

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

22 decembrie 2008 *

În cauza C-282/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de cour d'appel de Liège (Belgia), prin decizia din 6 iunie 2007, primită de Curte la 13 iunie 2007, în procedura

État belge – SPF Finances

împotriva

Truck Center SA,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul T. von Danwitz, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), domnii G. Arestis și J. Malenovský, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 mai 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Truck Center SA, de X. Thiebaut și X. Pace, avocats;
- pentru guvernul belgian, de doamna C. Pochet și de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de domnul J.-C. Gracia, în calitate de agent;
- pentru guvernul olandez, de doamna C. M. Wissels și de domnul Y. de Vries, în calitate de agenți;

- pentru guvernul portughez, de domnii L. I. Fernandes și V. B. Guimarães, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna T. Harris, în calitate de agent, asistată de doamna K. Bacon, barrister;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii J.-P. Keppenne și R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 septembrie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 73 B și 73 D din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și, respectiv, 58 CE).

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État belge, pe de o parte, și Truck Center SA (fostă Truck Restaurant Habay, denumită în continuare „Truck Center”), cu sediul în Belgia, pe de altă parte, cu privire la impozitarea dobânzilor datorate de această societate, în cursul anilor 1994-1996, pentru un împrumut acordat de SA Wickler Finances (denumită în continuare „Wickler Finances”), cu sediul în Luxemburg.

Cadrul juridic

- 3 Potrivit instanței de trimitere, dispozițiile din legislația națională aplicabile acțiunii principale sunt următoarele.
- 4 Articolul 266 din Codul impozitelor pe venit 1992 (code des impôts sur les revenus 1992) (denumit în continuare „CIR 1992”) prevede:

„Regele poate, în condițiile și în limitele pe care le stabilește, să renunțe în tot sau în parte la perceperea impozitului pe bunuri mobile aferent veniturilor de capital, bunurilor mobile și unor venituri diverse, în măsura în care este vorba despre venituri realizate de beneficiari care pot fi identificați [...]”

5 Articolul 267 din CIR 1992 are următorul cuprins:

„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. [...]”

6 Articolele 105-119 din Decretul regal de punere în aplicare a Codului impozitelor pe venit 1992 din 27 august 1993 (arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992, denumit în continuare „AR/CIR 1992”) reglementează renunțarea în tot sau în parte la perceperea impozitului pe bunuri mobile (impozit reținut la sursă din veniturile mobile).

7 Articolul 105 punctul 3 litera b) din AR/CIR 1992 prevede că, pentru aplicarea articolelor menționate, prin „investitori profesioniști” se înțelege societățile rezidente.

8 În temeiul articolului 107 alineatul 2 punctul 9 litera c) din AR/CIR 1992, se renunță în totalitate la perceperea impozitului pe bunuri mobile aferent veniturilor din creanțe și împrumuturi ai căror beneficiari sunt identificați ca investitori profesioniști.

9 Convenția dintre Belgia și Luxemburg pentru evitarea dublei impunerii și pentru soluționarea unor aspecte în materia impozitului pe venit și pe avere și Protocolul final

referitor la aceasta, semnate la Luxemburg la 17 septembrie 1970 (denumită în continuare „convenția belgiano-luxemburgheză”), stabilesc regulile de repartizare a competenței fiscale între Regatul Belgiei și Marele Ducat al Luxemburgului.

10 Articolul 11 din această convenție prevede următoarele:

„§ 1. Dobânzile care provin dintr-un stat contractant și sunt acordate unui rezident al celui alt 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:

1° dobânzi aferente obligațiunilor și altor titluri de credit, cu excepția efectelor de comerț reprezentând creanțe comerciale;

2° dobânzi 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.”

11 Articolul 23 din convenția menționată prevede:

„§ 1. În ceea ce privește rezidenții luxemburgezi, dubla impozitare 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.

[...]"

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- ¹² La 25 februarie 1992, Wickler Finances, care deține 48 % din capitalul Truck Center, a împrumutat acestei societăți o sumă de 50 de milioane BEF.
- ¹³ Din 1994 până în 1996, dobânzile aferente acestui împrumut au fost contabilizate fără a fi plătite și nu a fost reținut niciun impozit pe bunuri mobile.
- ¹⁴ La 11 decembrie 1997, societății Truck Center i-a fost adresată o notificare de impunere 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.

- 15 La 17 decembrie 1998, Truck Center a introdus la directorul regional pentru impozite competent o contestație împotriva acestei impunerii din oficiu.
- 16 Prin decizia din 15 decembrie 2004, acesta din urmă a menținut principiul impozitării dobânzilor cu impozitul pe bunuri mobile.
- 17 La 15 martie 2005, Truck Center a introdus o acțiune la tribunal de première instance d'Arlon (Tribunalul de Primă Instanță din Arlon).
- 18 Considerând că, prin rezervarea beneficiului unei renunțări la perceperea impozitului pe bunuri mobile numai societăților rezidente în Regatul Belgiei, legislația belgiană era contrară articolului 56 CE, tribunal de première instance d'Arlon a admis, prin Hotărârea din 17 mai 2006, acțiunea introdusă de Truck Center.
- 19 La 7 iulie 2006, État belge a formulat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

20 În aceste condiții, cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 105 punctul 3 litera b) și articolul 107 alineatul 2 punctul 9 din AR/CIR 1992, adoptat în temeiul articolului 266 din CIR 1992, coroborate cu articolul 23 din convenția belgiano-luxemburgheză [...] încalcă articolul 73 [...] din tratat [...] 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?”

