

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

19 decembrie 2019(*)

„Trimitere preliminară – Regim fiscal comun aplicabil societăților mamă și filialelor din state membre diferite – Directiva 90/435/CEE – Prevenirea dublei impuneri – Articolul 4 alineatul (1) prima liniuță – Interdicția de impozitare a profiturilor primite – Includerea dividendelor distribuite de filială în baza de impozitare a societății mamă – Deducerea dividendelor distribuite din baza de impozitare a societății mamă și reportarea excedentului pe exercițiile fiscale următoare fără limitare în timp – Ordine de imputare a deducerilor fiscale asupra profiturilor – Pierderea unui avantaj fiscal”

În cauza C-389/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal de première instance francophone de Bruxelles [Tribunalul de Primă Instanță francofon din Bruxelles (Belgia)], prin decizia din 26 ianuarie 2018, primită de Curte la 13 iunie 2018, în procedura

Brussels Securities SA

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul P. G. Xuereb, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz (raportor) și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: doamna V. Giacobbo-Peyronnel, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședințelor din 4 aprilie 2019 și din 3 iulie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Brussels Securities SA, de R. Forestini, avocat;
- pentru guvernul belgian, de C. Pochet, de P. Cottin și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți, precum și de G. Vercauteren, expert;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de N. Gossement, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 septembrie 2019,

pronunată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește 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 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), astfel cum a fost modificat prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118) (denumită în continuare „Directiva 90/435”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Brussels Securities SA, pe de o parte, și État belge, pe de altă parte, în legătură cu ordinea în care trebuie deduse veniturile deductibile din profiturile impozabile.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit celui de al treilea considerent al Directivei 90/435:

„întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți mamă și filiale în diferite state membre variază apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile mamă și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea între societățile din diferite state membre este astfel dezavantajată în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru; întrucât este necesar să se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natură să stimuleze gruparea societăților comerciale la scară comunitară”;

4 Articolul 4 din această directivă are următorul cuprins:

„(1) În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea mamă și filială, o societate mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul în care este situată societatea mamă și statul în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:

- să nu impoziteze profiturile respective sau
- să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea mamă și sediul permanent să deducă din quantumul impozitului datorat fracțiunea din impozitul pe societate aferent profiturilor și plătite de filială și subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să respecte cerințele prevăzute la articolele 2 și 3, până la limita quantumului reprezentând impozitul aferent datorat.

[...]

(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.

[...]”

5 Directiva 90/435 a fost abrogată prin Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie

2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8), intrat în vigoare la 18 ianuarie 2012. Totuși, ținând seama de data faptelor din litigiul principal, Directiva 90/435 este directiva aplicabilă *ratione temporis*.

Dreptul belgian

6 Articolul 202 din code des impôts sur les revenus de 1992 (Codul impozitelor pe venit din 1992), în versiunea în vigoare în cursul exercițiului fiscal 2011 (denumit în continuare „CIV 1992”), prevede, în ceea ce privește regimul veniturilor impozitate definitiv (denumite în continuare „VID”):

„1. Se deduc de asemenea din profiturile aferente perioadei fiscale, 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 distribuirii totale sau parțiale a activului unei societăți;

[...]

2. Veniturile menționate la alineatul 1 punctele 1 și 2, cu excepția cazului în care rezultă un excedent din aplicarea articolului 211 alineatul 2 al treilea paragraf sau a unor dispoziții cu efect analog în alt stat membru al Uniunii Europene, nu sunt deductibile decât în măsura în care:

1. la data atribuirii sau a plății acestora, societatea care beneficiază de acestea deține în capitalul societății care le distribuie o participație de cel puțin 10 [%] sau a cărei valoare de investiție atinge cel puțin 2 500 000 EUR;

2. aceste venituri se raportează la acțiuni sau părți care au natura unor imobilizări financiare și care sunt sau au fost deținute în deplină proprietate o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an.”

