



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

3 octombrie 2013 *

„Libera circulație a capitalurilor — Legislație fiscală — Impozit pe profit — Dobânzi plătite de o societate rezidentă drept remunerație pentru fondurile împrumutate de o societate stabilită într-o țară terță — Existența unor «legături speciale» între aceste societăți — Regim de subcapitalizare — Nedeductibilitatea dobânzilor aferente părții de îndatorare considerate excesivă — Deductibilitate în cazul dobânzilor plătite unei societăți rezidente pe teritoriul național — Fraudă și evaziune fiscală — Aranjamente pur artificiale — Condiții de concurență deplină — Proportionalitate”

În cauza C-282/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Central Administrativo Sul (Portugalia), prin decizia din 29 mai 2012, primită de Curte la 6 iunie 2012, în procedura

Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda

împotriva

Fazenda Pública,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte al Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a patra, și domnii J. Malenovský, U. Lõhmus (raportor) și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 aprilie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda, de P. Vidal Matos și de D. Ortigão Ramos, advogados;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de J. Menezes Leitão, precum și de A. Cunha, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Afonso și de W. Roels, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: portugheza.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 56 CE și 58 CE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (denumită în continuare „Itelcar”), pe de o parte, și Fazenda Pública (Trezoreria Publică), pe altă parte, având ca obiect nedeductibilitatea parțială a dobânzilor plătite către GE Capital Fleet Services International Holding Inc. (denumită în continuare „GE Capital”), societate americană, drept remunerație pentru împrumuturi acordate Itelcar de către aceasta.

Cadrul juridic portughez

- 3 Codul privind impozitul pe profit (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), în versiunea care rezultă din Decretul-lege nr. 198/2001 din 3 iulie 2001, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 60 A/2005 din 30 decembrie 2005 (denumit în continuare „CIRC”), prevede la articolul 61, intitulat „Subcapitalizare”:

„1. În cazul în care gradul de îndatorare a unei persoane impozabile față de o entitate care nu are reședința pe teritoriul portughez sau într-un alt stat membru al Uniunii Europene cu care aceasta întreține legături speciale, potrivit definiției care figurează la articolul 58 alineatul 4, cu adaptările necesare, este excesiv, dobânzile aferente părții considerate excesive nu sunt deductibile în scopul stabilirii profitului impozabil.

2. Se asimilează cu existența unor legături speciale situația de îndatorare a persoanei impozabile față de un terț care nu are reședința pe teritoriul portughez sau în alt stat membru al Uniunii Europene, în care una dintre entitățile menționate la articolul 58 alineatul 4 a furnizat un aval sau o garanție.

3. Există exces de îndatorare atunci când valoarea datoriilor către fiecare dintre entitățile menționate la alineatele 1 și 2 este, la un moment oarecare în cursul exercițiului fiscal, superioară față de dublul valorii participației sale în capitalul propriu al persoanei impozabile.

4. Se iau în considerare, pentru calcularea îndatorării, toate formele de credit, în numerar sau în natură, indiferent de tipul de remunerație convenit, acceptat de entitatea cu care se întrețin legături speciale, inclusiv creditele care rezultă din operațiuni comerciale, atunci când de la data lor de exigibilitate s-au scurs mai mult de șase luni.

5. Pentru calcularea capitalului propriu, capitalul social subscris și vărsat se adaugă în celelalte rubrici calificate ca atare prin reglementarea contabilă în vigoare, cu excepția celor care exprimă câștiguri de capital sau pierderi de capital potențiale sau latente, în special cele care rezultă din reevaluări neautorizate de legislația fiscală sau din aplicarea metodei punerii în echivalență.

