

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

17 octombrie 2019(*)

„Trimitere preliminară – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Deducere pentru capitalul de risc – Diminuarea cuantumului deductibil de către societățile care dispun de un sediu permanent în alt stat membru care generează venituri scutite de la plata impozitului în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri – Articolul 49 TFUE – Libertatea de stabilire – Tratat nefavorabil – Inexistență”

În cauza C-459/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunalul de Prim Instanță din Antwerpen, Belgia), prin decizia din 29 iunie 2018, primită de Curte la 16 iulie 2018, în procedura

Argenta Spaarbank NV

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a șaptea),

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

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Argenta Spaarbank NV, de B. De Cock și de K. Van Duyse, avocații;
- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, de J.-C. Halleux și de C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de N. Gossement, în calitate de agenți,

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

pronunată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Argenta Spaarbank NV (denumit în continuare „Argenta”), pe de o parte, și Belgische Staat (Statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu calcularea deducerii pentru capitalul de risc pentru exercițiul fiscal 2015.

Cadrul juridic

Dreptul belgian

3 Deducerea pentru capitalul de risc a fost introdusă în regimul aplicabil impozitului pe venit prin wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal (Legea de stabilire a unei deduceri fiscale pentru capitalul de risc) din 22 iunie 2005 (*Belgisch Staatsblad*, 30 iunie 2005, p. 30077).

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

5 Articolul 205 bis din Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 (Codul privind impozitele pe venit din 1992, denumit în continuare „CIR 1992”), în versiunea aplicabilă exercițiului fiscal 2015, are următorul cuprins:

„Pentru determinarea venitului impozabil, baza de impozitare este redusă cu cuantumul stabilit conform articolului 205 quater. Această reducere este numită «deducere pentru capitalul de risc».”

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

7 Articolul 205 ter alineatul 1 primul paragraf prevede că, pentru a determina deducerea pentru capitalul de risc pentru o perioadă impozabilă, capitalul de risc care trebuie luat în considerare corespunde, fără a se aduce atingere prevederilor alineatelor 2-5 ale articolului menționat, valorii capitalurilor proprii ale societății la sfârșitul perioadei impozabile precedente, determinate în conformitate cu legislația privind contabilitatea și conturile anuale, așa cum figurează în bilanș. Articolul 205 ter alineatul 1 al doilea paragraf din CIR 1992 prevede că capitalul de risc astfel determinat este diminuat cu anumite valori, în timp ce articolul 205 ter alineatele 2-5 din CIR 1992 stabilește ipotezele în care capitalurile proprii trebuie să suporte corecții pentru a servi drept bază de calcul pentru constatarea cuantumului deducerii pentru capitalul de risc.

8 Până la exercițiul fiscal 2014, articolul 205 ter alineatul 2 din CIR 1992 prevedea că, în măsura în care societatea dispunea de unul sau de mai multe sedii în străinătate ale căror venituri erau scutite de impozit în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, capitalul de risc, stabilit potrivit articolului 205 ter alineatul 1 din CIR 1992, era diminuat cu diferența pozitivă dintre, pe de o parte, valoarea contabilă netă a elementelor de activ ale sediilor din străinătate și, pe de altă parte, totalul elementelor de pasiv care nu sunt cuprinse în capitalurile proprii ale societății și care sunt înregistrate la sediile respective.

9 Articolul 205 quinquies din CIR 1992 prevedea că, în cazul absenței profitului într-o perioadă impozabilă pentru care poate fi aplicată deducerea pentru capitalul de risc, scutirea

neacordat? pentru această perioadă? imposibil? se raporta în mod succesiv asupra profitului următorilor? apte ani. În urma adoptării wet houdende fiscale en financiële bepalingen (Legea privind dispoziții fiscale și financiare) din 13 decembrie 2012 (*Belgisch Staatsblad*, 20 decembrie 2012), această? raportare a devenit imposibilă? începând cu exercițiul fiscal 2013.

10 Fiind sesizat? cu o cerere de decizie preliminară?, Curtea a statuat, în Hotărârea din 4 iulie 2013, *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447), că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale în temeiul creia, pentru calcularea unei deduceri acordate unei societăți supuse integral la plata impozitului într-un stat membru, valoarea netă a activelor unui sediu permanent situat în alt stat membru nu este luată în considerare atunci când profitul sediului permanent menționat nu este imposibil în primul stat membru în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, în timp ce activele înregistrate la un sediu permanent situat pe teritoriul acestui prim stat membru sunt luate în considerare în acest scop.

