

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 18 septembrie 2008¹

I — Introducere

1. Dobânzile aferente unui împrumut, plătite de o societate rezidentă în Belgia către societatea-mamă rezidentă într-un alt stat membru, fac în Belgia obiectul unui impozit reținut la sursă, în speță impozitului pe bunuri mobile (*précompte mobilier*). Pe de altă parte, plățile echivalente de dobânzi către beneficiarii rezidenți sunt scutite de impozitul pe bunuri mobile, fiind însă supuse impozitului pe profit la beneficiar.

2. În temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, în cazul unui împrumutător rezident în Luxemburg, impozitul reținut la sursă în Belgia este luat în considerare în baza de calcul pentru impozitul pe profit datorat în Luxemburg în vederea reducerii valorii impozitului datorat. În acest mod, dubla impunere nu este însă complet eliminată.

3. Prin prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège) solicită să se

stabilească dacă dispozițiile Tratatului CE privind libera circulație a capitalurilor se opun dispozițiilor naționale în litigiu. Dispozițiile vizate ar putea fi examinate și în raport cu criteriul libertății de stabilire.

II — Cadrul juridic

4. Situația de fapt din acțiunea principală intră sub incidența dispozițiilor Codului belgian al impozitelor pe venit coordonat în 1992 (code des impôts sur les revenus coordonné en 1992, denumit în continuare „CIR 92”).

5. Articol 266 din CIR 92 permite regelui, în anumite condiții și limite, să renunțe în tot sau în parte la perceperea impozitului pe bunuri mobile aferent veniturilor de capital.

¹ — Limba originală: germana.

6. Articolul 267 din CIR 92 reglementează „Articolul 11 Dobânzi
exigibilitatea impozitului după cum urmează:

„Acordarea sau plata veniturilor, în bani sau în natură, determină exigibilitatea impozitului pe bunuri mobile. Este considerată acordare, printre altele, virarea unui venit într-un cont deschis în favoarea beneficiarului, chiar dacă acest cont este indisponibil, cu condiția ca indisponibilitatea să rezulte dintr-un acord expres sau tacit cu beneficiarul. [...]”

7. În temeiul articolului 107 alineatul 2 punctul 9 din Decretul regal de punere în aplicare a CIR 92, se renunță la perceperea impozitului pe bunuri mobile aferent anumitor venituri ale investitorilor profesioniști. Prin „investitori profesioniști”, în sensul articolului 105 punctul 3 litera b) din decret, se înțelege societățile rezidente care nu sunt prevăzute la punctul 1².

8. Convenția belgiano-luxemburgheză pentru evitarea dublei impuneri din 17 septembrie 1970 (denumită în continuare „CDI”) prevede:

§ 1. Dobânzile care provin dintr-un stat contractant și sunt acordate unui rezident al celuilalt stat contractant sunt impozitate în acest din urmă stat.

§ 2. Totuși, aceste dobânzi pot fi impozitate în statul contractant din care provin și conform legislației acestui stat, însă impozitul astfel calculat nu poate depăși 15 % din cuantumul acestora.

§ 3. Prin derogare de la § 2, dobânzile nu pot fi impozitate în statul contractant din care provin atunci când sunt acordate unei întreprinderi din celălalt stat contractant.

Paragraful precedent nu se aplică atunci când este vorba despre:

2 — Punctul 1 se referă la anumite societăți de servicii financiare.

1^o [...]

2° dobânzi acordate de o societate rezidentă a unui stat contractant unei societăți rezidente a celuiilalt stat contractant care deține direct sau indirect cel puțin 25 % din acțiunile sau din părțile sociale care dau drept de vot în prima societate.

[...]

Articolul 23

§ 1. În ceea ce privește rezidenții luxemburghezi, dubla impunere se evită în modul următor:

[...]

2° impozitul perceput în Belgia conform prezentei convenții:

[...]

b) pentru dobânzile supuse regimului prevăzut la articolul 11 § 2 se scade din impozitul aferent aceluiași venituri perceput în Luxemburg. Suma astfel dedusă nu poate totuși să depășească nici partea din impozitul care corespunde proporțional respectivului venit primit în Belgia, nici suma corespunzătoare impozitului reținut la sursă în Luxemburg din venituri analoage acordate unor rezidenți belgieni. Respectivul impozit perceput în Belgia se deduce din veniturile impozabile în Luxemburg numai în măsura în care acesta depășește impozitul reținut la sursă în Luxemburg din venituri analoage acordate unor rezidenți belgieni.”

III — Situația de fapt și întrebarea preliminară

9. Societatea luxemburgheză SA Wickler Finances deține 48 % din capitalul societății belgiene Truck Center SA (fostă Truck Restaurant Habay). La 25 februarie 1992, această societate a împrumutat societății Truck Center suma de 50 000 000 BEF. Apoi, participația și creanțele din împrumut au fost transferate către societățile de drept luxemburghez Cotralux și ulterior către Socfin. Din 1994 până în 1996, Truck Center a contabilizat dobânzile aferente acestui împrumut fără a le plăti și nu a reținut niciun impozit pe bunuri mobile.

10. Prin notificarea din 11 decembrie 1997, administrația fiscală belgiană a decis impunerea din oficiu cu impozitul pe bunuri mobile la cota de 13,39 % pentru anii 1994 și 1995 și la cota de 15 % pentru anul 1996.