7 Potrivit articolului 204 alineatul (1) din CIV 1992:

„Veniturile deductibile în temeiul articolului 202 alineatul 1 punctele 1, 3 și 4 sunt considerate incluse în profiturile aferente perioadei impozabile în limita a 95 % din suma încasată sau colectată, majorată eventual cu impozitul efectiv sau fictiv pentru veniturile obținute din bunuri mobile sau, în ceea ce privește veniturile menționate la articolul 202 alineatul 1 punctele 4 și 5, diminuată cu dobânzile plătite vânzătorului, atunci când titlurile de valoare au fost dobândite în perioada impozabilă.”

8 Articolul 205 alineatele (2) și (3) din CIV 1992 are următorul cuprins:

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

[...]

Diminuările enumerate la primul paragraf nu se aplică veniturilor prevăzute la articolul 202 alineatul 1 punctele 1 și 3 acordate sau atribuite de o societate filială stabilită într-un stat membru al Uniunii Europene.

În scopul aplicării paragrafului anterior, societate filială înseamnă societatea filială astfel cum este definită în Directiva [90/435].

3. Veniturile, în limita a 95 % din valoarea lor, prevăzute la articolul 202 alineatul 1 punctele 1 și 3, acordate sau atribuite de o societate filială prevăzută la alineatul 2 al treilea paragraf și stabilită într-un stat membru al Uniunii Europene, care nu au putut fi deduse, pot fi reportate pentru exercițiile financiare ulterioare.”

9 Articolul 205b alineatul (1) primul paragraf din CIV 1992 prevede că, pentru a determina deducerea pentru capitalul de risc (denumit în continuare „DCR”) pentru o perioadă fiscală, 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 fiscale precedente, determinate în conformitate cu legislația privind contabilitatea și conturile anuale, așa cum figurează în bilanș. Articolul 205b alineatul (1) al doilea paragraf din CIV 1992 prevede că capitalul de risc stabilit la primul paragraf se deduc cu valoarea fiscală netă la sfârșitul perioadei fiscale precedente a acțiunilor și părților sociale proprii și a immobilizărilor financiare constând în participații și alte acțiuni și părți sociale, precum și cu valoarea fiscală netă la sfârșitul perioadei fiscale precedente a acțiunilor sau părților sociale emise de societăți de investiții a căror eventuale venituri pot fi deduse din profituri în temeiul articolelor 202 și 203 din CIV 1992.

10 Articolul 205b alineatele (2)-(7) din CIV 1992 stabilește ipotezele în care capitalurile proprii trebuie să suporte corecții pentru a servi drept bază de calcul pentru constatarea valorii deducerii pentru capitalul de risc.

11 Articolul 205d din CIV 1992 prevede:

„În cazul absenței sau al insuficienței profitului într-o perioadă fiscală pentru care poate fi aplicat deducerea pentru capitalul de risc, scutirea neacordată pentru această perioadă fiscală se reportează succesiv asupra profitului următoarelor șapte perioade fiscale.”

12 Articolul 206 alineatul (1) din CIV 1992, privind deducerea pierderilor anterioare, prevede că pierderile profesionale anterioare se deduc în mod succesiv din veniturile profesionale aferente fiecărei perioade fiscale următoare.

13 Conform articolului 207 din CIV 1992, Regele stabilește modalitățile potrivit cărora sunt efectuate deducerile prevăzute la articolele 199-206 din acest cod.

14 Articolul 77 din Decretul regal din 27 august 1993 de punere în aplicare a CIV 1992 (*Moniteur belge* din 13 septembrie 1993), în versiunea aplicabilă cauzei principale (denumit în continuare „DR/CIV 1992”), prevede:

„Valorile avute în vedere la articolele 202-205 din [CIV] 1992, deductibile ca venituri impozitate definitiv sau ca venituri din bunuri mobile scutite, 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.”