6. Cu excepția cazurilor de îndatorare față de o entitate rezidentă într-o țară, un teritoriu sau o regiune cu regim fiscal mult mai favorabil care figurează pe lista aprobată prin decret al ministrului de Stat și de Finanțe, dispozițiile alineatului 1 nu sunt aplicabile dacă, depășindu-se coeficientul prevăzut la alineatul 3, persoana impozabilă demonstrează, ținând seama de tipul de activitate, de sectorul în care aceasta se încadrează, de dimensiune și de alte criterii pertinente și ținând seama de un profil de risc al operațiunii care nu presupune implicarea entităților cu care aceasta întreține legături speciale, că ar fi putut obține același nivel de îndatorare, în condiții similare, de la o entitate independentă.

7. Proba menționată la alineatul 6 trebuie să cuprindă dosarul fiscal la care se referă articolul 121.”

- 4 Articolul 58 alineatul 4 din CIRC, la care face trimitere articolul 61 alineatele 1 și 2 din acest cod, are următorul cuprins:

„Se consideră că există legături speciale între două entități în situațiile în care una are puterea de a exercita, direct sau indirect, o influență semnificativă asupra deciziilor de gestiune ale celeilalte, ceea ce se consideră a fi stabilit, printre altele, între:

- a) o entitate și titularii capitalului său sau soții, ascendenții și descendenții acestora, care dețin, direct sau indirect, o participație care nu este mai mică de 10 % din capital sau din drepturile de vot;
- b) entități în care aceiași titulari ai capitalului, soții, ascendenții sau descendenții acestora dețin, direct sau indirect, o participare care nu este mai mică de 10 % din capital sau din drepturile de vot;
- c) o entitate și membrii organelor sale sociale sau ai oricărui organ de administrație, de direcție, de conducere sau de control și soții, ascendenții sau descendenții acestora;
- d) entități în care majoritatea membrilor organelor sociale sau a membrilor oricărui organ de administrație, de direcție, de conducere sau de control, indiferent dacă sunt aceleași persoane sau dacă, în ceea ce privește persoanele diferite, acestea sunt legate între ele prin căsătorie, prin uniune de fapt recunoscută legal sau prin legătură de rudenie în linie directă;
- e) entități legate prin contract de subordonare, de grup paritar sau de alt tip cu efect echivalent;
- f) întreprinderi care au un raport de control, în sensul în care acesta este definit în textele care prevăd obligația de a întocmi conturi financiare consolidate;
- g) entități între care, ca urmare a relațiilor comerciale, financiare, profesionale sau juridice care există între ele, stabilite sau practicate direct sau indirect, există o situație de dependență de fapt în exercitarea activității respective, în special atunci când una dintre următoarele situații se produce între ele:
 - 1) exercitarea activității uneia depinde în mod esențial de cesionarea drepturilor de proprietate industrială sau intelectuală sau de know-how-ul deținut de cealaltă;
 - 2) aprovizionarea cu materii prime sau accesul la rețele de vânzare a produselor, mărfurilor sau serviciilor al uneia depinde în mod esențial de cealaltă;
 - 3) o parte substanțială a activității uneia nu se poate realiza decât cu cealaltă sau depinde de deciziile acesteia;
 - 4) dreptul de a stabili prețurile sau condițiile cu efect economic echivalent referitoare la bunurile sau la serviciile negociate, furnizate sau achiziționate de una aparține, în temeiul unui act juridic, celeilalte;
 - 5) în temeiul regulilor și condițiilor care guvernează relațiile lor comerciale sau juridice, una poate face să depindă deciziile de gestiune ale celeilalte de fapte sau de circumstanțe străine de relația comercială sau profesională proprie;