11. În urma acțiunii introduse de Truck Center, tribunal de première instance d'Arlon (Tribunalul de Primă Instanță din Arlon) a anulat notificarea, considerând că legislația națională era contrară articolului 56 CE. Cour d'appel de Liège, sesizată cu litigiul, a hotărât să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 105 punctul 3 litera b) și articolul 107 alineatul 2 punctul 9 din Decretul regal de punere în aplicare a CIR 92, adoptat în temeiul articolului 266 din CIR 92, coroborate cu articolul 23 din convenția belgiano-luxemburgheză pentru evitarea dublei impuneri încalcă articolul 73 [B] (devenit articolul 56 CE) din Tratatul de instituire a Comunității Europene, care prevede libera circulație a capitalurilor, prin aceea că, rezervând renunțarea la impozitul pe bunuri mobile prevăzută la articolul 107 alineatul 2 punctul 9 numai dobânzilor acordate societăților rezidente, acestea au în special, pe de o parte, efectul de a descuraja societățile rezidente să împrumute capitaluri de la societăți stabilite într-un alt stat membru și, pe de altă parte, constituie, pentru societățile stabilite într-un alt stat membru, un obstacol în calea investiției de capitaluri, prin intermediul unor împrumuturi, în societăți care au sediul în Belgia?”

12. În procedura în fața Curții au prezentat observații Truck Center, guvernele belgian, olandez și portughez, guvernul Regatului Unit, precum și Comisia Comunităților Europene.

IV — Apreciere juridică

13. Având în vedere formularea întrebării preliminare, trebuie să se sublinieze că, în cadrul unei trimiteri preliminare, Curtea nu se poate pronunța cu privire la conformitatea dispozițiilor naționale cu dreptul comunitar, însă aceasta poate să furnizeze elemente de interpretare a dreptului comunitar care sunt de natură a permite instanței naționale să soluționeze litigiul dedus judecății sale³.

14. Întrebarea preliminară trebuie interpretată în sensul că se solicită să se stabilească dacă articolele 73 B din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE) și articolul 73 D alineatul (1) din Tratatul CE (devenit articolul 58 CE) se opun unei rețineri la sursă a impozitului pe dobânzile aferente unui împrumut, plătite

3 — A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 2000, Borawitz (C-124/99, Rec., p. I-7293, punctul 17), Hotărârea din 8 iunie 2006, WWF Italia și alții (C-60/05, Rec., p. I-5083, punctul 18), și Hotărârea din 22 mai 2008, citiworks (C-439/06, Rep., p. I-3913, punctul 21).

unei societăți beneficiare rezidente a altui stat membru, dacă plățile respective către societățile rezidente sunt exonerate de impozitul reținut la sursă, fiind însă supuse impozitului pe profit la beneficiar.

15. Cu titlu preliminar, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar⁴. De asemenea, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente pentru definirea, pe cale convențională sau unilaterală, a criteriilor de repartizare a dreptului lor de impozitare, mai ales în scopul eliminării dublei impunerii⁵.

4 — A se vedea în alte Hotărârile din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 40), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673, punctul 36), și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 16).

5 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec., p. I-2793, punctele 24 și 30), Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 57), Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (citată la nota de subsol 4, punctul 52), și Hotărârea Amurta (citată la nota de subsol 4, punctul 17).

16. Este adevărat că, prin Directiva 2003/49/CE, a fost adoptat între timp un sistem comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite⁶. Situația de fapt din acțiunea principală privește însă perioade anterioare intrării în vigoare a respectivei directive. Astfel, Belgia și Luxemburg puteau decide liber prin CDI ca dobânzile plătite de o întreprindere rezidentă în Belgia către o întreprindere rezidentă în Luxemburg să poată fi impozitate în Belgia cu o cotă de 15 %.

17. Belgia a valorificat acest drept prin perceperea, cu privire la plata dobânzilor către beneficiarii rezidenți în alt stat membru, a unui impozit pe bunuri mobile cu o cotă de 15 %. Pe de altă parte, plățile către contribuabilii rezidenți⁷ sunt exonerate de această reținere la sursă a impozitului. Din acest motiv, trebuie examinat dacă o asemenea diferență de tratament reprezintă o încălcare a libertăților fundamentale.

6 — Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75).

7 — Calitatea de contribuabili rezidenți revine și unităților societăților cu sediul principal în alt stat membru, astfel cum explică guvernul belgian.

A — *Libertatea fundamentală aplicabilă*

18. Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a determina dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile fundamentale, trebuie luat în considerare în primul rând obiectul reglementării respective ⁸.

19. Pe lângă libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 73 B alineatul (1) din Tratatul CE, la care se referă întrebarea preliminară, dispozițiile în litigiu ar putea intra de asemenea sub incidența articolului 52 din Tratatul CE (devenit articolul 43 CE) privind libertatea de stabilire. Acestea sunt aplicabile în cazul unei participări care îi permite deținătorului să exercite o influență certă asupra deciziilor societății și să stabilească activitățile acesteia ⁹.

8 — Pentru a rezuma, a se vedea Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 22), care face trimitere la Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 4, punctele 31-33), Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (citată la nota de subsol 4, punctele 37 și 38), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 36), precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 26-34).

9 — Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctele 21 și 22), Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (citată la nota de subsol 4, punctul 39), Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 20), și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 69).