15 Potrivit articolului 77/1 din DR/CIV 1992:

„Deducerea pentru venituri din brevete prevăzută la articolele 205/1-205/4 din [CIV] 1992 se deduce în limita profiturilor rămase după aplicarea articolului 77.”

16 Articolul 77a din DR/CIV 1992 are următorul cuprins:

„[DCR] prevăzut la articolele 205a-205f din [CIV] 1992 se deduce în limita profiturilor rămase după aplicarea articolului 77/1.”

17 Articolul 78 din DR/CIV 1992 prevede:

„Din profiturile stabilite în conformitate cu articolele 74-77a se deduc pierderile profesionale suferite în cursul perioadelor fiscale anterioare prevăzute la articolul 206 din [CIV] 1992, în măsura în care aceste pierderi, stabilite în conformitate cu legislația aplicabilă pentru perioadele fiscale la care se referă, nu au putut fi deduse anterior sau nu au fost acoperite anterior de profituri scutite în temeiul unei convenții sau nu au fost distribuite anterior între asociați.

Această deducere se efectuează potrivit modalităților prevăzute la articolul 75 al doilea paragraf, fiind stabilit că respectivele pierderi, suferite în țări pentru care profiturile sunt scutite în temeiul unei convenții, nu sunt deduse decât în măsura în care depășesc profiturile scutite prin convenție.”

18 Articolul 79 din DR/CIV 1992 are următorul cuprins:

„Deducerea pentru investiții prevăzută la articolele 68-77 și 201 din [CIV] 1992 este dedusă ulterior din quantumul profiturilor belgiene care rămân după aplicarea articolului 78.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

19 Brussels Securities, societate cu sediul în Belgia, este supusă impozitului pe profit în acest stat membru.

20 În declarația sa privind impozitul pe profit aferent exercițiului financiar 2011, Brussels Securities a indicat că a stabilit baza de impozitare deducând, în primul rând, DCR și, în al doilea rând, VID. Aceasta a mai solicitat reportul unor deduceri pe exercițiul fiscal 2012 cu titlu de VID în quantum de 6 027 313,39 euro, cu titlu de DCR în quantum de 38 787 618,70 euro și cu titlu de pierderi fiscale în quantum de 4 600 991,75 euro.

21 Într-o decizie de rectificare din 21 mai 2013, administrația fiscală și-a anunțat intenția de a revizui quantumul DCR reportabil la începutul și la sfârșitul exercițiului fiscal 2011, bazându-se pe ordinea de imputare a deducerilor fiscale prevăzută la articolele 77-79 din DR/CIV 1992. Potrivit acestei ordini, din profitul impozabil trebuie mai întâi deduse VID, apoi DCR, și, în sfârșit, pierderile de reportat. În măsura în care Brussels Securities nu aplicase respectiva ordine de imputare exercițiilor fiscale 2005-2011, administrația fiscală a considerat că nicio sumă nu putea fi reportată pe exercițiul 2012 cu titlu de VID și că, în ceea ce privește DCR, quantumul trebuia să fie de 44 630 643,66 euro. Pierderile de reportat au fost menținute la suma de 4 600 991,75 euro.

22 La 23 octombrie 2013, administrația fiscală a luat o decizie de impunere, menținându-și poziția, astfel cum rezulta din decizia de rectificare din 21 mai 2013.

23 Întrucât contestația sa împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă, Brussels Securities a sesizat instanța de trimitere, tribunal de première instance francophone de Bruxelles [Tribunalul de Primă Instanță francofon din Bruxelles, (Belgia)], cu o cerere de anulare a deciziei de rectificare din 21 mai 2013 și a deciziei de impunere din 23 octombrie 2013, precum și cu o cerere având ca obiect declararea conformității quantumurilor VID și a excedentelor VID, precum și a quantumurilor DCR și a excedentului DCR de care Brussels Securities este îndreptățit să se prevaleze, cu cele declarate în declarația sa fiscală aferentă exercițiului fiscal 2011.