- h) o entitate rezidentă sau nerezidentă cu un sediu permanent situat pe teritoriul portughez și o entitate supusă unui regim fiscal mult mai favorabil rezidentă într-o țară, teritoriu sau regiune care figurează pe lista aprobată prin decret al ministrului de Stat și de Finanțe.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 5 Itelcar este o societate portugheză al cărei obiect de activitate constă, printre altele, în închirierea de autovehicule ușoare. Până în anul 2005, capitalul social integral al Itelcar era deținut de General Electric International (Benelux) BV, societate belgiană, al cărei capital este deținut în proporție de peste 10 % de societatea GE Capital. Începând din anul 2006, 99,98 % din capitalul social al Itelcar a fost deținut de societatea belgiană menționată și 0,02 % de GE Capital.
- 6 La 23 iulie 2001, a intrat în vigoare, pentru o durată de zece ani, un contract de împrumut încheiat între Itelcar și GE Capital, care permitea primei societăți să utilizeze o linie de credit în schimbul plății unor dobânzi la rata Euribor majorată cu o marjă („spread”) de 0,5 %.
- 7 În cadrul acestui contract, creditul utilizat efectiv de Itelcar s-a ridicat la 122 072 179,97 euro în anul 2004, la 131 772 249,75 euro în anul 2005, la 212 113 789,46 euro în anul 2006 și la 272 113 789,46 euro în anul 2007.
- 8 Itelcar a sesizat directorul Direcției Generale de Impozite pentru a demonstra că, în ceea ce privește fiecare dintre anii 2004-2007, nivelul său de îndatorare față de GE Capital ar fi putut fi atins, în condiții similare, cu o entitate independentă și că marja ratei dobânzii convenite cu GE Capital respecta principiul concurenței depline.
- 9 Prin deciziile din 5 decembrie 2008 și 8 ianuarie 2009, au fost comunicate Itelcar rapoartele finale ale inspecției fiscale care se bazau pe rectificările aduse bazei de impozitare a societății menționate pentru anii 2004-2007 în temeiul articolului 61 din CIRC. Aceste rapoarte au constatat un exces de îndatorare în sensul alineatului 3 al acestui articol, precum și insuficiența probelor înaintate de Itelcar pentru aplicarea alineatului 6 al aceluiași articol.
- 10 În cursul anului 2009, Itelcar a formulat două recursuri grațioase împotriva rectificărilor menționate. Aceste recursuri fiind respinse, societatea a introdus o nouă acțiune la Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Această nouă acțiune a fost respinsă în parte pentru motivul că dispozițiile din dreptul național aplicate în speță nu încălcau libera circulație a capitalurilor consacrată la articolul 56 CE.
- 11 Itelcar a declarat recurs împotriva hotărârii Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra la instanța de trimitere, care consideră că soluția litigiului cu care este sesizată depinde de conformitatea dispozițiilor pertinente ale CIRC cu dreptul Uniunii.
- 12 În aceste condiții, Tribunal Central Administrativo Sul a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 63 [TFUE] și 65 [TFUE] (anterior articolele 56 [CE] și 58 [CE]) se opun reglementării unui stat membru – precum cea prevăzută la articolul 61 din CIRC [...], care, într-o situație în care o persoană impozabilă rezidentă în Portugalia are o datorie la o entitate dintr-o țară terță cu care întreține legături speciale, în sensul articolului 58 alineatul 4 din CIRC, exclude posibilitatea ca dobânzile suportate și plătite de persoana impozabilă pentru partea din datorie considerată excesivă, în sensul articolului 61 alineatul 3 din CIRC, să fie deduse cu titlu de cheltuieli fiscale, în aceleași condiții cu dobânzile suportate și plătite de o persoană impozabilă rezidentă în Portugalia care este îndatorată în mod excesiv la o entitate rezidentă în Portugalia cu care întreține legături speciale?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 13 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care nu permite să se deducă cu titlu de cheltuieli, în scopul stabilirii profitului impozabil, dobânzile aferente părții dintr-o datorie calificată drept excesivă plătite de o societate rezidentă unei societăți împrumutătoare stabilite într-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale, însă permite deducerea unor astfel de dobânzi plătite unei societăți împrumutătoare rezidente cu care societatea împrumutată întreține astfel de legături.