20. Este adevărat că prevederile Codului belgian al impozitelor pe venit referitoare la impozitul pe bunuri mobile, astfel cum au fost comunicate de instanța de trimitere, nu se aplică doar în cazurile în care împrumutătorul deține participații având o anumită pondere în capitalul împrumutatului.

21. Aceste dispoziții nu pot fi interpretate însă independent de CDI, care reprezintă de asemenea o componentă a ordinii juridice interne din Belgia ¹⁰. În temeiul articolului 11 alineatul 3 din CDI, rezultă în această privință că dobânzile transfrontaliere acordate întreprinderilor între Belgia și Luxemburg nu pot face în principiu obiectul impozitului reținut la sursă. Impozitul cu reținere la sursă este aplicabil numai pentru dobânzile acordate de o societate rezidentă a unui stat contractant unei societăți rezidente a celui alt stat contractant care deține direct sau indirect cel puțin 25 % din acțiunile sau din părțile sociale care dau drept de vot în prima societate.

22. Astfel cum rezultă din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, societățile contabilizate de Truck Center ca beneficiari ai

10 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich (C-265/04, Rec., p. I-923, punctul 51).

dobânzilor dețineau 48 % din capitalul Truck Center, ceea ce conferea societăților respective o influență determinantă asupra conducerii Truck Center. În consecință, prezenta cauză intră, în fapt, în domeniul de aplicare al libertății de stabilire.

23. Din acest motiv, dispozițiile în litigiu trebuie examinate în raport cu articolul 52 din Tratatul CE cu privire la libertatea de stabilire, chiar dacă acordarea de împrumuturi între societăți afiliate reprezintă o operațiune specifică circulației capitalurilor¹¹. Presupunând că o asemenea măsură națională produce, astfel cum susțin reclamantii din acțiunea principală, efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar trebui să fie considerate consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză a măsurii menționate prin raportare la articolul 73 B și următoarele din Tratatul CE¹². Pe de altă parte, toate libertățile fundamentale urmează în mare parte aceleași principii, dacă ometem efectul liberei circulații a capitalurilor în raport cu țările terțe. Prezenta cauză nu privește însă raportul cu țările terțe. Având în vedere considerațiile precedente, aplicarea dispozițiilor cu privire la libera circulație a capitalurilor nu ar conduce la un rezultat diferit¹³.

11 — A se vedea în special secțiunea I punctul 3 (credite pe termen lung în vederea formării sau a menținerii unor legături economice durabile) din Nomenclatorul mișcărilor de capital menționate în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10).

12 — Hotărârea Oy AA (citată la nota de subsol 9, punctul 24), Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 8, punctul 33) și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 34).

13 — O concluzie similară cu privire la raportul dintre libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor a fost formulată de Curte, de exemplu, și în Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 56).

24. În hotărârile cu privire la regimul fiscal al așa-numitelor împrumuturi care înlocuiesc capitalul propriu, Curtea a procedat în sensul propunerii noastre în prezenta cauză. Curtea a examinat prevederile interne în litigiu din perspectiva libertății de stabilire, acestea fiind aplicabile numai pentru împrumuturile între societățile afiliate¹⁴.

25. Chiar dacă, pe plan formal, instanța de trimitere și-a limitat întrebarea la interpretarea noțiunii de liberă circulație a capitalurilor, o asemenea împrejurare nu împiedică Curtea să îi furnizeze toate elementele de interpretare a dreptului comunitar care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu la acestea în enunțul întrebării sale¹⁵.

14 — Hotărârea din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Rec., p. I-11779, punctul 26), Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 25), și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Lammers & Van Cleeff (C-105/07, Rep., p. I-173, punctele 16 și 17).

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 1990, SARPP (C-241/89, Rec., p. I-4695, punctul 8), Hotărârea din 29 aprilie 2004, Weigel (C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 44), Hotărârea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec., p. I-1711, punctul 29), și Hotărârea din 26 februarie 2008, Mayr (C-506/06, Rep., p. I-1017, punctul 43).

B — *Examinarea libertății de stabilire*

26. În opinia Truck Center, reglementarea creează dificultăți la contractarea de împrumuturi pentru întreprinderile cu sediul în alt stat membru din două motive. Pe de o parte, reglementarea ar impune sarcini administrative suplimentare debitorului dobânzii, care ar trebui să achite impozitul. Pe de altă parte, impozitul reținut la sursă ar reprezenta un dezavantaj financiar pentru împrumutător, deoarece venitul său din dobânzi ar fi diminuat de la bun început cu valoarea impozitului. În anumite situații, împrumutul ar trebui să achite investitorilor nerezidenți dobânzi eventual mai mari decât cele datorate celor rezidenți, care ar încasa dobânzile fără reținere la sursă. În plus, este avut în vedere un impozit definitiv cu o cotă forfetară. Din acest motiv, spre deosebire de contribuabilii rezidenți, contribuabilii nerezidenți nu ar putea deduce cheltuielile de exploatare.

27. Comisia identifică un alt dezavantaj ce constă în exigibilitatea impozitului reținut la sursă concomitent cu plata dobânzilor. Pe de altă parte, dobânzile plătite împrumutătorilor rezidenți sunt avute în vedere numai la calcularea impozitului pe profit al acestora. Ar rezulta astfel un dezavantaj de lichiditate pentru împrumutătorii din alte state membre.

