ORDONANȚA CURȚII (Camera a cincea)

4 iunie 2009 *

În cauzele conexate C-439/07 și C-499/07,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de hof van beroep te Brussel (Belgia) (C-439/07) și de rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) (C-499/07), prin deciziile din 13 septembrie și din 5 noiembrie 2007, primite de Curte la 24 septembrie și, respectiv, la 16 noiembrie 2007, în procedurile

Belgische Staat (C-439/07)

împotriva

KBC Bank NV,

și

* Limba de procedură: olandeza.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet și E. Levits (raportor), judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,
grefier: domnul R. Grass,

Curtea urmând să se pronunțe prin ordonanță motivată, conform articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură,

după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Ordonanță

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), precum și a articolelor 43 CE și 56 CE.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între Belgische Staat, pe de o parte, și KBC Bank NV (denumită în continuare „KBC") (C-439/07), pe de altă parte, și, respectiv, între Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (denumită în continuare „BRB"), pe de o parte, și Belgische Staat (C-499/07), pe de altă parte, cu privire la stabilirea rezultatului impozabil al acestora ca impozit pe profit pentru exercițiile financiare 2000 și 2001, în ceea ce privește societatea KBC, precum și pentru exercițiile financiare 2003 și 2004, în ceea ce privește societatea BRB.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Potrivit celui de al treilea considerent al Directivei 90/435, aceasta intenționează în special să elimine dezavantajele fiscale care afectează grupurile de societăți din state membre diferite în raport cu grupurile de societăți din același stat membru.

4 Potrivit articolului 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435, statutul de societate-mamă se atribuie oricărei societăți comerciale dintr-un stat membru care îndeplinește anumite condiții menționate la articolul 2 din această directivă și deține minimum 25 % din capitalul unei societăți dintr-un alt stat membru care îndeplinește condiții similare.

5 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din directiva respectivă prevede:

„(1) Dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății-mamă:

— fie nu impozitează aceste profituri;

— fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă percepută de statul membru în care filiala are reședința, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. Dacă, în acest caz,

cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială."

Reglementarea națională

6 Directiva 90/435 a făcut obiectul unei transpuneri în dreptul belgian prin Legea din 23 octombrie 1991 (*Belgisch Staatsblad* din 15 noiembrie 1991, p. 25619) care a modificat regimul veniturilor impozitate definitiv (denumit în continuare „regimul VID") existent și a stabilit la 95 % cuantumul dividendelor încasate care pot fi deduse din baza impozabilă a societății-mamă.

7 Ca urmare a codificării intervenite în 1992, dispozițiile pertinente referitoare la regimul VID au fost reunite în cuprinsul articolelor 202, 204 și 205 din Codul impozitelor pe venit, coordonat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 și confirmat prin Legea din 12 iunie 1992 (supliment la *Belgisch Staatsblad* din 30 iulie 1992, denumit în continuare „CIV 1992"), astfel cum a fost pus în aplicare prin Decretul regal de punere în aplicare a Codului impozitelor pe venit din 1992 (*Belgisch Staatsblad* din 13 septembrie 1993, denumit în continuare „Decretul regal de punere în aplicare a CIV 1992").

8 Conform dispozițiilor menționate, o societate poate deduce din rezultatul obținut 95 % din dividendele primite de la filialele sale în sensul Directivei 90/435 ca venituri impozitate definitiv (denumită în continuare „deducerea VID").

9 Funcționarea regimului VID poate fi descrisă succint după cum urmează. Într-o primă etapă, dividendul distribuit de filială trebuie inclus în baza impozabilă a societății-mamă. Într-o a doua etapă, acest dividend se deduce din respectiva bază impozabilă, dar

numai în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold pozitiv de profit după deducerea celorlalte profituri scutite.

10 Astfel, articolul 202 din CIV 1992 prevede:

„1. Se deduc de asemenea din profiturile aferente perioadei impozabile, în măsura în care sunt incluse în acestea:

1° dividendele, cu excepția veniturilor care sunt obținute cu ocazia cesiunii către o societate a propriilor acțiuni sau părți sociale ori cu ocazia împărțirii totale sau parțiale a patrimoniului unei societăți;

[…]

2. Veniturile prevăzute la alineatul 1 punctul 1° […] nu sunt deductibile decât în măsura în care, la data atribuirii sau a plății acestora, societatea care beneficiază de acestea deține în capitalul societății care le distribuie o participație de cel puțin 5 [%] sau a cărei valoare de investiție atinge cel puțin 1 200 000 [de euro].”

11 Articolul 204 primul paragraf din CIV 1992 este redactat după cum urmează:

„Veniturile deductibile în conformitate cu articolul 202 alineatul 1 punctul 1° […] sunt considerate incluse în profiturile aferente perioadei impozabile în limita a 95 [%] din valoarea încasată sau colectată, majorată eventual cu impozitele pe bunuri mobile, reale sau fictive […]”

12 Articolul 205 alineatul 2 din CIV 1992 prevede:

„Deducerea prevăzută la articolul 202 se limitează la valoarea profiturilor aferente perioadei impozabile, rămasă după aplicarea articolului 199, diminuată:

1° cu liberalitățile nedeductibile cu titlu de cheltuieli profesionale, cu excepția liberalităților deduse din beneficii în aplicarea articolelor 199 și 200;

[…]

8° cu impozitele prevăzute la articolul 198 primul, al patrulea, al optulea și al nouălea paragraf.”

13 Articolul 77 din Decretul regal de punere în aplicare a CIV 1992 prevede:

„Valorile avute în vedere la articolele 202-205 din [CIV] 1992, deductibile ca venituri impozitate definitiv […], se deduc în limita profiturilor rămase după aplicarea articolului 76; această deducere se efectuează având în vedere proveniența profiturilor, acordându-se prioritate celor în care sunt cuprinse respectivele valori."

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-439/07

14 În cursul exercițiului fiscal 2000, KBC, o societate cu sediul în Belgia, a încasat dividende pentru participațiile sale în cadrul unor societăți cu sediul în Belgia, în alte state membre, precum și în Elveția în valoare totală de 261 571 848,56 euro. Potrivit KBC, dividendele corespunzătoare unei valori de 254 225 662,61 euro îndeplineau condițiile de deductibilitate prevăzute la articolele 202 și 203 din CIV 1992 și puteau face obiectul aplicării regimului VID. Această valoare era compusă din dividende încasate de la filialele KBC cu sediul în Belgia (157 024 873,74 euro), în alte state membre (96 887 457,38 euro), precum și în Elveția (313 331,49 euro).