24 În opinia Brussels Securities, ordinea de imputare a deducerilor fiscale, astfel cum este

prevăzută la articolele 77-79 din DR/CIV 1992, ar conduce la pierderea de către o societate care beneficiază de regimul VID a beneficiului avantajului fiscal pe care îl constituie DCR, și aceasta până în limita valorii VID pe care le poate deduce. Reglementarea națională nu ar fi, prin urmare, conformă cu articolul 4 din Directiva 90/435.

25 Instanța de trimitere ridică problema dacă, din cauza ordinii de imputare a deducerilor fiscale prevăzute de DR/CIV 1992 și, ținând seama de dreptul la DCR și de dreptul de a deduce soldul pierderilor anterioare, regimul de scutire care constă, într-o primă etapă, în includerea dividendelor distribuite de filială în baza de impozitare a societății-mamă și, într-o a doua etapă, în deducerea acestor dividende din această bază de impozitare în limita a 95 % din cuantumul său, cu titlu de VID, conduce la impozitarea mai oneroasă a societății-mamă decât un regim de scutire în care dividendele atribuite de filială sunt pur și simplu înlăturate din profitul exercițiului fiscal în cursul căruia au fost obținute, reducând în aceeași măsură rezultatul impozabil și majorând în aceeași măsură, dacă este cazul, pierderile fiscale reportabile.

26 În această privință, această instanță precizează că, în cazul în care, în cursul uneia dintre cele șapte perioade fiscale ulterioare prevăzute la articolul 205d din CIV 1992, societatea-mamă realizează un rezultat pozitiv, regimul de înlăturare imediată a dividendelor atribuite de filială ar conduce la imputarea prioritară a DCR în raport cu soldul pierderilor anterioare recuperabile, sporit cu cuantumul dividendelor scutite, astfel încât soldul acestor pierderi de reportat pe perioada fiscală următoare ar fi mai ridicat decât în cadrul regimului de deducere a VID. În cadrul acestui din urmă regim, imputarea soldului VID reportate trebuie efectuată prioritar în raport cu cea a soldului DCR reportat. Astfel, potrivit instanței menționate, din cauza ordinii de imputare a deducerilor fiscale prevăzute de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, deducerea VID poate determina o sarcină fiscală mai oneroasă decât cea pe care ar implica-o un regim de înlăturare imediată a dividendelor atribuite de filială.

27 În aceste condiții, tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Tribunalul de Primă Instanță francofon din Bruxelles) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 din Directiva [90/435] coroborat cu celelalte surse ale [dreptului Uniunii], trebuie interpretat în sensul că se opune ca o reglementare a unei autorități naționale, precum [CIV 1992] și [DR/CIV 1992], din textele aplicabile pentru exercițiul fiscal 2011,

care a optat pentru un regim de scutire (neimpozitarea profiturilor distribuite primite de o societate-mamă în cadrul relației sale cu filiala) care constă, într-o primă etapă, în includerea dividendelor distribuite de filială în baza de impozitare a societății-mamă și, într-o a doua etapă, în deducerea acestor dividende din baza de impozitare respectiv în proporție de 95 %, cu titlu de [VID],

ca urmare a aplicării coroborate, în vederea stabilirii bazei de calcul al impozitului pe profit al societății-mamă, a acestui regim belgian de deducere a [VID] și (1) a normelor referitoare la o altă deducere care constituie un avantaj fiscal prevăzută de această reglementare ([DCR]), (2) a dreptului de a deduce soldul pierderilor anterioare recuperabile, (3) a dreptului de a reporta pentru exercițiile financiare următoare imputarea excedentului [VID], a [DCR] și a soldului pierderilor anterioare recuperabile, atunci când pentru un exercițiu financiar cuantumul acestora este superior celui al profitului impozabil, și (4) a ordinii de imputare care prevede, pentru aceste exerciții financiare următoare, că imputarea trebuie să se realizeze, până la epuizarea profitului impozabil, mai întâi asupra [VID] reportate, apoi asupra [DCR] reportat (a cărei reportare este limitată la „următoarele șapte perioade fiscale”), apoi asupra soldului pierderilor anterioare recuperabile,