28. În cele ce urmează, trebuie să se examineze, pentru început, dacă perceperea impozitului prin reținere la sursă constituie o restricție privind libertatea de stabilire și, dacă este cazul, dacă această restricție poate fi justificată. Ulterior vom examina dacă dezavantajele financiare ale impozitului pe bunuri mobile, menționate de Truck Center, constituie o atingere adusă libertății de stabilire.

1. Cu privire la perceperea impozitului reținut la sursă

29. Libertatea de stabilire cuprinde, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții¹⁶.

30. Potrivit unei jurisprudențe constante, sediul societăților în sensul articolului 58 din

16 — A se vedea numai Hotărârea Saint-Gobain ZN (citată la nota de subsol 5, punctul 35), Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID (C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 20), Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 29), și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 18).

Tratatul CE (devenit articolul 48 CE) servește, la fel ca și cetățenia persoanelor fizice, la determinarea legăturii acestora cu ordinea juridică a unui stat membru¹⁷. A admite că statul membru de reședință poate să aplice în mod liber un tratament diferit numai pentru simplul fapt că sediul unei societăți este situat într-un alt stat membru ar lipsi articolul 52 din Tratatul CE de conținutul său. Libertatea de stabilire urmărește astfel să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă prin interzicerea oricărei discriminări întemeiate pe locul sediului societăților¹⁸.

care interzic, împiedică sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți¹⁹.

31. Libertatea de stabilire nu prevede doar interzicerea unei discriminări, ci și a unei restricții. Potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile

32. Obligația de plată a impozitului pe bunuri mobile variază în funcție de locul sediului societății-mamă, beneficiară a dobânzilor. Perceperea impozitelor se realizează numai dacă beneficiarul are sediul în străinătate, plățile către beneficiarii rezidenți fiind scutite de această reținere a impozitului la sursă. O asemenea diferență de tratament fiscal pentru dobânzi, în funcție de sediul societății-mamă, ar putea reprezenta atât o discriminare, cât și o restricție.

33. Pentru început, trebuie să se stabilească dacă există o discriminare. O diferență de tratament în funcție de sediul unei societăți reprezintă o discriminare interzisă numai în cazul în care societățile vizate se află în situații comparabile în mod obiectiv²⁰.

17 — Hotărârea *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (citată la nota de subsol 8, punctul 43 și jurisprudența citată), Hotărârea din 14 decembrie 2006, *Denkavit Internationaal și Denkavit France* (C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 22), și Hotărârea *Burda* (citată la nota de subsol 9, punctul 77). În principiu, această concluzie nu este modificată nici de jurisprudența recentă cu privire la dreptul societăților comerciale; a se vedea în special Hotărârea din 9 martie 1999, *Centros* (C-212/97, Rec., p. I-1459), Hotărârea din 5 noiembrie 2002, *Überseering* (C-208/00, Rec., p. I-9919), și Hotărârea din 30 septembrie 2003, *Inspire Art* (C-167/01, Rec., p. I-10155). A se vedea, în acest sens, și Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate la 22 mai 2008 în cauza *Cartesio* (C-210/06, aflată pe rolul Curții, punctul 22 și următoarele). În principiu, în aceste cauze, nu a fost/nu este pus sub semnul întrebării sediul ca criteriu de legătură. Acestea privesc mai degrabă ce trebuie considerat ca fiind un sediu, respectiv posibilitatea de transferare a sediului.

18 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (citată la nota de subsol 8, punctul 43 și jurisprudența citată), Hotărârea *Denkavit Internationaal și Denkavit France* (citată la nota de subsol 17, punctul 22), și Hotărârea *Burda* (citată la nota de subsol 17, punctul 77).

19 — Hotărârea din 30 noiembrie 1995, *Gebhard/Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano* (C-55/94, Rec., p. I-4165, punctul 37), Hotărârea din 5 octombrie 2004, *CaixaBank France* (C-442/02, Rec., p. I-8961, punctul 11), Hotărârea *Columbus Container Services* (citată la nota de subsol 13, punctul 34), și Hotărârea din 28 februarie 2008, *Deutsche Shell* (C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 28). Cu privire la raportul dintre discriminări și restricții, a se vedea și Concluziile prezentate la 4 septembrie 2008 în cauza *UTECA* (C-222/07, aflată pe rolul Curții, punctul 77).

20 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1995, *Schumacker* (C-279/93, Rec., p. I-225), Hotărârea *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (citată la nota de subsol 8, punctul 46), și Hotărârea *Denkavit Internationaal și Denkavit France* (citată la nota de subsol 18, punctele 24 și 25).

34. În speță, situația beneficiarilor rezidenți ai dobânzii diferă de cea a beneficiarilor din alt stat membru cu privire la condițiile de percepere și de recuperare a impozitelor. Societățile rezidente se află sub supravegherea directă a administrației fiscale a statului în care își au sediul. Administrația fiscală poate stabili impozite în sarcina lor și poate asigura recuperarea silită a acestora. Această procedură nu este posibilă în mod direct în cazul societăților cu sediul în alt stat membru, fiind necesară o cooperare cu administrația fiscală din celălalt stat membru.

36. În consecință, condițiile diferite de încasare a impozitelor pentru nerezidenți și rezidenți reprezintă o diferență obiectivă care poate justifica reținerea unui impozit la sursă numai din veniturile unei societăți nerezidente.