15 KBC aprecia că, în aplicarea articolului 204 din CIV 1992, o sumă de 241 514 379,48 euro, și anume 95 % din dividende, care putea face obiectul aplicării regimului VID, trebuia să fie dedusă din profiturile sale pe anul fiscal respectiv.

16 În conformitate cu articolul 205 alineatul 2 din CIV 1992 și cu articolul 77 din Decretul regal de punere în aplicare a CIV 1992, deducerea VID a fost limitată la profiturile rămase înainte de aplicarea acesteia, și anume la o sumă de 156 116 633,08 euro, din care a mai fost dedusă o sumă de 13 137 553,78 euro corespunzătoare cheltuielilor pentru care nu este admisă deducerea VID în conformitate cu articolul 205 alineatul 2 punctele 1° și 8° din CIV 1992.

17 În consecință, dintr-o sumă de dividende încasate și care puteau beneficia de deducerea VID de 241 514 379,48 euro, a putut fi dedusă din profiturile impozabile ale KBC numai suma de 142 979 079,30 euro.

18 Considerând că, în mod greșit, nu fusese admisă o pierdere de natură a fi reportată și care este echivalentă acestei sume nedeductibile de 98 535 300,18 euro ca venituri impozitate definitiv, KBC a formulat, în declarația sa din 28 septembrie 2000 referitoare la exercițiul 2000, o rezervă cu privire la compatibilitatea articolului 205 alineatul 2 din CIV 1992 și a articolului 77 din Decretul regal de punere în aplicare a CIV 1992 cu Directiva 90/435, precum și cu libertatea de stabilire.

19 Întrucât administrația fiscală nu a admis teza susținută de KBC, aceasta din urmă a introdus o reclamație împotriva deciziei de impunere aferente exercițiului 2000. În urma respingerii acestei reclamații, KBC a sesizat rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Tribunalul de Primă Instanță din Bruxelles).

20 În declarația din 27 iulie 2001 referitoare la exercițiul fiscal 2001, KBC a formulat de asemenea aceeași rezervă ca aceea menționată la punctul 18 din prezenta ordonanță.

21 KBC a solicitat, printre altele, să beneficieze de posibilitatea de a compensa profiturile exercițiului 2001 cu pierderea de 98 535 300,18 euro suferită în cursul exercițiului precedent și care, potrivit acesteia, trebuia să poată fi reportată. Aceasta aprecia că profiturile sale impozabile pentru exercițiul 2001 au fost absorbite în totalitate de pierderea reportată și a solicitat ca pierderea restantă, în valoare de 53 219 495,46 euro, să fie considerată o pierdere care poate fi reportată în exercițiul fiscal 2002.

22 Întrucât administrația fiscală nu a admis acest raționament, KBC a introdus o reclamație împotriva deciziei de impunere emise pentru anul 2001. În urma respingerii acestei reclamații, KBC a sesizat din nou rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

23 Printr-o hotărâre din 25 aprilie 2003, instanța respectivă a admis cererile KBC și a anulat deciziile de impunere atacate.

24 Apreciind că KBC nu dispunea de o pierdere de natură să fie reportată nici pentru exercițiul fiscal 2000, nici pentru cel din 2001 și că administrația fiscală a acționat conform dreptului belgian, precum și conform dreptului comunitar, Belgische Staat a introdus apel împotriva hotărârii respective la hof van beroep te Brussel (Curtea de Apel din Bruxelles), care a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [90/435], în special articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din aceasta, trebuie interpretată în sensul că nu permite unui stat membru să aplice scutirea impozitării profiturilor distribuite, primite de o societate din acest stat membru de la o filială din alt stat membru, altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, prin aceea că include mai întâi în întregime aceste profituri distribuite în baza impozabilă, iar apoi le deduce din baza impozabilă până la pragul de 95 %, însă limitează această deducere la profiturile aferente perioadei impozabile de distribuire a acestora (după deducerea cuantumurilor parțiale prevăzute de lege) (articolul 205 alineatul 2 [din CIV 1992] coroborat cu articolul 77 [din Decretul regal de punere în aplicare a

CIV 1992]), astfel încât o asemenea limitare a deducerii profiturilor distribuite are drept consecință faptul că societatea-mamă va fi impozitată în cursul unei perioade impozabile ulterioare asupra profiturilor distribuite încasate atunci când nu a realizat profit impozabil sau a realizat profit impozabil insuficient în cursul perioadei impozabile în care au fost încasate profiturile distribuite, însă atât timp cât pierderile aferente perioadei impozabile nu sunt compensate cu profiturile distribuite care, în temeiul articolului 4 alineatul (1) prima liniuță coroborat cu articolul 4 alineatul (2) din directiva menționată, trebuie să rămână neimpozabile până la pragul de 95 % și cât, în consecință, aceste pierderi nu se pot reporta pentru o perioadă impozabilă ulterioară până la concurența profiturilor distribuite primite de societatea-mamă?

2) În cazul în care Directiva [90/435] trebuie interpretată în sensul că reglementarea belgiană este contrară articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din [această directivă], în ceea ce privește profiturile distribuite încasate de societatea-mamă belgiană de la o filială stabilită în Uniunea Europeană, dispoziția citată anterior din directivă se opune și aplicării reglementării belgiene privind profiturile distribuite pe care o societate-mamă belgiană le-a primit de la o filială belgiană, atunci când, precum în speță, legiuitorul belgian a decis, cu ocazia transpunerii directivei în dreptul belgian, că situații pur interne trebuie tratate în același mod ca situațiile reglementate de directivă și, prin urmare, a adaptat legislația belgiană directivei și în privința situațiilor pur interne?

3) În cazul în care Directiva [90/435] trebuie interpretată în sensul că reglementarea belgiană este contrară articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din [această directivă], în ceea ce privește profiturile distribuite încasate de societatea-mamă belgiană de la o filială stabilită în Uniunea Europeană și, prin extensie, conform Hotărârii [Curții din 17 iulie 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Rec., p. I-4161), în ceea ce privește profiturile distribuite de o filială stabilită în Belgia, contravine articolului 56 alineatul (1) CE aplicarea în continuare a reglementării belgiene în litigiu unor dividende repartizate de filiale stabilite în state terțe, pentru motivul că aceste dividende sunt tratate astfel mai puțin favorabil față de dividendele interne sau dividendele europene?