s? conduc? la reducerea, pân? la concuren?a totalit??ii sau a unei p?r?i a dividendelor primite de la filial?, a pierderilor pe care societatea?mam? le?ar fi putut deduce în cazul în care dividendele ar fi fost pur ?i simplu înl?turate din profitul exerci?iului financiar în cursul c?ruia au fost ob?inute (având drept efect reducerea rezultatului impozabil al acestui exerci?iu financiar ?i majorarea, eventual, a pierderilor fiscale reportabile) în loc s? fie men?inute în acest profit ?i s? fac? ulterior obiectul unor norme privind scutirea ?i reportarea cuantumului scutit în cazul insuficien?ei profitului,

?i anume reducerea soldului pierderilor anterioare recuperabile ale societ??ii?mam? care pot ap?rea în cadrul exerci?iilor fiscale ulterioare unui exerci?iu fiscal în care [VID], [DCR] ?i soldul pierderilor anterioare recuperabile dep??esc cuantumul profitului impozabil[?]"

Procedura în fa?a Cur?ii

28 O prim? ?edin?? de audiere a pledoariilor a avut loc la 4 aprilie 2019. Ca urmare a plec?rii unui membru al Cur?ii, judec?tor raportor în prezenta cauz?, a înlocuirii sale în cadrul completului de judecat? de alt judec?tor ?i a desemn?rii unui nou judec?tor raportor, o a doua ?edin?? de audiere a pledoariilor a avut loc la 3 iulie 2019. În cadrul celor dou? ?edin?e au fost reprezentate acelea?i p?r?i ?i persoane interesate.

Cu privire la întrebarea preliminar?

29 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru care prevede c? dividendele primite de o societate?mam? de la filiala sa trebuie s? fie, într?o prim? etap?, incluse în baza de impozitare a celei dintâi, înainte de a putea face obiectul, într?o a doua etap?, al unei deduceri în limita a 95 % din cuantumul lor, al c?rei excedent poate fi reportat pe exerci?iile urm?toare f?r? limitare în timp, această deducere fiind prioritar? în raport cu o alt? deducere fiscal? a c?rei reportare este limitat? în timp.

30 În această privin??, trebuie amintit c? articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 prevede c?, în cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea?mam? ?i filial?, o societate?mam? sau sediul s?u permanent prime?te profituri repartizate, statul în care este situat? societatea?mam? ?i statul în care se afl? sediul s?u permanent trebuie, cu excep?ia cazurilor de lichidare a filialei, fie s? nu impoziteze profiturile respective, fie s? le impoziteze autorizând în acela?i timp societatea?mam? ?i sediul permanent s? deduc? din cuantumul impozitului datorat frac?iunea din impozitul pe societate aferent? acestor profituri ?i pl?tit? de filial? ?i sub?filiale, cu condi?ia ca, la fiecare nivel, societatea comercial? ?i sub?filiala s? respecte cerin?ele prev?zute la articolele 2 ?i 3 din această directiv?, pân? la limita cuantumului reprezentând impozitul aferent datorat.

31 Directiva 90/435 las? astfel în mod explicit statelor membre posibilitatea de a alege între sistemul de scutire ?i sistemul de imputare, prev?zute la prima ?i, respectiv, la a doua liniu?? a articolului 4 alineatul (1) din aceasta (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, punctul 31).

32 Potrivit indica?iilor care figureaz? în cererea de decizie preliminar?, Regatul Belgiei a optat pentru sistemul de scutire prev?zut la articolul 4 alineatul (1) prima liniu?? din Directiva 90/435. Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? doar în lumina acestei dispozi?ii.