11 Prin wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (Legea privind diverse dispoziții fiscale și financiare) din 21 decembrie 2013 (*Belgisch Staatsblad*, 31 decembrie 2013), alineatele 2 și 3 ale articolului 205 ter din CIR 1992 au fost abrogate și a fost introdus în CIR 1992 un nou articol 205 quinquies, în vigoare începând cu exercițiul fiscal 2014 (denumit în continuare „articolul 205 quinquies din CIR 1992, modificat”).

12 Articolul 205 quinquies din CIR 1992, modificat, are următorul cuprins:

„În cazul în care o societate deține în alt stat membru al Spațiului Economic European unul sau mai multe sedii permanente, bunuri imobile neafectate unui sediu permanent sau drepturi asupra unor asemenea bunuri imobile, ale căror venituri sunt scutite de la plata impozitului în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, deducerea stabilită conform articolului 205 bis se va diminua cu cel mai mic dintre următoarele două? cuantumuri:

1° cuantumul calculat potrivit paragrafului 3,

2° rezultatul pozitiv înregistrat de aceste sedii permanente, de aceste bunuri imobile și de drepturile asupra respectivelor bunuri imobile, stabilit conform prezentului cod.

[...]

Cuquantumul menționat la paragrafele 1 și 2 se stabilește prin multiplicarea coeficientului menționat la articolul 205 quater cu diferența pozitivă stabilită la finalul perioadei impozabile precedente, sub rezerva dispozițiilor articolului 205 ter alineatele 2-5, între, pe de o parte, valoarea contabilă netă a elementelor de activ ale acestor sedii permanente din străinătate, imobile sau drepturi, menționate la paragraful 1 și, respectiv, la paragraful 2, cu excepția acțiunilor, a părților sociale și a participațiilor menționate la articolul 205 ter alineatul 1 paragraful 2, și, pe de altă parte, totalul elementelor de pasiv care nu fac parte din capitalurile proprii ale societății și care sunt înregistrate la aceste sedii permanente, bunuri imobile sau drepturi, menționate la paragraful 1 și, respectiv, la paragraful 2.”

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

13 Articolul 7 alineatele 1-3 din Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Convenția dintre Regatul Belgiei și Regatul Țrilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere) din 5 iunie 2001 (*Belgisch Staatsblad*, 20 decembrie

2002, p. 57534, denumit? în continuare „Conven?ia belgiano?neerlandez?”), prevede:

„1. Profiturile unei întreprinderi înregistrate în unul dintre statele contractante sunt impozitate numai în statul respectiv, cu excep?ia cazului în care întreprinderea desf??oar? activit??i în cel?lalt stat contractant prin intermediul unui sediu permanent situat pe teritoriul acestuia. În cazul în care întreprinderea î?i desf??oar? activitatea în modul men?ionat, profiturile acestei întreprinderi pot fi impozitate în cel?lalt stat, îns? numai propor?ional cu quantumul atribuit acestui sediu permanent.

2. Sub rezerva prevederilor alineatului 3, când o întreprindere a unui stat contractant desf??oar? o activitate în cel?lalt stat contractant printr?un sediu permanent situat acolo, atunci se atribuie, în fiecare stat contractant, acelui sediu permanent profiturile pe care acesta le?ar fi putut realiza dac? ar fi constituit o întreprindere distinct? care desf??oar? activit??i identice sau similare, în condi?ii identice ori similare ?i care trateaz? cu toat? independen?a cu întreprinderea al c?rei sediu permanent este.

3. La determinarea profiturilor unui sediu permanent sunt admise ca deductibile cheltuielile ce pot fi dovedite ca fiind efectuate pentru scopurile urm?rite de sediul permanent, inclusiv cheltuielile de conducere ?i cheltuielile generale de administrare efectuate, indiferent de faptul c? s?au efectuat în statul în care se afl? situat sediul permanent sau în alt? parte.”