4) Articolul 43 CE se opune legislației unui stat membru potrivit căreia, pentru deciziile de impunere la impozitul pe profit, scutirea profiturilor distribuite care au fost primite de o societate în cursul unei perioade impozabile de la filiala acesteia stabilită în alt stat membru este limitată în primul stat la cuantumul profitului aferent perioadei impozabile în care a fost realizată distribuirea profiturilor (după deducerea elementelor prevăzute de lege), în timp ce o scutire totală a profiturilor distribuite ar fi posibilă dacă această societate ar fi înființat un sediu permanent într-un alt stat membru?"

Cauza C-499/07

25 În cursul exercițiului fiscal 2003, BRB, o societate cu sediul în Belgia, a încasat de la o societate cu sediul de asemenea în Belgia dividende în valoare de 445 000 de euro, dintre care o valoare de 422 750 de euro era deductibilă în temeiul regimului VID, în conformitate cu articolul 204 din CIV 1992.

26 Profitul impozabil al BRB pentru exercițiul fiscal 2003 nu era suficient de ridicat pentru ca dividendele încasate să fie deduse integral. Prin urmare, această societate a înscris în declarația sa referitoare la exercițiul respectiv o pierdere de reportat de 123 300,86 euro, constituită dintr-o pierdere aferentă perioadei impozabile în valoare de 103 194,38 euro, corespunzătoare valorii dividendelor care nu au putut fi deduse în temeiul regimului VID, precum și dintr-o pierdere de natură a fi reportată în exercițiul fiscal 2002 în valoare de 20 106,48 euro.

27 Prin decizia de rectificare din 20 aprilie 2004, administrația fiscală a refuzat să admită pierderea susceptibilă să fie reportată, în măsura în care veniturile impozitate definitiv nu pot determina niciodată o pierdere susceptibilă să fie reportată. Potrivit administrației fiscale, acestea trebuiau limitate la rezultatul perioadei impozabile, și anume la 319 555,62 euro, diminuat cu cheltuielile neadmise (187,50 euro). În

consecință, veniturile impozitate definitiv trebuiau să fie limitate la 319 368,12 euro, iar rezultatul impozabil al BRB se ridica, așadar, la 187,50 euro, fără să existe pierderi susceptibile să fie reportate. Această societate nu a acceptat aceste rectificări.

28 În declarația sa fiscală referitoare la exercițiul 2004, BRB a reportat o pierdere de 123 300,86 euro, pe care administrația fiscală a refuzat să o ia în considerare prin decizia de rectificare din 11 februarie 2005. Nici societatea respectivă nu a acceptat această rectificare.

29 Întrucât administrația fiscală a stabilit deciziile de impunere referitoare la exercițiile fiscale 2003 și 2004 în conformitate cu rectificările anunțate, BRB a introdus reclamații împotriva acestora, care au fost respinse de aceeași administrație.

30 În consecință, BRB a sesizat rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunalul de Primă Instanță din Bruges), care a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [90/435], în special articolul 4 alineatul (1) din aceasta, trebuie interpretată în sensul că nu permite unui stat membru să aplice scutirea impozitării profiturilor distribuite, primite de o societate din acest stat membru de la o filială din alt stat membru, altfel decât cu ocazia lichidării filialei, prin aceea că include mai întâi în întregime profiturile distribuite în baza impozabilă, iar apoi le deduce din această bază impozabilă până la pragul de 95 %, însă limitează această deducere la profiturile aferente perioadei impozabile de distribuire a acestora (după deducerea cuantumurilor parțiale prevăzute de lege) (articolul 205 alineatul 2 din [CIV] 1992 coroborat cu articolul 77 din Decretul regal de punere în aplicare a [CIV] 1992), astfel încât nu este admisă reportarea niciunei pierderi atunci când profiturile aferente perioadei impozabile respective sunt inferioare valorii profiturilor distribuite?

2) Dacă la prima întrebare se răspunde în mod afirmativ, Directiva [90/435], în special articolul 4 alineatul (1) din aceasta, trebuie interpretată în sensul că obligă acest stat membru să permită ca profiturile distribuite, primite de o societate din acest stat membru de la o filială din alt stat membru, să fie deductibile integral din profiturile aferente perioadei impozabile respective și să permită ca pierderea rezultată din aceasta să poată fi reportată în următoarea perioadă impozabilă?

3) În cazul în care Directiva [90/435] trebuie interpretată în sensul că reglementarea belgiană este contrară articolului 4 alineatul (1) în privința profiturilor distribuite pe care societatea-mamă din Belgia le primește de la o filială stabilită în Uniunea Europeană, această dispoziție din directivă se opune de asemenea aplicării reglementării belgiene în privința profiturilor distribuite pe care o societate-mamă din Belgia le-a primit de la o filială din Belgia, atunci când, precum în speță, cu ocazia transpunerii directivei în dreptul belgian, legiuitorul belgian a decis că situații pur interne trebuie tratate în același mod ca situațiile reglementate de directivă și, prin urmare, a adaptat legislația belgiană directivei și în privința situațiilor pur interne?

4) Articolul 43 CE se opune legislației unui stat membru potrivit căreia, pentru deciziile de impunere la impozitul pe profit, scutirea profiturilor distribuite care au fost primite de o societate în cursul unei perioade impozabile de la filiala acesteia stabilită în alt stat membru este limitată în primul stat membru la cuantumul profiturilor aferente perioadei impozabile în care a fost realizată distribuirea acestora (după deducerea cuantumurilor parțiale prevăzute de lege), în timp ce ar fi posibilă o scutire totală a profiturilor distribuite dacă această societate ar fi înființat un sediu permanent într-un alt stat membru?"

31 Prin Ordonanța președintelui Curții din 15 aprilie 2008, cauzele C-439/07 și C-499/07 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

32 Conform articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură, atunci când o întrebare formulată cu titlu preliminar este identică cu o întrebare asupra căreia Curtea s-a pronunțat deja sau atunci când răspunsul la o astfel de întrebare poate fi în mod clar dedus din jurisprudență, Curtea, după ascultarea avocatului general, poate oricând să se pronunțe prin ordonanță motivată.