Cu privire la libertatea aplicabilă

- 14 În ceea ce privește aplicabilitatea articolului 56 CE circumstanțelor în discuție în litigiul principal, trebuie constatat de la bun început că împrumuturile și creditele financiare acordate de nerezidenți rezidenților constituie circulație a capitalurilor în sensul acestei dispoziții, după cum se indică de altfel la punctul VIII din nomenclatura reluată 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) și în notele explicative care figurează în cuprinsul acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 41 și 42).
- 15 Cu toate acestea, guvernul portughez susține că reglementarea în discuție în litigiul principal constituie un regim întemeiat pe existența unor „legături speciale” care rezultă din faptul că entitatea împrumutătoare are puterea de a exercita, direct sau indirect, o influență semnificativă asupra deciziilor de gestiune și de finanțare ale entității împrumutate. Curtea ar fi examinat astfel de regimuri exclusiv din perspectiva libertății de stabilire, care nu s-ar aplica unor operațiuni efectuate, precum în speță, cu o entitate stabilită într-o țară terță.
- 16 În această privință, Curtea a statuat, în ceea ce privește o legislație națională privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite dintr-o țară terță, că trebuie să se considere că examinarea obiectului acestei legislații este suficientă pentru a aprecia dacă tratamentul fiscal menționat face parte din domeniul de aplicare al prevederilor Tratatului CE referitoare la libera circulație a capitalurilor. Astfel, în măsura în care capitolul din tratat referitor la libertatea de stabilire nu conține nicio dispoziție care să extindă domeniul de aplicare al dispozițiilor sale la situații care privesc stabilirea unei societăți dintr-un stat membru într-o țară terță sau a unei societăți dintr-o țară terță într-un stat membru, o astfel de legislație nu poate să facă parte din domeniul de aplicare al articolului 43 CE (a se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, punctele 96 și 97, precum și jurisprudența citată).
- 17 Curtea a statuat de asemenea că, în cazul în care reiese din obiectul unei astfel de legislații naționale că aceasta este aplicabilă numai participațiilor care permit exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății în cauză și stabilirea activităților acesteia, nici articolul 43 CE, nici articolul 56 CE nu pot fi invocate (*Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 98).
- 18 În schimb, o reglementare națională privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite dintr-o țară terță, care nu se aplică în mod exclusiv situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele, trebuie apreciată din perspectiva articolului 56 CE. Prin urmare, o societate rezidentă într-un stat membru poate, indiferent de ponderea participației pe care o deține în societatea care distribuie dividende stabilită într-o țară terță, să invoce această dispoziție pentru a pune în discuție legalitatea unei astfel de reglementări (*Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation*, citată anterior, punctul 99, și Hotărârea din 28 februarie 2013, *Beker*, C-168/11, punctul 30).