14 Articolul 23 alineatul 1 din Conven?ia belgiano?neerlandez? prevede:

„În ceea ce prive?te Belgia, dubla impunere este evitat? în modul urm?tor:

a) În cazul în care un rezident din Belgia realizeaz? venituri, altele decât dividendele, dobânzile ori redeven?ele vizate la articolul 12 alineatul 5, sau posed? elemente de capital care sunt impozitate în ??rile de Jos conform dispozi?iilor din prezenta conven?ie, Belgia scute?te de la plata impozitului aceste venituri sau aceste elemente de capital, îns?, pentru calcularea impozitelor pe care le percepe asupra diferen?ei de venit sau de capital al rezidentului respectiv, aceasta poate s? aplice aceea?i cot? ca ?i în situa?ia în care veniturile sau elementele de capital în cauz? nu ar fi fost exceptate.

[...]”

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

15 Argenta, societate cu sediul în Belgia, este supus? impozitului pe profit belgian.

16 În cursul perioadei impozabile 1 ianuarie-31 decembrie 2014 (în continuare „exerci?iul fiscal 2015”), Argenta a exercitat o parte dintre activit??ile sale prin intermediul unui sediu permanent situat în ??rile de Jos, ale c?rui venituri sunt scutite în Belgia în temeiul articolului 7 alineatele 1 ? 3 ?i al articolului 23 din Conven?ia belgiano?neerlandez?.

17 În declara?ia sa privind impozitul pe profit pentru exerci?iul fiscal 2015, Argenta, în temeiul articolului 205 quinquies din CIR 1992, modificat, a diminuat deducerea pentru capitalul de risc cu partea de deducere care este calculat? pe baza capitalurilor proprii ale sediului s?u permanent.

18 Cotiza?ia pentru impozitul pe profit pentru exerci?iul fiscal 2015 a fost declarat? executorie la 12 noiembrie 2015, iar avizul de impunere a fost notificat la 16 noiembrie 2015.

19 Din cererea de decizie preliminar? reiese c?, în aplicarea articolului 205 quinquies din CIR 1992, modificat, cotiza?ia pentru impozitul pe profit a fost calculat? dup? cum urmeaz?. Mai întâi, conform articolului 205 quinquies al treilea paragraf din CIR 1992, modificat, quantumul deducerii

pentru capitalul de risc aferente sediului permanent neerlandez al Argenta a fost calculat și corespunde unui cuantum de 1 970 290,89 euro. Ulterior, conform articolului 205 quinquies primul paragraf din CIR 1992, modificat, cuantumul deducerii pentru capitalul de risc aferente sediului permanent neerlandez, și anume un cuantum de 1 970 290,89 euro, a fost comparat cu rezultatul acestui sediu permanent care era pozitiv și se ridică la un cuantum de 149 185 743,91 euro. În sfârșit, deducerea pentru capitalul de risc aferent sediului permanent din Directivele de Jos, și anume un cuantum de 1 970 290,89 euro, a fost integral scăzută din deducerea totală pentru capitalul de risc, întrucât rezultatul pozitiv înregistrat de sediul permanent din Directivele de Jos a fost mai mare decât deducerea pentru capitalul de risc aferent acestui sediu.

20 La 12 mai 2016, Argenta a introdus împotriva acestei cotizații o contestație întemeiată pe neconformitatea articolului 205 quinquies din CIR 1992, modificat, cu articolul 49 TFUE. Această contestație a fost respinsă prin decizia din 19 decembrie 2016.

21 La 17 martie 2017, Argenta a depus o cerere introductivă la instanța de trimitere.

22 Instanța de trimitere arată că paragrafele nu sunt de acord în ceea ce privește conformitatea în special a articolului 205 quinquies din CIR 1992, modificat, cu articolul 49 TFUE, precum și cu jurisprudența care rezultă din Hotărârea din 4 iulie 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447).

23 Instanța de trimitere arată că deducerea pentru capitalul de risc, astfel cum este calculată potrivit modalităților enunțate la articolele 205 ter și 205 quater din CIR 1992 se diminuează cu partea din deducerea pentru capitalul de risc care este calculată pe baza capitalurilor proprii ale sediilor permanente situate într-un alt stat al Spațiului Economic European (SEE) care sunt scutite de la plata impozitului în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri. Această diminuare este limitată la profitul realizat în acest sediu permanent. Prin active proprii se înțelege valoarea contabilă netă a elementelor de activ din care se scade totalul elementelor de pasiv care nu fac parte din capitalurile proprii ale societății și care sunt înregistrate la aceste sedii permanente, astfel cum se prevede la articolul 205 quinquies al treilea paragraf din CIR 1992, modificat.