Cu privire la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435

Cu privire la prima întrebare din cele două cauze

33 Prin intermediul primei întrebări din cele două cauze, instanțele de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care, în scopul scutirii dividendelor încasate de o societate-mamă stabilită în acest stat de la o filială cu sediul într-un alt stat membru, prevede că dividendele respective sunt incluse în baza impozabilă a societății-mamă, fiind ulterior deduse din această bază impozabilă în proporție de 95 %, în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold pozitiv de profit după deducerea celorlalte profituri scutite, și care are drept consecință faptul că:

— societatea-mamă este impozitată în cursul unei perioade impozabile ulterioare asupra profiturilor distribuite pe care le-a încasat atunci când nu a realizat un profit impozabil sau a realizat un profit impozabil insuficient în cursul perioadei impozabile în care au fost distribuite aceste profituri (cauza C-439/07)

sau că

— pierderile aferente perioadei impozabile sunt compensate cu profiturile distribuite și nu pot fi reportate pentru o perioadă impozabilă ulterioară până la concurența acestor profituri distribuite (cauzele C-439/07 și C-499/07).

34 Această întrebare este, în esență, similară celei adresate Curții în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret (C-138/07, Rep., p. I-731). De asemenea, acțiunile principale și acțiunea principală în care s-a pronunțat Hotărârea Cobelfret privesc aplicarea aceleiași reglementări naționale. Prin urmare, răspunsul dat de Curte în această din urmă hotărâre poate fi transpus în întregime primei întrebări formulate în acțiunile principale.

35 În Hotărârea Cobelfret, citată anterior, Curtea a hotărât că articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care prevede că dividendele încasate de o societate-mamă sunt incluse în baza impozabilă a acesteia, fiind ulterior deduse din această bază impozabilă în proporție de 95 %, în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold pozitiv de profit după deducerea celorlalte profituri scutite.

36 În primul rând, Curtea a arătat, pe de o parte, că obligația statului membru care a ales sistemul prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 de a nu impozita profiturile pe care le primește societatea-mamă, în calitate de asociat, de la societatea-filială a acesteia nu este însoțită de nicio condiție și este exprimată sub rezerva unică a alineatelor (2) și (3) ale aceluiași articol, precum și a celei prevăzute la articolul 1 alineatul (2) din această directivă și, pe de altă parte, că respectivul articol 4 alineatul (1) prima liniuță nu prevede, în special, nicio condiție în ceea ce privește existența altor profituri impozabile pentru ca dividendele încasate de societatea-mamă să nu fie supuse impozitării (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctele 33 și 34).

37 Curtea a considerat de asemenea că un regim care prevede că dividendele încasate de societatea-mamă sunt adăugate la baza impozabilă a acesteia și că, într-o etapă ulterioară, un cuantum de 95 % din aceste dividende se deduce din baza menționată numai în măsura în care societatea-mamă are profituri impozabile are drept efect ca aceasta din urmă să nu poată beneficia pe deplin de avantajul respectiv decât cu condiția de a nu fi suferit, în privința altor venituri impozabile proprii, un rezultat negativ în aceeași perioadă (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctul 35).

38 Or, statele membre nu pot institui în mod unilateral măsuri restrictive, precum cerința ca societatea-mamă să obțină profituri impozabile, condiționând astfel posibilitatea de a beneficia de avantajele prevăzute de Directiva 90/435 (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctul 36).

39 În al doilea rând, Curtea a arătat că, în măsura în care din dosarul prezentat Curții rezultă că, în principiu, reglementarea fiscală belgiană admite reportarea pierderilor pentru exerciții financiare ulterioare, reducerea pierderilor societății-mamă care pot beneficia de o astfel de reportare în limita valorii dividendelor încasate are efect asupra bazei impozabile a acestei societăți în cadrul exercițiului financiar următor celui în care sunt încasate aceste dividende, bază impozabilă care, ca urmare a reducerii pierderilor reportabile, va fi mai mare (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctul 39).

40 În consecință, Curtea a hotărât că, deși dividendele încasate de societatea-mamă nu sunt supuse plății impozitului pe profit aferent exercițiului financiar în cursul căruia au fost distribuite aceste dividende, reducerea menționată a pierderilor societății-mamă poate avea drept efect ca respectiva societate-mamă să fie în mod indirect supusă unei impozitări pe aceste dividende în cursul exercițiilor financiare ulterioare, dacă rezultatul său este pozitiv, și că un astfel de efect al limitării deducerii VID nu este compatibil nici cu modul de redactare, nici cu obiectivele și cu sistemul Directivei 90/435 (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctele 40 și 41).

41 În primul rând, Curtea a hotărât că din utilizarea, la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, a termenilor „nu impozitează”, în loc de verbul „scutesc”, nu se poate deduce că această directivă admite un astfel de efect al limitării deducerii VID asupra pierderilor societății-mamă, în măsura în care nimic din economia sau din finalitatea acestei directive nu sugerează concluzia că există o diferență substanțială între „a nu impozita” și „a scuti” profiturile încasate de societatea-mamă, Curtea utilizând, de altfel, termenul „scutire” în mod alternativ cu cel de obligație de „a nu impozita” în sensul respectivului articol 4 alineatul (1) (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctele 42 și 43).

42 Ulterior, arătând că atunci când societatea-mamă nu a realizat alte profituri impozabile în cursul perioadei pentru care sunt încasate dividendele, regimul VID nu permite atingerea pe deplin a obiectivului de prevenire a dublei impuneri economice, astfel cum este prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, Curtea a hotărât că deși, prin aplicarea respectivului regim dividendelor distribuite atât de filialele rezidente, cât și de cele stabilite în alte state membre, Regatul Belgiei ar urmări să elimine orice dezavantajare a cooperării dintre societățile din state membre diferite prin raportare la cooperarea dintre societăți din același stat membru, aceasta nu justifică aplicarea unui regim care nu este compatibil cu sistemul de prevenire a dublei impuneri economice, prevăzut la respectivul articol 4 alineatul (1) prima liniuță (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctele 45 și 46).

