deducerii este prezumată că reprezintă dobânzile pe care societatea le-ar fi plătit dacă ar fi trebuit să se împrumute pentru a constitui activele dobândite cu ajutorul capitalurilor sale proprii.

39 În al doilea rând, potrivit guvernului belgian, refuzând să ia în considerare activele unui sediu permanent situat într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și al cărui profit nu este impozabil în Belgia, statul membru menționat își exercită competența fiscală cu respectarea principiului teritorialității și conform repartizării competențelor de impozitare, astfel cum decurge aceasta din Convenția belgiano-olandeză.

40 Posibilitatea de a lua în considerare cheltuielile contabile sau extracontabile în raport cu activele și cu pasivele afectate unui sediu permanent și de a acorda deducerile aferente acestor active sau acestor pasive ar reveni statului membru căruia convenția pentru evitarea dublei impuneri îi conferă dreptul de a impozita profitul sediului permanent. O astfel de repartizare, instituită prin Convenția belgiano-olandeză, ar fi de altfel conformă modelului de convenție fiscală privind venitul și averea elaborat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE).

41 În ceea ce privește primul motiv justificativ invocat de guvernul belgian, trebuie amintit că s-a admis deja de Curte că necesitatea de a menține coerența unui sistem fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate prin tratat (Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 28, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 42, Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 40, și Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 43).

42 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie să fie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (Hotărârile citate anterior Manninen, punctul 42, și Keller Holding, punctul 40), caracterul direct al acestei legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 43, Hotărârea din 28 februarie 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 39, și Hotărârea Papillon, citată anterior, punctul 44).

43 Astfel cum s-a amintit la punctul 24 din prezenta hotărâre, avantajul fiscal în discuție în cauza principală constă în posibilitatea de a lua în considerare, pentru calcularea deducerii pentru capitalul de risc, a activelor înregistrate la un sediu permanent.

44 Or, acest avantaj, care are drept efect reducerea cotei efective a impozitului pe profit căruia îi este supusă societatea principală, nu este compensat în cauza principală de nicio prelevare fiscală determinată.

45 Desigur, avantajul menționat nu este acordat decât în cazul în care profitul generat de sediul permanent este impozabil în Belgia.

46 Cu toate acestea, nu există o legătură directă, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 42 din prezenta hotărâre, între avantajul calculat ținând seama de active și impozitarea randamentului generat de acestea.

47 Astfel, reglementarea în discuție în cauza principală impune numai ca veniturile eventual realizate de sediul permanent menționat să fie impozabile în Belgia, însă nu condiționează acordarea avantajului în cauză de realizarea lor efectivă și nici de impozitarea lor efectivă. Prin urmare, regimul în cauză admite o situație în care, atunci când veniturile unui sediu permanent sunt impozabile în Belgia, însă acest sediu nu a generat venituri, activele acestuia sunt luate în considerare pentru calcularea deducerii aplicate societății căreia acesta îi aparține.

48 În plus, articolul 205 quinquies din CIR 1992 prevede că, în cazul absenței profitului într-o perioadă impozabilă pentru care poate fi aplicată deducerea pentru capitalul de risc, scutirea neacordată pentru această perioadă impozabilă poate fi reportată în mod succesiv asupra profitului următorilor șapte ani.

49 În consecință, refuzul de a lua în considerare activele sediilor permanente situate într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și ale căror venituri sunt scutite de impozitare în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri nu poate fi justificat prin motive legate de necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal național.

50 În ceea ce privește al doilea motiv justificativ invocat de guvernul belgian, trebuie amintit că menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre este un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 45, Hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 51, și Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior, punctul 31). În plus, dintr-o jurisprudență constantă reiese că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre rămân competente în ceea ce privește definirea, pe cale convențională sau unilaterală, a criteriilor de repartizare a competențelor lor fiscale, în special în scopul eliminării dublei impuneri (Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 29, și Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, Rep., p. I-12273, punctul 45).