37. Astfel cum a arătat recent în mod întemeiat avocatul general Poiares Maduro, „[p]entru a ajunge la concluzia inexistenței unei discriminări [...] nu este suficient să se menționeze că rezidenții și nerezidenții nu se află în aceeași situație. Trebuie să se demonstreze și că diferența de tratament poate fi justificată de situațiile lor diferite. Cu alte cuvinte, diferența de tratament trebuie să fie justificată de diferența dintre situațiile lor și să fie proporțională cu aceasta²²”.

35. În Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen²¹, Curtea a reținut deja că necesitatea de a garanta eficiența colectării impozitului pe venit poate justifica aplicarea unor proceduri diferite de percepere a impozitelor asupra remunerațiilor atribuite nerezidenților și rezidenților. Dispoziția fiscală în cauză l-ar obliga pe beneficiarul unei prestări de servicii să rețină la sursă impozite din remunerația datorată unui prestator rezident în alt stat membru. Reținerea impozitului la sursă nu se aplica remunerațiilor datorate prestatorilor rezidenți.

38. Astfel, trebuie să se examineze dacă metoda de reținere a impozitului la sursă pentru plățile dobânzilor către beneficiarii rezidenți în alt stat membru reprezintă o reglementare proporțională, pentru a preveni dificultățile care ar putea apărea la perceperea impozitelor în situația în care administrația fiscală belgiană ar trebui să încaseze impozitele direct de la beneficiarul nerezident.

21 — Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec., p. I-9461, punctele 33-35).

22 — Concluziile prezentate la 3 aprilie 2008 în cauza Huber (C-524/06, aflată pe rolul Curții, punctul 7).

39. Metoda reținerii la sursă a impozitelor reprezintă o soluție adecvată pentru a ține cont de situația diferită a beneficiarilor rezidenți și a celor nerezidenți ai dobânzilor. Trebuie să se examineze însă dacă tratamentul diferit impus de sediul beneficiarului depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv²³.

40. În Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen, citată anterior, Curtea a subliniat în acest context că, pe parcursul perioadei fiscale în litigiu, nu au existat acte juridice comunitare privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor fiscale²⁴.

41. Pe parcursul anilor fiscali în litigiu, și anume 1994-1996, Belgia nu a putut invoca nici Directiva 76/308/CEE²⁵ privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor în alt stat membru, deoarece domeniul de aplicare al acestei directive a fost extins

23 — A se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 64), Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 8, punctul 47), și Hotărârea Lidl Belgium (citată la nota de subsol 16, punctul 27).

24 — Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen (citată la nota de subsol 21, punctul 36).

25 — Directiva 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor rezultate din operațiuni cuprinse în sistemul de finanțare al Fondului european de orientare și garantare agricolă, precum și a prelevărilor agricole și drepturilor vamale și privind taxa pe valoarea adăugată și anumite accize (JO L 73, p. 18, Ediție specială, 02/vol. 1, p. 35).

ulterior la impozitele directe, prin Directiva 2001/44/CE²⁶.

42. Cu toate acestea, în perioada respectivă, exista deja Convenția Benelux semnată la 5 septembrie 1952 la Bruxelles privind asistența reciprocă în domeniul recuperării creanțelor fiscale²⁷, prezentată de guvernul belgian în urma unei întrebări a Curții. În acest sens, trebuie să se aprecieze dacă perceperea impozitului pe bunuri mobile de la beneficiarul luxemburghez al dobânzilor – eventual cu valorificarea asistenței oferite de administrația fiscală luxemburgheză – nu ar reprezenta o măsură mai puțin restrictivă în comparație cu reținerea impozitului la sursă.

43. În timp ce Truck Center și Comisia au susținut că această împrejurare ar trebui avută în vedere la examinarea proporționalității reținerii la sursă a impozitului, guvernul belgian și cel olandez consideră că această convenție nu prezintă nicio relevanță în contextul de față. Guvernul belgian își justifică opinia prin aceea că impozitul pe bunuri imobile ar fi reținut de la un contribuabil rezident. Din acest motiv, nu ar fi necesară acordarea de asistență administrativă.

26 — Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001 de modificare a Directivei 76/308/CEE privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor rezultate din operațiuni cuprinse în sistemul de finanțare al Fondului european de orientare și garantare agricolă, precum și a prelevărilor agricole și a drepturilor vamale și privind taxa pe valoarea adăugată și anumite accize (JO L 175, p. 17, Ediție specială, 02/vol. 14, p. 148).

27 — *Moniteur belge* din 6 iulie 1956 și din 23 decembrie 1956.

44. Guvernul belgian ignoră însă faptul că tocmai existența Convenției Benelux ar putea motiva perceperea impozitului pe bunuri mobile, astfel încât acesta nu ar trebui reținut la sursă, la debitorul dobânzilor, ci la beneficiarul nerezident al dobânzilor.

45. Cu toate acestea, în pofida posibilității asistenței administrative, nu este în niciun caz obligatoriu ca perceperea impozitelor de la societatea-mamă nerezidentă, beneficiară a dobânzilor, să reprezinte efectiv o măsură mai puțin restrictivă decât reținerea la sursă în statul în care este rezidentă filiala. În cazul în care beneficiarul nerezident ar datora impozitul pe bunuri mobile, ar trebui să depună o declarație fiscală la administrația fiscală a statului membru al sursei veniturilor, deși nu este rezident în statul respectiv. Administrația statului respectiv ar trebui să îl înregistreze în calitate de contribuabil și să verifice declarația sa fiscală, precum și plata impozitului. În plus, în caz de executare silită, ar trebui să apeleze la asistența autorităților din statul de reședință al beneficiarului dobânzilor.