43 În sfârșit, în ceea ce privește argumentul în sensul că limitarea deducerii VID generează cel puțin același rezultat ca cel obținut prin sistemul de imputare prevăzut la articolul 4 alineatul (1) a doua liniuță din Directiva 90/453 și că nimic nu indică faptul că sistemul care figurează la prima liniuță a aceluiași alineat (1) trebuie să genereze un rezultat mai favorabil decât cel prevăzut la a doua liniuță, Curtea a amintit, pe de o parte, că alegerea între sistemul de scutire și sistemul de imputare nu determină în mod necesar același rezultat pentru societatea beneficiară a dividendelor și, pe de altă parte, că un stat membru care a optat, cu ocazia transpunerii unei directive, pentru unul dintre sistemele alternative prevăzute de aceasta nu poate invoca efectele sau limitările care ar fi putut decurge din punerea în aplicare a celuilalt sistem (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctele 48 și 50).

44 În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare din cauzele C-439/07 și C-499/07 că articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care, în scopul scutirii dividendelor încasate de o societate-mamă stabilită în acest stat de la o filială cu sediul într-un alt stat membru, prevede că dividendele respective sunt incluse în baza impozabilă a societății-mamă, fiind ulterior deduse din această bază impozabilă în proporție de 95 %, în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold pozitiv de profit după deducerea celorlalte profituri scutite, și care are drept consecință faptul că:

— societatea-mamă este impozitată în cursul unei perioade impozabile ulterioare asupra profiturilor distribuite pe care le-a încasat atunci când nu a realizat un profit impozabil sau a realizat un profit impozabil insuficient în cursul perioadei impozabile în care au fost distribuite aceste profituri

sau că

— pierderile aferente perioadei impozabile sunt compensate cu profiturile distribuite și nu pot fi reportate pentru o perioadă impozabilă ulterioară până la concurența acestor profituri distribuite.

Cu privire la a doua întrebare din cauza C-499/07

45 Prin intermediul celei de a doua întrebări din cauza C-499/07, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că un stat membru trebuie să permită în

mod necesar ca profiturile distribuite societății-mamă stabilite în acest stat membru de către o filială a acesteia cu sediul în alt stat membru să fie deductibile integral din profiturile societății-mamă, aferent perioadei impozabile, și ca pierderea rezultată din aceasta să poată fi reportată în următoarea perioadă impozabilă.

46 Este necesar să se amintească faptul că fiecărui stat membru îi revine sarcina de a organiza, cu respectarea dreptului comunitar, propriul sistem de impozitare a profiturilor distribuite și de a defini, în acest cadru, baza impozabilă, precum și cota de impozitare care se aplică acționarului beneficiar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 50, Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 47, și Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Rep., p. I-3747, punctul 30).

47 În ceea ce privește distribuirea profiturilor care intră în domeniul său de aplicare, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 prevede că, dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite, statul membru al societății-mamă fie nu impozitează aceste profituri, fie autorizează societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă, încasată de statul membru în care filiala are reședința, în limita valorii impozitului național corespunzător (Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Rep., p. I-2067, punctul 25, și Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctul 30), lăsând în mod explicit statelor membre posibilitatea de a alege între sistemul de scutire și sistemul de imputare (a se vedea Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 44, și Cobelfret, punctul 31).

48 Articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 constituie o dispoziție necondițională și suficient de precisă pentru a putea fi invocată în fața instanțelor naționale (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctul 65), fără a prevedea totuși modul în care statele membre care au ales sistemul de scutire trebuie să îl pună în aplicare.

49 Astfel, în conformitate cu înșiși termenii articolului 249 al treilea paragraf CE, statele membre beneficiază de posibilitatea de a alege forma și mijloacele de punere în aplicare a directivelor care garantează, în cea mai mare măsură, atingerea rezultatului urmărit de acestea din urmă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iunie 2005, Comisia/Italia, C-456/03, Rec., p. I-5335, punctul 51, Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed, C-321/05, Rep., p. I-5795, punctul 43, și Hotărârea din 8 mai 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, Rep., p. I-3339, punctul 27).

50 În consecință, ținând seama de necesitățile ordinii lor juridice interne, statele membre sunt libere să determine modalitățile potrivit cărora este atins rezultatul prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 [a se vedea, prin analogie, în ceea ce privește articolul 3 alineatul (2) din Directiva 90/435, Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții, C-283/94, C-291/94 și C-292/94, Rec., p. I-5063, punctul 33].

51 În plus, în temeiul articolului 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației în filială să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă, precizându-se că dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente respectivei participații se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din profiturile distribuite de filială (Hotărârea Banque Fédérative du Crédit Mutuel, citată anterior, punctul 28).

52 De asemenea, este necesar să se arate că articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 permite unui stat membru să stabilească cheltuielile de administrare nedeductibile la o sumă forfetară care nu depășește 5 % din profiturile distribuite de filială, fără să distingă între situația în care acest stat membru a optat pentru un regim de scutire și cea în care respectivul stat a optat pentru un regim de imputare (Hotărârea Banque Fédérative du Crédit Mutuel, citată anterior, punctul 45).

53 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare din cauza C-499/07 că articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 coroborat cu alineatul (2) al aceluiași articol trebuie interpretat în sensul că statele membre nu sunt obligate să permită în mod necesar ca profiturile distribuite societății-mamă stabilite în acest stat membru de către o filială a acesteia cu sediul în alt stat membru să fie integral deductibile din profiturile societății-mamă, aferente perioadei impozabile, și ca pierderea rezultată din aceasta să poată fi reportată în următoarea perioadă impozabilă. Statele membre au obligația să determine, ținând seama atât de necesitățile ordinii lor juridice interne, cât și de posibilitatea prevăzută la respectivul articol 4 alineatul (2), modalitățile potrivit cărora este atins rezultatul prevăzut la alineatul (1) prima liniuță al aceluiași articol.

54 Cu toate acestea, dacă un stat membru a ales sistemul scutirii prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 și dacă, în principiu, reglementarea statului membru respectiv admite reportarea pierderilor pentru exerciții financiare ulterioare, dispoziția respectivă se opune unei reglementări a unui stat membru care are ca efect să reducă pierderile societății-mamă care pot beneficia de o astfel de reportare în limita valorii dividendelor încasate.