Cu privire la întrebarea preliminară

21 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 73 B și 73 D din tratat se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede o reținere la sursă a impozitului pe dobânzile plătite de o societate rezidentă a acestui stat unei societăți beneficiare rezidente a altui stat membru, exonerând totodată de această reținere dobânzile plătite unei societăți beneficiare rezidente a primului stat membru.

22 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, în special în temeiul articolului 293 a doua liniuță CE, 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 impuneri (a se vedea 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 din 5 iulie 2005, D., C-376/03, Rec., p. I-5821, punctul

52, Hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C-265/04, Rec., p. I-923, punctul 49, Hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 44, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 52, precum și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 43).

23 Cu toate acestea, nu este mai puțin adevărat că, în ceea ce privește exercitarea dreptului de impozitare astfel repartizat, statele membre nu pot să nu respecte normele comunitare (a se vedea Hotărârile citate anterior Saint-Gobain ZN, punctul 58, precum și Denkavit Internationaal și Denkavit France, punctul 44). În special, această repartizare a competenței fiscale nu permite statelor membre să instituie o discriminare contrară normelor comunitare (Hotărârile citate anterior Bouanich, punctul 50, precum și Denkavit Internationaal și Denkavit France, punctul 44).

24 În aceste condiții, trebuie să se stabilească dacă o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală intră în domeniul de aplicare al articolului 73 B din tratat privind libera circulație a capitalurilor sau al articolelor 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) și 58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE) privind libertatea de stabilire.

25 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, intră în domeniul de aplicare materială al dispozițiilor referitoare la libertatea de stabilire dispozițiile naționale care se aplică deținerii de către un resortisant al statului membru în cauză, în capitalul unei societăți stabilite într-un alt stat membru, a unei participații care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și să îi stabilească astfel activitățile (Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și

Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 31, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 27, și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 29).

²⁶ În speță, aplicarea articolului 11 alineatul 3 al doilea paragraf punctul 2 din convenția belgiano-luxemburgheză depinde de nivelul participațiilor pe care societatea beneficiară a dobânzilor le deține în cadrul societății care repartizează aceste dobânzi.

²⁷ Astfel, această dispoziție prevede că 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 pot fi impozitate în statul contractant din care provin.

²⁸ Pe de altă parte, din decizia de trimitere rezultă că Wickler Finances deține 48 % din capitalul Truck Center.

²⁹ Un astfel de nivel al participațiilor este, în principiu, de natură să confere societății Wickler Finances o influență certă asupra deciziilor și a activităților Truck Center.

30 Prin urmare, reglementarea menționată trebuie analizată în raport cu articolele 52 și 58 din tratat.

31 Libertatea de stabilire, pe care articolul 52 din tratat o recunoaște resortisanților comunitari și care presupune pentru aceștia accesul la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții ca cele definite de legislația statului membru de stabilire pentru propriii resortisanți, include, potrivit prevederilor articolului 58 din tratat, pentru 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 statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 20, precum și Hotărârile citate anterior Saint-Gobain ZN, punctul 35, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 41, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 42, precum și Denkvit Internationaal și Denkvit France, punctul 20).

32 În ceea ce privește societățile, trebuie să se arate că sediul acestora în sensul articolului 58 din tratat servește, la fel ca și cetățenia persoanelor fizice, la determinarea legăturii acestora cu ordinea juridică a unui stat membru. 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 tratat 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 societăților (a se vedea Hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 43, Denkvit Internationaal și Denkvit France, punctul 22, și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 77).

- 33 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, împiedică sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (a se vedea Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard, 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, și Hotărârea Columbus Container Services, citată anterior, punctul 34).
- 34 În speță, din reglementarea în cauză în acțiunea principală rezultă că modalitățile de percepere a impozitului variază în funcție de locul sediului societății beneficiare a dobânzilor.
- 35 Astfel, în temeiul acestei reglementări, impozitul pe bunuri mobile este perceput pentru dobânzile plătite unei societăți beneficiare nerezidente, în condițiile în care acesta nu este perceput pentru dobânzile plătite unei societăți beneficiare rezidente, care sunt impozitate, dacă este cazul, cu impozitul pe profit pe care îl datorează această din urmă societate.
- 36 Cu toate acestea, pentru a stabili dacă o diferență de tratament fiscal este discriminatorie, trebuie să se verifice dacă, în privința măsurii naționale în cauză, societățile vizate se află în situații comparabile în mod obiectiv (Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 46).
- 37 Potrivit unei jurisprudențe constante, o discriminare constă în aplicarea unor norme diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași norme unor situații diferite

(a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 30, Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx, C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 17, și Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 46).