46. În ansamblu, această formă de percepere a impozitelor ar conduce la eforturi mult mai mari, nu doar din partea administrației fiscale, ci și a întregului grup de societăți, în comparație cu impozitarea prin reținerea la sursă de la filiala care are oricum calitatea de contribuabil pe teritoriul țării. În special în cazul creanțelor fiscale unice sau de valoare redusă, aceste eforturi suplimentare ar fi

disproporționate în raport cu demersurile administrative impuse de reținerea la sursă a impozitelor, astfel cum sugerează și Comisia.

47. Aceste considerații arată că instituirea unei proceduri proporționale de percepere a impozitelor necesită o apreciere complexă pe care legiuitorul național trebuie să o efectueze cu ocazia exercitării competenței sale de reglementare a impozitelor directe²⁸. Într-o situație similară celei din prezenta cauză, marja de apreciere a legiuitorului²⁹ nu este în mod vădit depășită dacă statul membru prevede un impozit cu reținere la sursă, deși ar putea utiliza acordurile bilaterale cu privire la asistența la perceperea impozitelor în străinătate.

48. Din perspectiva jurisprudenței mai recente a Curții, este puțin probabil să prezinte relevanță existența unui eventual dezavantaj de lichiditate, iminent, în opinia Comisiei, ca urmare a exigibilității imediate a impozitului cu reținere la sursă. Astfel, în Hotărârea Lidl Belgium³⁰, pronunțată recent, Curtea nu a abordat sub nicio formă această problematică, deși avocatul general Sharpston a ajuns la o concluzie diferită de cea formulată

28 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 4.

29 — Cu privire la marja de apreciere a legiuitorului, a se vedea și Concluziile prezentate în cauza UTECA (citată la nota de subsol 19, punctul 60 și jurisprudența citată) și Concluziile prezentate la 11 septembrie 2008 în cauza Lahti Energia Oy (C-317/07, aflată pe rolul Curții, punctul 94 și jurisprudența citată).

30 — Citată la nota de subsol 16.

de Curte chiar în urma dezavantajului de lichiditate³¹. Dacă efectele asupra lichidității nu ar prezenta mai nou importanță, s-ar realiza o modificare a jurisprudenței de până în prezent, la care a făcut referire expres avocatul general Sharpston³².

49. În opinia noastră, un dezavantaj de lichiditate ar putea prezenta totuși relevanță la evaluarea proporționalității unei dispoziții naționale. În speță, există totuși îndoieli cu privire la existența unui dezavantaj de această natură, care să aibă o pondere semnificativă. În cadrul ședinței, guvernul belgian a arătat că societățile rezidente pentru care veniturile din dobânzi sunt avute în vedere în baza de calcul generală a impozitului pe profit sunt obligate să efectueze regulat plăți anticipate ale impozitului în anul fiscal în curs. Din acest motiv, în practică, impozitul pe bunuri mobile ar fi exigibil doar cu puțin înainte de plățile anticipate ale impozitului pe profit pentru veniturile echivalente din dobânzi ale beneficiarilor rezidenți. În orice caz, micile dezavantaje de lichiditate care pot apărea sunt compensate de simplificarea administrativă care poate fi realizată prin reținerea impozitului la sursă.

31 — A se vedea Concluziile prezentate la 18 februarie 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 28 și următoarele).

32 — La nota de subsol 24 din Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Lidl Belgium, avocatul general Sharpston face trimitere la Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctele 44, 54 și 76), la Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829, punctele 36-38), la Hotărârea din 8 iunie 2004, De Baecq (C-268/03, Rec., p. I-5961, punctul 24), la Hotărârea Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 96 și următoarele, și 153 și următoarele), și la Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 29).

50. Astfel, perceperea impozitului pe bunuri mobile nu reprezintă o discriminare interzisă.

51. Mai rămâne de examinat dacă această măsură aduce atingere libertății de stabilire. Diferența de tratament dintre situațiile de fapt exclusiv interne și cele transfrontaliere face înființarea unei filiale în alt stat membru mai puțin atractivă. Cu toate acestea, restricția privind libertatea de stabilire astfel rezultată este justificată de motive imperative de interes general. Conform argumentelor prezentate, aceasta este destinată asigurării unei percepți eficiente a impozitelor.

52. Rezultă, cu titlu de concluzie intermediară, că articolele 52 și 58 din Tratatul CE nu se opun aplicării unui impozit reținut la sursă pentru dobânzile plătite societăților nerezidente, în condițiile în care această situație ar genera pentru împrumutat o sarcină suplimentară, care nu există în situația plății dobânzilor către beneficiari rezidenți.