Cu privire la a doua întrebare din cauza C-439/07 și la a treia întrebare din cauza C-499/07

55 Prin intermediul celei de a doua întrebări din cauza C-439/07, precum și al celei de a treia întrebări din cauza C-499/07, instanțele de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în ipoteza în care legiuitorul unui stat membru a decis, cu ocazia transpunerii Directivei 90/435, să trateze situațiile pur interne în același mod ca situațiile reglementate de această directivă, articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unei reglementări precum cea în discuție în acțiunile principale la situațiile interne respective.

56 Astfel cum rezultă din articolul 1 din Directiva 90/435, aceasta urmărește repartizarea profiturilor primite de societăți dintr-un stat membru provenite de la filialele lor cu sediul în alte state membre. În plus, articolul 2 din aceeași directivă definește domeniul de aplicare al acesteia în funcție de tipurile de societăți, astfel cum sunt enumerate în anexa la această directivă, în timp ce articolul 3 alineatul (1) din aceasta prevede participația minimă necesară pentru ca o societate să poată fi considerată societate-mamă și o alta, filiala acesteia în sensul aceleiași directive (Hotărârea Cobelfret, citată anterior, punctul 20).

57 În consecință, articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 nu reglementează situațiile care nu îndeplinesc condițiile respective și în special situațiile în care sediul societății distribuitoare a dividendelor se află în același stat membru ca acela al societății beneficiare a acestora. Rezultă că dispoziția respectivă nu poate, prin ea însăși, să se opună aplicării unei reglementări naționale la astfel de situații pur interne.

58 Astfel cum indică instanțele de trimitere, cu ocazia transpunerii Directivei 90/435, legiuitorul belgian ar fi decis să aplice același tratament situațiilor pur interne și celor reglementate de această directivă.

59 Or, din jurisprudența Curții rezultă că, atunci când o legislație națională se conformează, pentru soluțiile date situațiilor pur interne, soluțiilor reținute în dreptul comunitar, este numai de competența instanței naționale, în cadrul repartizării funcțiilor jurisdicționale între instanțele naționale și Curte, prevăzută la articolul 234 CE, să aprecieze întinderea exactă a acestei trimiteri la dreptul comunitar, competența Curții fiind limitată la examinarea numai a dispozițiilor acestui drept (Hotărârea din 18 octombrie 1990, Dzodzi, C-297/88 și C-197/89, Rec., p. I-3763, punctele 41 și 42, Hotărârea din 25 iunie 1992, Federconsorzi, C-88/91, Rec., p. I-4035, punctul 10, precum și Hotărârea Leur-Bloem, citată anterior, punctele 32 și 33). Astfel, luarea în considerare a limitelor pe care legiuitorul național a putut să le stabilească în ceea ce privește aplicarea dreptului comunitar în cazul unor situații pur interne intră în sfera dreptului intern și, în consecință, este de competența exclusivă a instanțelor statului membru respectiv (Hotărârea Dzodzi, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Fournier, C-73/89, Rec., p. I-5621, punctul 23, Hotărârea Leur-

Bloem, citată anterior, punctul 33, şi Hotărârea din 22 decembrie 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Rep., p. I-10627, punctul 27).

60 Având în vedere cele prezentate mai sus, este necesar să se răspundă la a doua întrebare din cauza C-439/07 şi la a treia întrebare din cauza C-499/07 că atunci când o legislaţie naţională se conformează, pentru soluţiile date situaţiilor pur interne, soluţiilor reţinute în dreptul comunitar, este numai de competenţa instanţei naţionale, în cadrul repartizării funcţiilor jurisdicţionale între instanţele naţionale şi Curte, prevăzută la articolul 234 CE, să aprecieze întinderea exactă a acestei trimiteri la dreptul comunitar, ţinând seama că luarea în considerare a limitelor pe care legiuitorul naţional a putut să le stabilească în ceea ce priveşte aplicarea dreptului comunitar în cazul unor situaţii pur interne intră în sfera dreptului statului membru respectiv şi, în consecinţă, este de competenţa exclusivă a instanţelor acestui stat.

Cu privire la articolul 56 CE (a treia întrebare din cauza C-439/07)

61 Prin intermediul celei de a treia întrebări din cauza C-439/07, instanţa de trimitere solicită să se stabilească dacă, în ipoteza în care articolul 4 alineatul (1) prima liniuţă din Directiva 90/435 s-ar opune aplicării unei reglementări naţionale precum cea în discuţie în acţiunea principală la situaţiile în care societăţile-mamă şi filialele au sediul în state membre diferite, precum şi la situaţiile în care aceste societăţi au sediul în acelaşi stat membru, articolul 56 alineatul (1) CE s-ar opune de asemenea aplicării reglementării naţionale respective la dividendele care provin de la filialele cu sediul în state terţe.

62 Astfel cum se aminteşte atât la punctul 20 din Hotărârea Cobelfret, citată anterior, cât şi la punctul 56 din prezenta ordonanţă, din articolul 1 din Directiva 90/435 rezultă că aceasta urmăreşte distribuirea profiturilor primite de societăţi dintr-un stat membru provenite de la filialele lor cu sediul în alte state membre.

63 În consecință, articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 nu reglementează situațiile care nu îndeplinesc condițiile respective și în special situațiile în care sediul societății distribuitoare a dividendelor se află în același stat membru ca acela al societății beneficiare a acestora (a se vedea punctul 57 din prezenta ordonanță) sau situațiile în care societatea distribuitoare are sediul într-un stat terț.

64 În fond, trebuie amintit că măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele 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 membre (Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 44, Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 24, Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 40, precum și Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Rep., p. I-2875, punctul 53).

65 Articolul 56 alineatul (1) CE a pus în aplicare liberalizarea capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe. În acest scop, acest articol prevede că, în cadrul capitolului din Tratatul CE intitulat „Capitalurile și plățile", sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe (Hotărârea din 14 decembrie 1995, Sanz de Lera și alții, C-163/94, C-165/94 și C-250/94, Rec., p. I-4821, punctul 19, Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată anterior, punctul 37, Hotărârea A, citată anterior, punctul 20, precum și Ordonanța Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, citată anterior, punctul 90).