24 Instanța de trimitere precizează că, spre deosebire de exercițiul fiscal 2008, care era în discuție în cauza în care a determinat pronunțarea Hotărârii din 4 iulie 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), nu se mai efectuează nicio raportare asupra profitului anilor următori, atunci când într-o anumită perioadă imposibil nu se înregistrează profit sau se înregistrează un profit insuficient pentru a putea efectua deducerea pentru capitalul de risc.

25 Instanța de trimitere constată că diminuarea deducerii pentru capitalul de risc prevăzută la articolul 205 quinquies din CIR 1992, modificat, nu se aplică în cazul sediilor permanente situate în Belgia și că legislația belgiană nu prevede nici o diminuare comparabilă pentru sediile din Belgia.

26 În consecință, potrivit instanței de trimitere, întinderea deducerii pentru capitalul de risc va fi mai mică atunci când o societate deține un sediu permanent într-un alt stat membru din SEE, decât în situația în care sediul permanent este situat în Belgia, în special atunci când profitul înregistrat de sediul respectiv depășește cota alocată a deducerii pentru capitalul de risc. Întrebarea care se pune în aceste condiții este dacă această reglementare națională este conformă articolului 49 TFUE.

27 Într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care profitul sediului permanent din alt stat membru este mai mare decât deducerea pentru capitalul de risc, calculată pe baza capitalurilor proprii alocate acestui sediu, noua reglementare ar produce un efect aproape identic cu cel al reglementării aplicabile exercițiului fiscal 2008, despre care s-a decis că este

incompatibil? cu articolul 49 TFUE. Totodat?, cel pu?in într?o prim? etap?, activele sediului permanent situat în alt stat membru sunt luate în considerare la calculul deducerii, iar restric?ionarea dreptului la deducerea pentru capitalul de risc, din perspectiva capitalului propriu al unui asemenea sediu permanent, ale c?rui venituri sunt scutite de la plata impozitului în temeiul unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri, se limiteaz? în continuare la cuantumul profitului sediului respectiv.

28 În aceste condi?ii, Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunalul de Prim? Instan?? din Antwerpen, Belgia) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 49 [TFUE] se opune unei reglement?ri fiscale na?ionale în temeiul c?reia, la calcularea profitului impozabil al unei societ??i supuse integral la plata impozitului în Belgia, care de?ine un sediu permanent în alt stat membru, ale c?rui profituri sunt scutite integral în Belgia, pe baza unei conven?ii de evitare a dublei impuneri încheiate între Belgia ?i cel?lalt stat membru:

- deducerea pentru capitalul de risc se diminueaz? cu o cot? din deducerea pentru capitalul de risc, care corespunde diferen?ei pozitive între valoarea contabil? net? a activelor sediului permanent men?ionat, pe de o parte, ?i totalul pasivelor care nu fac parte din capitalul propriu al societ??ii ?i care sunt înregistrate la sediul permanent, pe de alt? parte, iar
- diminuarea men?ionat? nu se aplic? atunci când cuantumul acesteia este mai mic decât profitul acestui sediu permanent,

în timp ce, în cazul în care această diferen?? pozitiv? poate fi înregistrat? la un sediu permanent din Belgia, nu se opereaz? nicio diminuare a deducerii pentru capitalul de risc?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

29 Cu titlu introductiv, este necesar s? se arate c? guvernul belgian invit? Curtea s? reformuleze întrebarea preliminar?, în m?sura în care în esen?? aceasta nu ar corespunde con?inutului articolului 205 quinquies din CIR 1992, modificat.

30 În această privin??, trebuie amintit c?, în ceea ce prive?te interpretarea dispozi?iilor din ordinea juridic? na?ional?, Curtea este în principiu obligat? s? se întemeieze pe calific?rile care rezult? din decizia de trimitere. Astfel, potrivit unei jurispruden?e constante, Curtea nu este competent? s? interpreteze dreptul intern al unui stat membru (Hot?rârea din 17 martie 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou ?i Amaltheia I Naftiki Etaireia, C?128/10 ?i C?129/10, EU:C:2011:163, punctul 40, precum ?i jurispruden?a citat?).