2. Cu privire la dezavantajele financiare rezultate din impozitul pe bunuri mobile

53. Truck Center susține că impozitul pe bunurile mobile ar afecta din punct de vedere financiar contractarea de credite de la societatea-mamă din alt stat membru. Suplimentar față de impozitul cu reținere la sursă în cotă de până la 15 %, aplicabil în Belgia, beneficiarul dobânzilor ar avea obligația să achite pentru acestea impozit pe profit la sediul său din Luxemburg. Impozitarea cumulată în Belgia și în Luxemburg ar depăși valoarea impozitului aplicabil pentru plățile echivalente către beneficiarii rezidenți în Belgia. Guvernul belgian nu contestă acest aspect.

54. CDI belgiano-luxemburgheză nu elimină complet dubla impunere, astfel cum susțin în unanimitate Truck Center, guvernul belgian și Comisia. Articolul 23 § 1 punctul 2 litera b) din convenție permite doar un impozit cu reținere la sursă care să nu depășească suma echivalentă impozitului reținut la sursă în Luxemburg pentru dobânzile plătite unor rezidenți belgieni. Având în vedere că Luxemburg nu aplică în fapt niciun impozit cu reținere la sursă, în consecință, este imposibilă și deducerea în Luxemburg a impozitului belgian cu reținere la sursă. Impozitul cu reținere la sursă din Belgia este dedus numai din baza de calcul a impozitului pe profit în Luxemburg.

55. Spre deosebire de Truck Center, statele membre care au participat la această procedură consideră că impozitul din Luxemburg nu ar trebui luat în calcul la efectuarea comparației. Acestea compară numai impozitul cu reținere la sursă datorat în Belgia pentru plățile către beneficiari nerezidenți cu impozitul beneficiarilor rezidenți.

56. Trebuie să ne alăturăm acestei opinii. În Hotărârea Kerckhaert și Morres, Curtea a statuat că libertățile fundamentale nu pot oferi în cele din urmă niciun ajutor în situația în care consecințele defavorabile rezultă din exercitarea în paralel de către două state membre a competenței lor fiscale³³.

57. În schimb, Curtea a făcut trimitere la convențiile pentru evitarea dublei impunerii, precum cele prevăzute la articolul 220 din Tratatul CE (devenit articolul 293 CE). Acestea urmăreau eliminarea sau atenuarea efectelor negative pentru funcționarea pieței interne care rezultă din coexistența sistemelor fiscale naționale³⁴.

33 — Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctul 20). A se vedea în plus Hotărârea Columbus Container Services (citată la nota de subsol 13, punctul 43).

34 — Hotărârea Kerckhaert și Morres (citată la nota de subsol 33, punctul 21) și Hotărârea Columbus Container Services (citată la nota de subsol 13, punctul 44).

58. Dreptul comunitar, în stadiul său actual, nu impune criteriile generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în ceea ce privește eliminarea dublei impunerii în cadrul Comunității. Adoptarea măsurilor necesare pentru eliminarea dublei impunerii, prin utilizarea, între altele, a criteriilor de repartizare folosite în practica fiscală internațională, este de competența statelor membre³⁵.

59. Având în vedere acest obiectiv, Belgia și Luxemburg au încheiat CDI care atenuează totuși dubla impunere. În acest sens, nu se poate imputa statelor membre că s-ar fi oprit la jumătatea drumului și nu ar fi eliminat complet dubla impunere în situații asemenea celei în speță. Dat fiind că, în lipsa unor prevederi de drept comunitar privind repartizarea dreptului de impozitare, Curtea pare a accepta în cele din urmă chiar și valorificarea nelimitată a aceleiași baze impozabile de către două state, cu atât mai mult nu este criticabilă o eliminare doar parțială a dublei impunerii. Pentru situațiile viitoare de această natură, Directiva 2003/49 ar putea oferi o soluție.

60. Concluzia noastră nu este diferită nici dacă examinăm Hotărârea Denkavit³⁶ și Hotărârea Amurta³⁷. Aceste hotărâri aveau ca obiect impozite reținute la sursă pentru dividendele plătite societăților nerezidente. Plățile către beneficiarii care datorau impozitul pe profit în țară erau scutite însă de impozitul reținut la sursă pentru a evita o impozitare în lanț, deoarece dividendele fac obiectul impozitului pe profit și la beneficiar.

61. Rezumând, Curtea a argumentat că un stat membru care a optat pentru aplicarea unui sistem de evitare a dublei impunerii economice a dividendelor trebuie să aplice acest sistem în aceeași măsură și asupra tuturor beneficiarilor de dividende supuși competenței sale fiscale. Beneficiarii de dividende rezidenți și cei cu sediul în alt stat membru s-ar afla într-o situație comparabilă din punctul de vedere al dublei impunerii economice³⁸.

62. Situația de fapt și cadrul juridic al prezentei cauze diferă însă de cele din hotărârile citate. Sistemele de evitare a dublei impunerii economice a dividendelor plătite unui beneficiar cu obligația de plată a

35 — Hotărârea Kerckhaert și Morres (citată la nota de subsol 33, punctul 22) și Hotărârea Columbus Container Services (citată la nota de subsol 13, punctul 45).

36 — Citată la nota de subsol 17.

37 — Citată la nota de subsol 4.

38 — Hotărârea Denkavit Internationaal și Denkavit France (citată la nota de subsol 36, punctele 35-37) și Hotărârea Amurta (citată la nota de subsol 4, punctele 38-40).

impozitului pe profit, care fac obiectul cauzelor respective, scuteau complet beneficiarul de impozitul pe dividende, deoarece veniturile respective erau supuse impozitului pe profit la societatea care distribuia dividendele.

impozitelor. În definitiv, astfel este perceput unul și același impozit, dar de la persoane diferite.