51 Cu toate acestea, împrejurarea că un stat membru, într-o convenție pentru evitarea dublei impuneri, a convenit cu un alt stat membru ca profitul înregistrat la un sediu permanent situat în acest alt stat membru să fie impozabil numai în acest din urmă stat membru și ca, în consecință, primul stat membru să nu își poată exercita competența de impozitare asupra profitului înregistrat la sediul permanent menționat nu poate justifica în mod sistematic orice refuz de acordare a unui avantaj societății stabilite pe teritoriul acestui prim stat membru căreia îi aparține sediul permanent menționat.

52 Un astfel de refuz ar însemna să se justifice un tratament diferit doar pentru motivul că o societate situată într-un stat membru a desfășurat o activitate economică transnațională care nu este de natură să genereze venituri fiscale în beneficiul acestui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 40, și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 43).

53 În schimb, din jurisprudență rezultă că necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă în special atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 58, Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 66, Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, Rep., p. I-9879, punctul 77, și Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, punctul 47).

54 Astfel, Curtea a considerat că acest obiectiv urmărește în special să păstreze simetria între dreptul de a impozita beneficiile și posibilitatea de a deduce pierderile unui sediu permanent, în măsura în care faptul de a admite ca pierderile unui sediu permanent nerezident să poată fi deduse din veniturile societății principale ar avea drept consecință a permite acesteia din urmă să aleagă liber statul membru în care să invoce astfel de pierderi (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Oy AA, punctul 56, și Lidl Belgium, punctul 34).

55 Or, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 63 din concluzii, faptul de a acorda avantajul fiscal în discuție în cauza principală nu ar compromite nici dreptul statului membru pe teritoriul căruia este stabilită societatea căreia îi aparține sediul permanent, nici pe cel al statului membru pe teritoriul căruia este situat sediul permanent de a exercita competența de impozitare în raport cu activități realizate pe teritoriul său și nu ar determina deplasarea veniturilor impozabile în mod normal în unul dintre aceste state membre către celălalt.

56 În sfârșit, în ceea ce privește argumentul guvernului belgian întemeiat pe tratamentul în paralel care ar trebui acordat deducerii fiscale a dobânzilor împrumuturilor utilizate pentru a constitui activele înregistrate la un sediu permanent, pe de o parte, și tratamentului capitalurilor proprii atribuite unui

sediu permanent, pe de altă parte, trebuie să se sublinieze că acest guvern admite el însuși caracterul forfetar al deducerii pentru capitalul de risc, care este calculată în raport cu capitalurile proprii ale societății în cauză, iar nu proporțional cu profitul impozabil generat de activele acesteia.

57 Prin urmare, guvernul menționat nu poate susține că Convenția belgiano-olandeză și în special stipulațiile acesteia privind stabilirea profitului unui sediu permanent și luarea în considerare, în acest sens, a cheltuielilor efectuate în scopurile urmărite de acest sediu se opun luării în considerare, la calcularea deducerii pentru capitalul de risc, a activelor înregistrate la un sediu permanent ale cărui venituri nu sunt impozabile, în temeiul acestei convenții, în Belgia.

58 În aceste condiții, restricția instituită prin reglementarea în discuție în cauza principală nu poate fi justificată prin motive legate de necesitatea de a asigura repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

59 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia, pentru calcularea unei deduceri acordate unei societăți supuse integral la plata impozitului într-un stat membru, valoarea netă a activelor unui sediu permanent situat în alt stat membru nu este luată în considerare atunci când profitul sediului permanent menționat nu este impozabil în primul stat membru în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri, în timp ce activele înregistrate la un sediu permanent situat pe teritoriul acestui prim stat membru sunt luate în considerare în acest scop.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60 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 întâi) declară:

Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul căreia, pentru calcularea unei deduceri acordate unei societăți supuse integral la plata impozitului într-un stat membru, valoarea netă a activelor unui sediu permanent situat în alt stat membru nu este luată în considerare atunci când profitul sediului permanent menționat nu este impozabil în primul stat membru în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri, în timp ce activele înregistrate la un sediu permanent situat pe teritoriul acestui prim stat membru sunt luate în considerare în acest scop.

Semnături