33 În această privin??, Curtea a decis c? obliga?ia statului membru care a ales sistemul prev?zut la articolul 4 alineatul (1) prima liniu?? din Directiva 90/435 de a nu impozita profiturile pe care le prime?te societatea?mam?, în calitate de asociat, de la societatea?filial? a sa nu este

însoțit de nicio condiție și este exprimat sub rezerva unică a alineatelor (2) și (3) ale aceluiași articol, precum și a celei prevăzute la articolul 1 alineatul (2) din această directivă (Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctul 33).

34 Astfel, statele membre nu au dreptul de a supune beneficiul avantajului care rezultă de la articolul 4 alineatul (1) prima linie din directiva menționată altor condiții decât cele prevăzute de această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctele 34 și 36).

35 În plus, în special din al treilea considerent al Directivei 90/435 reiese că aceasta urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării între societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scara Uniunii. Această directivă urmărește astfel să asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mam stabilită într-un alt stat membru (Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France-Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 27 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 25).

36 Pentru a asigura obiectivul neutralității, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o societate-filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mam stabilită într-un alt stat membru, Directiva 90/435 intenționează să evite, în special, o dublă impozitare a acestor profituri în termeni economici, și anume să evite ca profiturile distribuite să fie impozitate prima oară la nivelul filialei și a doua oară la nivelul societății-mam (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punctele 24, 25 și 27, precum și Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctele 29 și 30).

37 Astfel, Curtea a decis că articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435 interzice statelor membre să impoziteze societatea-mam pentru profiturile distribuite de filiala sa, fără a distinge după cum impozitarea societății-mam are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punctul 79), și că într-o sub incidența unei asemenea interdicții și o reglementare națională care, deși nu impozitează ca atare dividendele încasate de societatea-mam, poate avea drept efect ca societatea-mam să fie în mod indirect supusă unei impozitări pe aceste dividende (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctul 40).

38 Astfel, o asemenea reglementare nu este compatibilă nici cu modul de redactare, nici cu obiectivele și cu sistemul Directivei 90/435, din moment ce nu permite să se atingă pe deplin obiectivul prevenirii dublei impunerii economice pe care îl urmărește norma instituită la articolul 4 alineatul (1) prima linie din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctele 41 și 45).

39 În această privință, trebuie arătat că regimul fiscal belgian referitor la VID, astfel cum era în vigoare în cursul exercițiilor fiscale 1992-1998, în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), prevedea că dividendele primite de societatea-mam se adugau la baza de impozitare a acesteia și că, ulterior, se deducea din această bază un quantum în limita a 95 % din aceste dividende, dar numai în măsura în care exista profit impozabil la nivelul societății-mam și fără posibilitatea de a reporta pe exercițiile fiscale ulterioare partea nededusă a VID. Curtea a considerat, la punctele 37 și 39 din această hotărâre, că, dacă societatea-mam nu realizează alte profituri impozabile în perioada fiscală avută în vedere, o asemenea reglementare are drept efect reducerea pierderilor

societate în limita valorii dividendelor încasate și, în măsura în care admitea reportarea pierderilor pe exerciții fiscale ulterioare, putea spori baza de impozitare a societatei în cursul exercițiilor fiscale ulterioare.

40 Din cererea de decizie preliminară reiese că, ca urmare a Hotărârii din 12 februarie 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), regimul VID a fost modificat. Conform articolului 205 alineatul (3) din CIV 1992, partea din VID care nu poate fi dedusă în cursul exercițiului fiscal respectiv, din cauza unui profit insuficient, poate, pe viitor, să facă obiectul unei reportări pe exercițiile fiscale ulterioare. În plus, această reportare nu este limitată în timp. Rezultatul astfel că diminuarea pierderilor reportabile, la care conduce includerea dividendelor în baza de impozitare a societatei, este pe viitor compensată de o reportare, nelimitată în timp, a VID în același quantum.