- 19 Astfel de considerații sunt aplicabile în privința unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, care privește tratamentul fiscal al dobânzilor plătite de o societate rezidentă unei societăți împrumutătoare stabilite într-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale. Astfel, o asemenea reglementare nu ar intra nici în domeniul de aplicare al articolului 43 CE, nici în cel al articolului 56 CE dacă ar privi numai situațiile în care o astfel de societate împrumutătoare ar deține o participație în societatea împrumutată rezidentă care îi permite să exercite o influență certă asupra acesteia din urmă.
- 20 În ceea ce privește reglementarea în discuție în litigiul principal, astfel cum arată Itelcar și Comisia Europeană, noțiunea „legături speciale”, astfel cum este definită la articolul 58 alineatul 4 din CIRC, nu privește numai situațiile în care societatea împrumutătoare dintr-o țară terță exercită o influență certă, în sensul jurisprudenței menționate mai sus a Curții, asupra societății împrumutate rezidente în temeiul participării sale în capitalul acesteia. În special, situațiile enumerate la alineatul 4 menționat litera g) care sunt legate de relațiile comerciale, financiare, profesionale sau juridice dintre societățile în cauză nu implică în mod necesar o participație din partea societății împrumutătoare în capitalul societății împrumutate.
- 21 În ședință, guvernul portughez a arătat totuși, drept răspuns la o întrebare adresată de Curte, că reglementarea menționată se aplică numai situațiilor în care societatea împrumutătoare deține o participație directă sau indirectă în capitalul societății împrumutate.
- 22 Or, chiar dacă se presupune că aplicarea reglementării în discuție în litigiul principal este limitată la situații privind legăturile dintre o societate împrumutată și o societate împrumutătoare care deține o participație de cel puțin 10 % din capital sau din drepturile de vot în prima societate sau între societăți în care aceiași titulari dețin o astfel de participație, astfel cum se prevede la articolul 58 alineatul 4 literele a) și b) din CIRC, trebuie să se constate că o participație de o asemenea pondere nu implică în mod necesar că titularul acestei participații exercită o influență certă asupra deciziilor societății al cărei acționar este (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 20, și Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 58).
- 23 Reiese că o societate rezidentă poate, independent de existența unei participații în capitalul său din partea societății împrumutătoare dintr-o țară terță sau de ponderea unei astfel de participații, să invoce dispozițiile din tratat privind libera circulație a capitalurilor pentru a pune în discuție legalitatea unei astfel de reglementări naționale (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 104).
- 24 În cele din urmă, în speță, nu există un risc, în interpretarea dispozițiilor menționate având în vedere relațiile cu țările terțe, ca societățile împrumutătoare stabilite în aceste țări, care nu intră în limitele domeniului de aplicare teritorial al libertății de stabilire, să poată beneficia de această libertate. Astfel, contrar a ceea ce a susținut guvernul portughez în ședință, o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, nu privește condițiile de acces la piață al unor astfel de societăți în statul membru respectiv, ci privește numai tratamentul fiscal al dobânzilor aferente îndatorării considerate excesive pe care o societate rezidentă o are față de o societate dintr-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale, în sensul articolului 58 alineatul 4 din CIRC (a se vedea prin analogie Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 100).
- 25 Rezultă din aceasta că o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal trebuie să fie examinată exclusiv din punctul de vedere al liberei circulații a capitalurilor consacrate la articolul 56 CE.

Cu privire la existența unei restricții și a unor eventuale justificări

- 26 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să exercite totuși această competență cu respectarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, punctul 14 și jurisprudența citată).
- 27 Rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 24, precum și Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, citată anterior, punctul 15).
- 28 În speță, rezultă din articolul 61 alineatul 1 din CIRC că, în cazul în care gradul de îndatorare a unei societăți rezidente față de o societate stabilită într-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale, în sensul articolului 58 alineatul 4 din CIRC, este considerat excesiv în sensul alineatului 3 al articolului 61 menționat, dobânzile aferente părții excesive de îndatorare nu sunt deductibile în scopul stabilirii profitului impozabil al acestei societăți rezidente.
- 29 În schimb, tot din articolul 61 alineatul 1 din CIRC rezultă că deductibilitatea unor astfel de dobânzi este admisă atunci când societatea împrumutătoare este rezidentă pe teritoriul portughez sau într-un alt stat membru.
- 30 Astfel cum recunoaște guvernul portughez, în ipoteza în care Curtea ar estima că situația în discuție în litigiul principal intră în domeniul de aplicare al liberei circulații a capitalurilor, această situație implică un tratament fiscal mai puțin favorabil al unei societăți rezidente care contractează o datorie care excede un anumit nivel față de o societate stabilită într-o țară terță în raport cu o societate rezidentă care contractează o datorie față de o societate rezidentă pe teritoriul național sau în alt stat membru.
- 31 Un astfel de tratament dezavantajos poate să descurajeze o societate rezidentă să se îndatoreze într-un mod considerat excesiv față de o societate stabilită într-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale, în sensul reglementării în discuție în litigiul principal. În consecință, acesta constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 56 CE.
- 32 Potrivit unei jurisprudențe constante, o astfel de restricție poate fi admisă dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general. În acest caz, în plus, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 55 și jurisprudența citată).
- 33 Guvernul portughez susține că reglementarea în discuție în litigiul principal are drept obiectiv combaterea fraudei și a evaziunii fiscale prin împiedicarea practicii de „subcapitalizare” care constă în erodarea bazei de impozitare a impozitului pe profit în Portugalia prin plata de dobânzi deductibile în locul plății de beneficii nedeductibile. Această practică ar viza transferul arbitrar de venituri impozabile din acest stat membru către o țară terță cu consecința neimpozitării profitului unei societăți în statul în care a fost generat.
- 34 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o măsură națională care restrânge libera circulație a capitalurilor poate fi justificată atunci când vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror unic scop constă în a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul național