31 În motivarea cererii sale de decizie preliminar?, instan?a de trimitere a interpretat articolul 205 quinquies din CIR 1992, modificat, ?i a constatat c?, în temeiul acestei dispozi?ii, deducerea pentru capitalul de risc, astfel cum a fost calculat? potrivit modalit??ilor stabilite la articolele 205 ter ?i 205 quater din CIR 1992, se diminueaz? cu partea din deducerea pentru capitalul de risc care este calculat? pe baza capitalurilor proprii ale unui sediu permanent situat într?un alt stat membru ?i ale c?rui beneficii sunt scutite printr?o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri ?i c? această diminuare este limitat? la beneficiile realizate în acest sediu permanent. În plus, Comisia a constatat c? diminuarea deducerii pentru capitalul de risc prev?zut? la articolul 205 quinquies din CIR 1992, modificat, nu se aplic? în cazul în care sediul permanent este situat în Belgia.

32 Prin urmare, este necesar s? se r?spond? la întrebarea adresat? de instan?a de trimitere plecând de la premisele care rezult? din decizia de trimitere.

33 În consecință, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, pentru calcularea unei deduceri acordate unei societăți supuse integral la plata impozitului într-un stat membru și care dispune de un sediu permanent în alt stat membru ale căruia venituri sunt scutite în primul stat membru în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, valoarea netă a activelor unui astfel de sediu permanent este luată în considerare, într-o primă etapă, la calcularea deducerii pentru capitalul de risc acordate societății rezidente, însă, într-o a doua etapă, cuantumul deducerii este redus cu cel mai mic dintre cuantumurile următoare, și anume cu partea din deducerea pentru capitalul de risc aferent sediului permanent sau cu rezultatul pozitiv înregistrat de acest sediu permanent, în timp ce o asemenea diminuare nu se aplică în cazul unui sediu permanent situat în primul stat membru.

34 Libertatea de stabilire pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii Europene include, potrivit articolului 54 TFUE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a și exercita activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 15).

35 Deși, potrivit modului lor de redactare, prevederile dreptului Uniunii referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazd, acestea interzic, în egal măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (Hotărârea din 4 iulie 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punctul 20, precum și Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 16 și jurisprudența citată).

36 Aceste considerații se aplică și atunci când o societate stabilită într-un stat membru operează într-un alt stat membru prin intermediul unui sediu permanent (Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 20, Hotărârea din 4 iulie 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punctul 21, precum și Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 17).

37 Deducerea pentru capitalul de risc 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 îl achite o asemenea societate în statul membru menționat.

38 Curtea a statuat deja, în acest context, că luarea în considerare a activelor unui sediu permanent la calculul deducerii pentru capitalul de risc a unei societăți supuse la plata impozitului pe profit în Belgia constituie de asemenea un avantaj fiscal, deoarece o astfel de luare în considerare contribuie la reducerea cotei efective a impozitului pe profit pe care o astfel de societate trebuie să îl plătească în statul membru menționat (Hotărârea din 4 iulie 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punctul 24).

39 Legislația națională în discuție în litigiul principal, în special articolul 205 quinquies din CIR 1992, modificat, prevede în prezent că valoarea netă a activelor unui sediu permanent situat într-un alt stat membru, ale căruia venituri sunt scutite în statul membru al societății rezidente în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, este luată în considerare, într-o primă etapă, la calcularea deducerii pentru capitalul de risc acordat societății rezidente.

40 O diferență de tratament nu poate fi constatată, așadar, cu privire la acest aspect între o

societate care dispune de un sediu permanent în Belgia și o societate care dispune de un sediu permanent situat în alt stat membru, ale cărei venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, în măsura în care atât activele înregistrate la sediul permanent situat în Belgia, cât și cele înregistrate la sediul permanent situat în alt stat membru sunt luate în considerare la calcularea deducerii pentru capitalul de risc global acordat societății rezidente.

41 Într-o a doua etapă însă, cuantumul deducerii pentru capitalul de risc global este redus cu cel mai mic dintre următoarele cuantumuri, și anume, partea din deducerea pentru capitalul de risc care se raportează la un sediu permanent situat într-un alt stat membru, ale cărei venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, sau rezultatul pozitiv înregistrat de acest sediu permanent, în timp ce, în ceea ce privește sediile permanente situate în Belgia, o astfel de reducere a deducerii pentru capitalul de risc nu este prevăzută.

42 În consecință, legislația în discuție în litigiul principal instituie, cu privire la acest aspect, o diferență de tratament între o societate care dispune de un sediu permanent în Belgia și o societate care dispune de un sediu permanent în alt stat membru ale cărei venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii.