41 Cu toate acestea, din indicațiile care figurează în decizia de trimitere reiese că, în temeiul dispozițiilor CIV 92, VID reportate trebuie deduse în mod prioritar din rezultatele pozitive realizate de societatea în exercițiile subsecvente, celelalte elemente deductibile, în special DCR și pierderile, neputând să facă obiectul unei deduceri decât dacă și în măsura în care aceasta este încă posibilă după deducerea prioritară a VID. Mai precis, baza de impozitare a societatei este determinată deducând din profitul său mai întâi VID reportate, apoi, cu condiția să mai existe profit impozabil, DCR reportat, dacă termenul utilizării sale nu este expirat, și, în sfârșit, pierderile reportate.

42 Astfel, deducerea prioritară a VID poate să scadă sau chiar să reducă la zero baza de impozitare, ceea ce poate avea ca efect privarea, totală sau parțială, a contribuabilului de un alt avantaj fiscal.

43 Astfel, dacă, în conformitate cu reglementarea națională aplicabilă litigiului principal, pierderile pot fi reportate fără limitare în timp, DCR poate fi reportat numai pe următoarele șapte exerciții fiscale. În aceste condiții, ordinea în care trebuie efectuate deducerile, descrisă la punctul 41 din prezenta hotărâre, poate determina expirarea dreptului de a utiliza DCR reportat, în limita cuantumului VID care a fost dedus în mod prioritar din profitul impozabil al societatei.

44 Or, DCR acordat unei societăți supuse impozitului pe profit în Belgia constituie un avantaj fiscal care are drept efect reducerea cotei efective a impozitului pe profit pe care trebuie să plătească o asemenea societate în statul membru menționat (Hotărârea din 17 octombrie 2019, Argenta Spaarbank, C-459/18, EU:C:2019:871, punctul 37).

45 Rezultatul, așadar, că combinarea regimului VID aplicabil dividendelor primite, a ordinii deducerilor prevăzute de reglementarea națională, precum și a limitării în timp a posibilității de a utiliza DCR poate avea ca efect ca perceperea să determine, pentru societatea mamă, pierderea unui alt avantaj fiscal prevăzut de legislația națională și, astfel, o impozitare mai oneroasă a respectivei societăți decât cea la care ar fi fost supusă dacă nu ar fi primit dividende de la filiala sa nerezidentă sau dacă, astfel cum arată instanța de trimitere, dividendele ar fi fost pur și simplu înlăturate din baza de impozitare a societatei mamă.

46 În aceste condiții, contrar obiectivului urmărit de articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, primirea de astfel de dividende nu este neutră din punct de vedere fiscal pentru societatea mamă.

47 Guvernul belgian a arătat în fața Curții că efectele asupra bazei de impozitare a societatei mamă, astfel cum sunt descrise la punctele 42, 43 și 45 din prezenta hotărâre, se datorează numai elementelor stricte percepții dividendelor, care nu intră sub incidența Directivei

90/435, precum ordinea de imputare a deducerilor fiscale sau limitarea în timp a reportării DCR, care în exclusiv de reglementarea națională.

48 În această privință, este, desigur, adevărat că, în temeiul principiului autonomiei fiscale a statelor membre, în lipsa unor măsuri de armonizare luate la nivelul Uniunii, revine acestora din urmă sarcina să stabilească atât ordinea deducerilor care pot fi aplicate bazei de impozitare a unei societăți mamă, cât și termenele de reportare a unor asemenea avantaje. Cu toate acestea, o astfel de competență trebuie exercitată cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 martie 2019, Jacob și Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punctul 30 și jurisprudența citată, precum și Ordonanța din 15 iulie 2019, Galeria Parque Nascente, C-438/18, nepublicată, EU:C:2019:619, punctul 50).