66 În plus, Curtea a hotărât deja că, în ceea ce privește circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, articolul 56 alineatul (1) CE coroborat cu articolele 57 CE și 58 CE poate fi invocat în fața instanței naționale și poate determina inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare, independent de categoria de mișcări de capitaluri în cauză (Hotărârea A, citată anterior, punctul 27, precum și Ordonanța Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, citată anterior, punctul 91).

67 Dacă, în temeiul aplicării reglementării naționale, dividendele provenite de la o societate cu sediul într-un stat terț beneficiază de un tratament mai puțin favorabil decât cel acordat dividendelor provenite de la o societate cu sediul în Belgia, este de competența instanței naționale să verifice în prealabil dacă articolul 56 CE este aplicabil.

68 În această privință, trebuie amintit că, pentru a determina dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile de circulație, dintr-o jurisprudență în prezent consacrată rezultă că este necesar să se ia în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 22 și jurisprudența citată).

69 De asemenea, Curtea a hotărât că o legislație națională a cărei aplicare nu depinde de nivelul participațiilor pe care societatea beneficiară a dividendelor le deține în cadrul societății distribuitoare a acestor dividende este susceptibilă să intre atât în domeniul de aplicare al articolului 43 CE privind libertatea de stabilire, cât și al articolului 56 CE, privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 36, și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 71).

70 Cu toate acestea, în măsura în care este vorba despre participații care conferă deținătorului lor o anumită influență asupra deciziilor societăților avute în vedere și permit acestuia să le stabilească activitățile, dispozițiile din tratat aplicabile sunt cele privind libertatea de stabilire (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 81).

71 În consecință, în lumina obiectului reglementării naționale, precum și a situației de fapt din cauza cu care este sesizată, instanței de trimitere îi revine obligația de a determina dacă articolul 56 CE poate fi invocat. După caz, acesteia îi revine obligația de a verifica

dacă acest articol se opune tratamentului diferențiat al dividendelor provenite de la filiale stabilite într-un stat terț în raport cu cele provenite de la filiale cu sediul în Belgia.

72 În acest scop, este necesar să se amintească, pe de o parte, că din jurisprudența Curții reiese că măsura în care statele membre sunt autorizate să aplice anumite dispoziții restrictive privind circulația capitalurilor nu poate fi determinată fără să se țină seama de împrejurarea că circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe se efectuează într-un context juridic diferit de cel al circulației care are loc în cadrul Comunității Europene. Astfel, din cauza gradului de integrare juridică existent între statele membre ale Comunității și în special din cauza existenței unor măsuri legislative comunitare privind cooperarea între autoritățile fiscale naționale, precum Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitelor directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), impozitarea de către un stat membru a activităților economice cu aspecte transfrontaliere care se situează în cadrul Comunității nu este întotdeauna comparabilă cu cea a activităților economice care au legătură cu relațiile dintre statele membre și țările terțe (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 170, și Ordonanța Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, citată anterior, punctul 92).

73 Pe de altă parte, nu poate fi exclus nici faptul ca un stat membru să poată demonstra că o restricție privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe este justificată printr-un anumit motiv în împrejurări în care acest motiv nu ar fi de natură să constituie o justificare validă pentru o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre (Hotărârea A, citată anterior, punctele 36 și 37, precum și Ordonanța Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, citată anterior, punctul 93).

74 Având în vedere cele prezentate mai sus, trebuie să se răspundă la a treia întrebare din cauza C-439/07 că dacă, în temeiul reglementării naționale a unui stat membru, dividendele provenite de la o societate stabilită într-un stat terț beneficiază de un tratament mai puțin favorabil decât cel acordat dividendelor provenite de la o societate stabilită în statul membru respectiv, este de competența instanței naționale, ținând seama atât de obiectul reglementării naționale, cât și de situația de fapt a cauzei cu care

aceasta este sesizată, să verifice dacă articolul 56 CE este aplicabil şi, după caz, dacă acesta se opune respectivului tratament diferenţiat.

Cu privire la articolul 43 CE (a patra întrebare din cauzele C-439/07 şi C-499/07)

75 Prin intermediul celei de a patra întrebări din cauzele C-439/07 şi C-499/07, instanţele de trimitere solicită, în esenţă, să se stabilească dacă articolul 43 CE se opune unei legislaţii a unui stat membru, precum cea în discuţie în acţiunea principală, care prevede că o societate-mamă cu sediul într-un stat membru care încasează profituri distribuite de filiala sa cu sediul într-un alt stat membru nu poate deduce aceste profituri din veniturile sale impozabile decât în limita profiturilor aferente perioadei impozabile în care profiturile au fost distribuite, în timp ce acestea din urmă ar putea fi scutite integral dacă această societate ar înfiinţa un sediu permanent în acest alt stat membru.

76 Conform unei jurisprudenţe constante, libertatea de stabilire a resortisanţilor unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru cuprinde accesul la activităţile independente şi exercitarea acestora, precum şi constituirea şi administrarea întreprinderilor în condiţiile definite pentru resortisanţii proprii de legislaţia statului de stabilire. Eliminarea restricţiilor privind libertatea de stabilire vizează şi restricţiile privind înfiinţarea de agenţii, sucursale sau filiale de către resortisanţii unui stat membru stabiliţi pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franţa, 270/83, Rec., p. 273, punctul 13, Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 22, şi Hotărârea din 23 februarie 2006, CLT-UFA, C-253/03, Rec., p. I-1831, punctul 13).

77 În ceea ce priveşte tratamentul în statul membru de primire, Curtea a hotărât că, întrucât articolul 43 primul paragraf a doua teză CE lasă în mod expres operatorilor economici posibilitatea de a alege liber forma juridică adecvată pentru desfăşurarea

activităților lor în alt stat membru, această alegere liberă nu trebuie să fie limitată prin dispoziții fiscale discriminatorii (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 22, Hotărârea CLT-UFA, citată anterior, punctul 14, și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 40).

78 Astfel, libertatea de a alege forma juridică adecvată pentru desfășurarea activităților într-un alt stat membru are ca obiect în special să permită societăților cu sediul într-un stat membru să deschidă o sucursală într-un alt stat membru pentru a desfășura activitățile în acest din urmă stat în aceleași condiții ca cele care se aplică filialelor (Hotărârea CLT-UFA, citată anterior, punctul 15).

79 De asemenea, jurisprudența este constantă în sensul că deși, potrivit textului lor, dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru de primire, 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 conform legislației sale (a se vedea în special Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 42, Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 33, precum și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 19).