43 Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă o astfel de diferență de tratament constituie un tratament dezavantajos care poate descuraja o societate belgiană să își exercite activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și constituie, în consecință, o restricție interzisă în principiu prin dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire.

44 Astfel cum rezultă din dosarul de care dispune Curtea, aplicarea articolului 205 quinquies din CIR 1992, modificat, poate conduce la trei ipoteze diferite.

45 În primul rând, în situația în care sediul permanent situat în alt stat membru, ale cărei venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, nu a înregistrat un rezultat pozitiv, deducerea pentru capitalul de risc global acordat societății rezidente, care este calculat luând în considerare valoarea netă a activelor sediului permanent respectiv, nu este diminuată. Baza de impozitare a societății rezidente este, așadar, redusă cu cuantumul total al deducerii pentru capitalul de risc, inclusiv cu partea din deducerea pentru capitalul de risc aferentă respectivului sediu permanent.

46 În consecință, în această primă ipoteză, societatea care dispune de un sediu permanent situat în alt stat membru, ale cărei venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, nu suportă, sub rezerva unor verificări efectuate de instanța de trimitere, un tratament mai puțin avantajos decât o societate rezidentă care are un sediu permanent rezident.

47 În al doilea rând, în situația în care sediul permanent situat în alt stat membru, ale cărei venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, a înregistrat un rezultat pozitiv care este inferior părții din deducerea pentru capitalul de risc aferente acestui sediu permanent, deducerea pentru capitalul de risc global calculat luând în considerare valoarea netă a activelor sediului permanent respectiv este diminuată. Astfel, acest rezultat pozitiv se scade din deducerea globală.

48 O astfel de operațiune are drept consecință că partea din deducerea pentru capitalul de risc aferentă acestui sediu permanent care depășește rezultatul acestuia din urmă este în schimb luată în considerare în scopul deducerii globale.

49 În consecință, baza de impozitare a societății rezidente nu este redusă cu cuantumul deducerii pentru capitalul de risc aferent acestui sediu permanent decât în măsura în care acest cuantum depășește rezultatul pozitiv al acestuia.

50 În al treilea rând, în situația în care sediul permanent situat în alt stat membru, ale cărui venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, a înregistrat un rezultat pozitiv care este superior părții din deducerea pentru capitalul de risc aferente acestui sediu permanent, deducerea pentru capitalul de risc global calculată ținând seama de valoarea netă a activelor sediului permanent menționat este de asemenea diminuată, prin scăderea din aceasta a deducerii pentru capitalul de risc aferente sediului respectiv. În această ipoteză, cuantumul deducerii pentru capitalul de risc aferente sediului permanent menționat nu conduce la nicio reducere a bazei de impozitare a societății rezidente.

51 În consecință, în cea de a doua și în cea de a treia ipoteze descrise mai sus, deducerea pentru capitalul de risc global se diminuează, atunci când societatea rezidentă dispune de un sediu permanent situat în alt stat membru ale cărui venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, spre deosebire de situațiile în care un sediu permanent este situat în Belgia.

52 În plus, trebuie ca aplicarea unui astfel de mecanism să fie dezavantajoasă pentru o societate rezidentă care are un sediu permanent situat într-un alt stat membru, astfel încât, ca urmare a diminuării deducerii pentru capitalul de risc global, baza de impozitare a acestei societăți să devină mai ridicată decât cea a unei societăți rezidente al cărei sediu permanent se situează în Belgia.

53 În această privință, deși este adevărat că, în cadrul celei de a doua și al celei de a treia ipoteze descrise mai sus, deducerea pentru capitalul de risc global este scăzută și, așadar, nu se scade în întregime din baza de impozitare a societății rezidente, spre deosebire de situațiile în care sediul permanent este situat în Belgia, trebuie arătat că, potrivit indicațiilor care figurează în dosarul de care dispune Curtea, baza de impozitare a societății rezidente care dispune de un sediu permanent în Belgia, toate celelalte aspecte fiind altminteri egale, este de asemenea superioară celei a unei societăți care dispune de un sediu permanent în alt stat membru, ale cărui venituri sunt scutite în Belgia.