38 Or, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile (Hotărârile citate anterior Schumacker, punctul 31, și Wielockx, punctul 18).

39 Prin urmare, o diferență de tratament între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți nu poate fi considerată, ca atare, discriminare în sensul tratatului (a se vedea Hotărârile citate anterior Wielockx, punctul 19, precum și Denkvit Internationaal și Denkvit France, punctul 24).

40 Trebuie, așadar, să se examineze dacă aceasta este situația în acțiunea principală.

41 În această privință, trebuie să se constate că diferența de tratament instituită prin reglementarea fiscală în cauză în acțiunea principală între societățile care beneficiază de venituri de capital, constând în aplicarea unor mecanisme de impozitare diferite după cum societățile au sediul în Belgia sau într-un alt stat membru, vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv.

42 Astfel, în primul rând, în cazul în care societatea care repartizează dobânzile și societatea beneficiară a acestor dobânzi au sediul în Belgia, poziția État belge este diferită de cea pe care o are în cazul în care o societate cu sediul în acest stat plătește dobânzi unei societăți nerezidente, întrucât, în primul caz, État belge acționează în calitate de stat de reședință al celor două societăți, în timp ce în al doilea caz acesta acționează în calitate de stat al sursei dobânzilor.

43 În al doilea rând, plata dobânzilor de către o societate rezidentă unei alte societăți rezidente și plata dobânzilor de către o societate rezidentă unei societăți nerezidente dau naștere unor impozite diferite, care au temeiuri juridice diferite.

44 Astfel, pe de o parte, deși este adevărat că impozitul pe bunuri mobile nu se percepe pentru dobânzile plătite de o societate rezidentă unei alte societăți rezidente, nu este mai puțin adevărat că, potrivit dispozițiilor CIR 1992, aceste dobânzi sunt impozitate de État belge, întrucât rămân supuse, în ceea ce privește această ultimă societate și asemenea celorlalte venituri ale acesteia, impozitului pe profit.

45 Pe de altă parte, État belge reține la sursă impozitul pe bunuri mobile aferent dobânzilor plătite de o societate rezidentă unei societăți nerezidente în temeiul posibilității pe care, potrivit convenției belgiano-luxemburgheze, acest stat și Marele Ducat al Luxemburgului și-au recunoscut-o reciproc în cadrul repartizării dreptului lor de impozitare.

46 Aceste diferite modalități de percepere a impozitului constituie, așadar, corolarul faptului că societățile beneficiare rezidente și nerezidente sunt supuse unor impozite diferite.

47 În ultimul rând, aceste diferite mecanisme de impozitare reflectă diferența dintre situațiile în care se află aceste societăți în ceea ce privește plata impozitului.

48 Astfel, deși societățile beneficiare rezidente sunt supuse în mod direct controlului administrației fiscale belgiene, care poate asigura executarea silită a obligației de plată a impozitului, situația societăților beneficiare nerezidente este diferită, întrucât, în privința acestora, plata impozitului necesită sprijinul administrației fiscale a statului în care au sediul.

49 Mai mult, pe lângă faptul că privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv, diferența de tratament care rezultă din reglementarea fiscală în cauză în acțiunea principală nu creează în mod necesar un avantaj pentru societățile beneficiare rezidente în condițiile în care, pe de o parte, astfel cum a arătat guvernul belgian în cursul ședinței, acestea sunt obligate să efectueze plata anticipată a impozitului pe profit, iar, pe de altă parte, nivelul impozitului pe bunuri mobile perceput pentru dobânzile plătite unei societăți nerezidente este net inferior nivelului impozitului pe profit care se aplică veniturilor societăților rezidente beneficiare ale dobânzilor.

50 În aceste condiții, diferența de tratament menționată nu constituie o restricție privind libertatea de stabilire în sensul articolului 52 din tratat.

51 Referitor la existența unei restricții privind circulația capitalurilor în sensul articolului 73 B din tratat, este suficient să se constate că, și în ceea ce privește dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor, rămâne valabilă concluzia de la punctul precedent din prezenta hotărâre (Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 60, și Hotărârea *Columbus Container Services*, citată anterior, punctul 56).

52 Prin urmare, având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 52, 58, 73 B și 73 D din tratat trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede o reținere la sursă a impozitului pe dobânzile plătite de o societate rezidentă a acestui stat unei societăți beneficiare rezidente a altui stat membru, exonerând totodată de această reținere dobânzile plătite unei societăți beneficiare rezidente a primului stat membru ale cărei venituri sunt impozitate în acest din urmă stat membru cu impozitul pe profit.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolele 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE), 58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE), 73 B din Tratatul CE și 73 D din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și, respectiv, 58 CE) trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări fiscale a unui stat membru precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede o reținere la sursă a impozitului pe dobânzile plătite de o societate rezidentă a acestui stat unei societăți beneficiare rezidente a altui stat membru, exonerând totodată de această reținere dobânzile plătite unei societăți beneficiare rezidente a primului stat membru ale cărei venituri sunt impozitate în acest din urmă stat membru cu impozitul pe profit.

Semnături