80 Astfel, în ceea ce privește obligațiile statului membru de origine, Curtea a arătat că autonomia fiscală de care beneficiază statele membre în stadiul actual al dreptului comunitar implică faptul că acestea au libertatea de a determina condițiile și nivelul impozitării diferitelor forme de stabilire a societăților naționale care își desfășoară activitatea în străinătate, cu condiția de a le acorda acestora un tratament care să nu fie discriminatoriu în raport cu formele de stabilire naționale comparabile (Hotărârea Columbus Container Services, citată anterior, punctele 51 și 53).

81 Or, în acțiunile principale, din dosarele transmise Curții de instanțele de trimitere nu rezultă nicidecum că o societate-mamă cu sediul în Belgia este tratată mai puțin favorabil atunci când profiturile încasate sunt distribuite de o filială cu sediul într-un alt stat membru decât atunci când astfel de profituri sunt distribuite de o filială comparabilă cu sediul de asemenea în Belgia. La fel, nu se afirmă nici că o astfel de societate-mamă este supusă unui tratament mai puțin favorabil atunci când încasează venituri de la entități permanente care se află într-un alt stat membru în raport cu veniturile încasate de la o entitate permanentă comparabilă stabilită în Belgia.

82 În consecință, trebuie să se răspundă la a patra întrebare din cauzele C-439/07 și C-499/07 că articolul 43 CE nu se opune unei legislații a unui stat membru care prevede că o societate-mamă cu sediul într-un stat membru care încasează profituri distribuite de filiala sa cu sediul într-un alt stat membru nu poate deduce aceste profituri din veniturile sale impozabile decât în limita profiturilor aferente perioadei impozabile în care profiturile au fost distribuite, în timp ce acestea din urmă ar putea fi scutite integral dacă această societate ar înființa un sediu permanent într-un alt stat membru, cu condiția ca tratamentul acordat profiturilor provenite de la entități constituite într-un alt stat membru să nu fie discriminatoriu în raport cu cel acordat profiturilor provenite de la entități naționale comparabile.

Cu privire la cheltuielile de judecată

83 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 cincea) declară:

1) **Articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care, în scopul scutirii dividendelor încasate de o societate-mamă stabilită în acest stat de la o filială cu sediul într-un alt stat membru, prevede că dividendele respective sunt incluse în baza impozabilă a societății-mamă, fiind ulterior deduse din această bază impozabilă în proporție de 95 %, în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold pozitiv de profit după deducerea celorlalte profituri scutite, și care are drept consecință faptul că:**

   — **societatea-mamă este impozitată în cursul unei perioade impozabile ulterioare asupra profiturilor distribuite pe care le-a încasat atunci când nu a realizat un profit impozabil sau a realizat un profit impozabil insuficient în cursul perioadei impozabile în care au fost distribuite aceste profituri**

   sau că

   — **pierderile aferente perioadei impozabile sunt compensate cu profiturile distribuite și nu pot fi reportate pentru o perioadă impozabilă ulterioară până la concurența acestor profituri distribuite.**

2) **Articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 coroborat cu alineatul (2) al aceluiași articol trebuie interpretat în sensul că statele membre nu sunt obligate să permită în mod necesar ca profiturile distribuite societății-mamă stabilite în acest stat membru de către o filială a acesteia cu sediul în alt stat membru să fie integral deductibile din profiturile societății-mamă,**

aferente perioadei impozabile, şi ca pierderea rezultată din aceasta să poată fi reportată în următoarea perioadă impozabilă. Statele membre au obligaţia să determine, ţinând seama atât de necesităţile ordinii lor juridice interne, cât şi de posibilitatea prevăzută la respectivul articol 4 alineatul (2), modalităţile potrivit cărora este atins rezultatul prevăzut la alineatul (1) prima liniuţă al aceluiaşi articol.

Cu toate acestea, dacă un stat membru a ales sistemul scutirii prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuţă din Directiva 90/435 şi dacă, în principiu, reglementarea statului membru respectiv admite reportarea pierderilor pentru exerciţii financiare ulterioare, dispoziţia respectivă se opune unei reglementări a unui stat membru care are ca efect să reducă pierderile societăţii-mamă care pot beneficia de o astfel de reportare în limita valorii dividendelor încasate.

3) **Atunci când o legislaţie naţională se conformează, pentru soluţiile date situaţiilor pur interne, soluţiilor reţinute în dreptul comunitar, este numai de competenţa instanţei naţionale, în cadrul repartizării funcţiilor jurisdicţionale între instanţele naţionale şi Curte, prevăzută la articolul 234 CE, să aprecieze întinderea exactă a acestei trimiteri la dreptul comunitar, ţinând seama că luarea în considerare a limitelor pe care legiuitorul naţional a putut să le stabilească în ceea ce priveşte aplicarea dreptului comunitar în cazul unor situaţii pur interne intră în sfera dreptului statului membru respectiv şi, în consecinţă, este de competenţa exclusivă a instanţelor acestui stat.**

4) **Dacă, în temeiul reglementării naţionale a unui stat membru, dividendele provenite de la o societate stabilită într-un stat terţ beneficiază de un tratament mai puţin favorabil decât cel acordat dividendelor provenite de la o societate stabilită în statul membru respectiv, este de competenţa instanţei naţionale, ţinând seama atât de obiectul reglementării naţionale, cât şi de situaţia de fapt a cauzei cu care aceasta este sesizată, să verifice dacă articolul 56 CE este aplicabil şi, după caz, dacă acesta se opune respectivului tratament diferenţiat.**

5) Articolul 43 CE nu se opune unei legislații a unui stat membru care prevede că o societate-mamă cu sediul într-un stat membru care încasează profituri distribuite de filiala sa cu sediul într-un alt stat membru nu poate deduce aceste profituri din veniturile sale impozabile decât în limita profiturilor aferente perioadei impozabile în care profiturile au fost distribuite, în timp ce acestea din urmă ar putea fi scutite integral dacă această societate ar înființa un sediu permanent într-un alt stat membru, cu condiția ca tratamentul acordat profiturilor provenite de la entități constituite într-un alt stat membru să nu fie discriminatoriu în raport cu cel acordat profiturilor provenite de la entități naționale comparabile.

Semnături