54 Astfel, potrivit acestor indicații, baza de impozitare a societății ale cărei sedii permanente sunt situate în Belgia include rezultatele acestor sedii permanente. În schimb, într-o situație în care Regatul Belgiei, într-o convenție pentru evitarea dublei impuneri, a scutit veniturile unui sediu permanent care se situează în alt stat membru, baza de impozitare a societății rezidente nu include astfel de venituri.

55 Astfel, în ceea ce privește a doua ipoteză descrisă mai sus, baza de impozitare a unei societăți rezidente care dispune de un sediu permanent în Belgia nu pare să fie diminuată, dincolo de componenta sa referitoare la rezultatul pozitiv înregistrat de acest sediu permanent, decât în măsura în care valoarea deducerii pentru capitalul de risc aferent acestui sediu permanent depășește acest rezultat. Ținând seama de considerațiile care figurează la punctul 49 din prezenta hotărâre, rezultatul astfel calculat, în această ipoteză, baza de impozitare a unei asemenea societăți nu este mai redusă decât cea a unei societăți rezidente care are un sediu permanent într-un alt stat membru, ale cărei venituri sunt scutite în Belgia.

56 Această din urmă societate nu pare să fie dezavantajată nici în cea de a treia ipoteză descrisă mai sus, în care rezultatul pozitiv al sediului permanent este superior cuantumul deducerii pentru capitalul de risc aferente acestui sediu. Astfel, în ceea ce privește o societate

rezident? care are un sediu permanent în Belgia, efectele acestei deduceri par să se limiteze la componenta bazei sale de impozitare referitoare la rezultatul pozitiv înregistrat de acest sediu permanent, fără însă a reduce baza de impozitare a acestei din urmă societăți, după cum rezultă din veniturile dobândite de aceasta. Astfel, în această ultimă ipoteză, împrejurarea că această societate poate efectua o deducere pentru capitalul de risc aferent sediului său, în timp ce o societate rezidentă care are un sediu permanent într-un alt stat membru, ale cărei venituri sunt scutite în Belgia în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, nu poate, nu pare să aibă ca efect că baza de impozitare a acestei din urmă societăți este mai ridicată decât cea a primei societăți.

57 În consecință, trebuie să se constate, sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, că, din cauza diminuării deducerii pentru capitalul de risc globale, o societate rezidentă a cărei bază de impozitare nu include profiturile realizate de un sediu permanent situat într-un alt stat membru nu este tratată mai puțin avantajos în ceea ce privește veniturile impozabile în Belgia decât o societate rezidentă, a cărei bază de impozitare include profitul unui sediu permanent rezident și a cărei deducere pentru capitalul de risc nu este diminuată.

58 Rezultatul diferenței de tratament introdus de legislația națională în discuție în litigiul principal nu constituie un tratament dezavantajos susceptibil să descurajeze o societate belgiană să își exercite activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și nu constituie, în consecință, o restricție interzisă în principiu prin dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire.

59 Având în vedere toate considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, pentru calcularea unei deduceri acordate unei societăți supuse integral la plata impozitului într-un stat membru și care dispune de un sediu permanent în alt stat membru ale cărei venituri sunt scutite în primul stat membru în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, valoarea netă a activelor unui astfel de sediu permanent este luată în considerare, într-o primă etapă, la calcularea deducerii pentru capitalul de risc acordate societății rezidente, însă, într-o a doua etapă, cuantumul deducerii este redus cu cel mai mic dintre cuantumurile următoare, și anume cu partea din deducerea pentru capitalul de risc aferent sediului permanent sau cu rezultatul pozitiv înregistrat de acest sediu permanent, în timp ce o asemenea diminuare nu se aplică în cazul unui sediu permanent situat în primul stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

60 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 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, pentru calcularea unei deduceri acordate unei societăți supuse integral la plata impozitului într-un stat membru și care dispune de un sediu permanent în alt stat membru ale cărei venituri sunt scutite în primul stat membru în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, valoarea netă a activelor unui astfel de sediu permanent este luată în considerare, într-o primă etapă, la calcularea deducerii pentru capitalul de risc acordate societății rezidente, însă, într-o a doua etapă, cuantumul deducerii este redus cu cel mai mic dintre cuantumurile următoare, și anume cu partea din deducerea pentru capitalul de risc aferent sediului permanent sau cu rezultatul pozitiv înregistrat de acest sediu permanent, în timp ce o

asemenea diminuare nu se aplică în cazul unui sediu permanent situat în primul stat membru.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.