49 În plus, astfel cum s-a arătat la punctul 32 din prezenta hotărâre, Regatul Belgiei a optat, în cadrul transunerii Directivei 90/435, pentru regimul de scutire prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din directiva menționată și a ales să aplice acest regim prevăzând includerea dividendelor în baza de impozitare a societății mamă, urmată de deducerea lor din această bază și de posibilitatea de a reporta VID pe exercițiile fiscale ulterioare, în vederea unei deduceri în mod prioritar. Or, o asemenea alegere implică în mod necesar o interacțiune între dividende și celelalte elemente ale bazei de impozitare, precum DCR. În aceste condiții, efectele unei asemenea interacțiuni trebuie să fie conforme cu Directiva 90/435, independent de împrejurarea că stabilirea ordinii de imputare a deducerilor fiscale și limitarea în timp a reportării DCR sunt exclusiv de competența națională.

50 În plus, este lipsit de relevanță argumentul invocat de guvernul belgian în observațiile sale scrise, potrivit căruia, pe de o parte, societatea mamă nu este în mod sistematic impozitată pe dividendele pe care le primește de la filiala sa, ci numai în ipoteza în care nu și-a putut valorifica dreptul la DCR timp de șapte ani consecutivi, în lipsa unui profit suficient în această perioadă, și, pe de altă parte, chiar dacă o asemenea impozitare ar interveni, aceasta nu ar avea ca obiect dividendele ca atare.

51 Astfel, după cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 82 din concluzii, deși efectele nefaste ale unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal pot interveni numai în anumite situații, iar nu în mod sistematic, totuși o asemenea reglementare determină efecte incompatibile cu Directiva 90/435.

52 În sfârșit, guvernul belgian arată că, în ipoteza în care mai există profit în stadiul imputării DCR, VID au putut fi deja deduse din profiturile societății mamă, astfel încât includerea prealabilă, în baza sa de impozitare, a dividendelor distribuite de filiala sa nerezidentă a fost integral compensată, pe plan fiscal, de un quantum egal de deducere a VID.

53 Cu toate acestea, o asemenea constatare nu vizează decât să stabilească că dividendele nu au fost impozitate în mod direct, ca atare. Or, după cum s-a amintit la punctele 33 și 37 din prezenta hotărâre, articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435 se opune, sub rezerva doar a ceea ce permit alineatele (2) și (3) ale respectivului articol, atât oricărui impozit direct al societății mamă pentru profiturile distribuite de filiala sa, cât și situațiilor în care societatea mamă suportă indirect o impozitare a dividendelor primite de la filiala sa. Or, astfel cum s-a precizat la punctul 45 și următoarele din prezenta hotărâre, primirea dividendelor, în cadrul aplicării unui regim fiscal precum cel în discuție în litigiul principal, poate, în anumite situații, să determine pierderea unui avantaj fiscal, ceea ce, la rândul său, poate determina o impozitare mai oneroasă a societății mamă decât dacă asemenea dividende ar fi fost excluse din baza sa de impozitare. Din moment ce sarcina fiscală a societății mamă poate fi afectată, este necesar să se considere că aceasta din urmă suportă astfel indirect o impozitare a dividendelor primite de la filiala sa.

54 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede că dividendele primite de o societate mamă de la filiala sa trebuie să fie, într-o primă etapă, incluse în baza de impozitare a celei dintâi, înainte de a putea face obiectul, într-o a doua etapă, al unei deduceri în limita a 95 % din cuantumul lor, al cărei excedent poate fi reportat pe exercițiile următoare fără limitare în timp, această deducere fiind prioritară în raport cu o altă deducere fiscală a cărei reportare este limitată în timp.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003, trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care prevede că dividendele primite de o societate mamă de la filiala sa trebuie să fie, într-o primă etapă, incluse în baza de impozitare a celei dintâi, înainte de a putea face obiectul, într-o a doua etapă, al unei deduceri în limita a 95 % din cuantumul lor, al cărei excedent poate fi reportat pe exercițiile următoare fără limitare în timp, această deducere fiind prioritară în raport cu o altă deducere fiscală a cărei reportare este limitată în timp.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.