63. Acest obiectiv nu este urmărit prin dispozițiile privind impozitul pe bunuri mobile. Este adevărat că și Belgia exonerează dobânzile plătite beneficiarilor rezidenți de impozitul reținut la sursă. Această reglementare nu este destinată însă unei exonerări definitive de impozit a veniturilor din dobânzi. Nu există de altfel nicio ocazie în acest sens. Spre deosebire de dividende, dobânzile nu sunt plătite din venituri deja impozitate ale societății care distribuie dividendele. Mai curând, impozitul pe profit pentru veniturile din dobânzi devine exigibil doar la beneficiar.

65. În consecință, aprecierea comparativă se va referi pe de o parte numai la reținerea la sursă a impozitelor aferente dobânzilor plătite în Belgia, iar pe de altă parte la impozitarea plăților echivalente către contribuabili rezidenți.

66. Din jurisprudența cu privire la impozitarea prestatorilor de servicii supuși parțial la plata impozitului rezultă că aceștia pot fi supuși unui impozit definitiv cu o cotă forfetară dacă acesta nu depășește impozitul aplicabil veniturilor de aceeași natură percepute rezidenților³⁹.

64. La plata dobânzii către beneficiarii nerezidenți, Belgia reține cota de impozit pe veniturile din dobânzi care îi revine în temeiul CDI, această reținere având loc la sursă, deoarece perceperea impozitului pentru beneficiarii nerezidenți nu poate fi realizată direct. Dat fiind că impozitarea veniturilor nu ar ridica asemenea probleme în cazul beneficiarilor rezidenți, nu este necesară în acest caz o reținere la sursă a

67. Pe parcursul anilor fiscali vizați, cota impozitului pe bunuri mobile a fost de 13,39 %, respectiv de 15 %, în timp ce cota impozitului pe profit a fost cuprinsă între 28 %

39 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 55).

și 39 %, conform informațiilor oferite de instanța de trimitere, astfel încât nu se estimează în principiu o impozitare superioară a dobânzilor plătite către nerezidenți. În raport cu impozitarea persoanelor fizice, la care face referire, de exemplu, Hotărârea Gerritse⁴⁰, comparația este facilitată și prin faptul că impozitul pe profit este perceput la o cotă fixă, fără caracter progresiv și fără a fi avută în vedere o tranșă de bază exonerată pentru nivelul minim de trai.

68. Cu toate acestea, în cadrul comparației, mai rămâne un factor necunoscut, după cum subliniază în mod întemeiat Comisia: spre deosebire de aplicarea impozitului pe profit, din impozitul forfetar pe bunuri mobile nu pot fi deduse cheltuieli de exploatare.

69. În hotărârile cu privire la supunerea parțială la plata impozitului, Curtea a considerat o diferență de tratament nejustificată situația în care nerezidenții nu beneficiază de posibilitatea deducerii cheltuielilor de exploatare care au o legătură economică directă cu activitatea impozitată, în timp ce rezidenții au posibilitatea deducerii cheltuielilor de exploatare⁴¹.

40 — Citată la nota de subsol 39.

41 — Hotărârea Gerritse (citată la nota de subsol 39, punctul 27), Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen (citată la nota de subsol 21, punctele 50-52), precum și Hotărârea din 6 iulie 2006, Conijn (C-346/04, Rec., p. I-6137, punctul 26), și Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Rep., p. I-1425, punctul 24).

70. În aceste cauze, veniturile au fost supuse integral impozitului la locul prestației, fiind scutite probabil de impozit la sediul beneficiarului prestației sau exonerate în mare parte prin deducerea impozitului extern. Astfel, luarea în considerare a cheltuielilor de exploatare la determinarea bazei de calcul în statul care impozita în principal veniturile aferente reprezenta expresia principiului simetriei fiscale⁴². Pe de altă parte, Luxemburg și Belgia au ajuns în prezenta cauză la un acord, în sensul că dreptul de impunere a veniturilor din dobânzi de origine belgiană revine Luxemburgului – cu excepția impozitului belgian cu reținere la sursă, în cotă de 15 %. Prin urmare, ar fi justificată integrarea cheltuielilor de exploatare și în cadrul impozitării în Luxemburg.

71. Fără a lua deloc în considerare acest aspect, în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare nu există indicații conform cărora deducerea cheltuielilor de exploatare ar face obiectul litigiului în acțiunea principală. De asemenea, volumul cheltuielilor de exploatare la operațiunile de creditare dintre întreprinderi afiliate nu ar trebui să atingă un nivel semnificativ.

42 — Cu privire la principiul simetriei fiscale, a se vedea Hotărârea Lidl Belgium (citată la nota de subsol 16, punctul 33).

V — Concluzie

72. În temeiul considerațiilor mai sus, propunem Curții să răspundă întrebării preliminare formulate de cour d'appel de Liège după cum urmează:

„Articolul 52 și articolul 58 din Tratatul CE nu se opun unei rețineri la sursă a impozitului pe dobânzile aferente unui împrumut, plătite unei societăți beneficiare rezidente a altui stat membru, în condițiile în care plățile respective către societățile rezidente sunt exonerate de impozitul reținut la sursă, fiind însă supuse unui impozit pe profit cel puțin echivalent la beneficiar.”