(a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 72 și 74, și Hotărârea din 17 septembrie 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 89).

- 35 Prevăzând că anumite dobânzi plătite de o societate rezidentă unei societăți stabilite într-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale nu sunt deductibile în scopul stabilirii profitului impozabil al acestei societăți rezidente, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal este de natură să prevină practici care nu ar avea alt scop decât să eludeze impozitul datorat în mod normal pe profitul realizat din activități desfășurate pe teritoriul național. Rezultă de aici că o astfel de reglementare este potrivită pentru a atinge obiectivul care constă în combaterea fraudei și a evaziunii fiscale (a se vedea prin analogie Hotărârea *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citată anterior, punctul 77).
- 36 Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă reglementarea menționată nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.
- 37 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că se poate considera că nu depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale o reglementare care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale și în cadrul căreia, în fiecare caz în care existența unui asemenea aranjament nu poate fi exclusă, contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventuale rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată această operațiune (a se vedea în acest sens Hotărârea *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citată anterior, punctul 82, și Hotărârea din 5 iulie 2012, *SIAT*, C-318/10, punctul 50).
- 38 De asemenea, Curtea a statuat deja că, atunci când operațiunea în discuție depășește ceea ce ar fi convenit societățile vizate în condiții de deplină concurență, măsura fiscală corectoare, pentru a nu fi considerată disproporționată, trebuie să se limiteze la partea care depășește ceea ce s-ar fi convenit în astfel de împrejurări (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punctul 83, și *SIAT*, punctul 52).
- 39 În speță, este adevărat, pe de o parte, că articolul 61 alineatul 6 din CIRC prevede că, cu excepția cazurilor de îndatorare față de o entitate rezidentă într-o țară, un teritoriu sau o regiune cu regim fiscal mult mai favorabil, societatea rezidentă care a contractat o datorie considerată excesivă față de o societate dintr-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale poate demonstra că ar fi putut obține același nivel de îndatorare, în condiții similare, de la o entitate independentă. Pe de altă parte, în temeiul articolului 61 alineatul 1 din CIRC, numai dobânzile aferente părții din îndatorarea respectivă considerate excesive nu sunt deductibile.
- 40 Cu toate acestea, o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului său.
- 41 Astfel, după cum rezultă din cuprinsul punctului 20 din prezenta hotărâre, noțiunea „legături speciale”, astfel cum este definită la articolul 58 alineatul 4 din CIRC, cuprinde situații care nu implică în mod necesar o participație din partea societății împrumutătoare dintr-o țară terță în capitalul societății împrumutate rezidente. În lipsa unei astfel de participații, din modul de calcul al excesului de îndatorare prevăzut la articolul 61 alineatul 3 din CIRC rezultă că orice îndatorare existentă între aceste două societăți ar trebui considerată excesivă.
- 42 Trebuie să se constate că, în circumstanțele descrise la punctul anterior, reglementarea în discuție în litigiul principal afectează și comportamente a căror realitate economică nu poate fi contestată. Reglementarea menționată, prezumând în astfel de circumstanțe o erodare a bazei de impozitare a impozitului pe profit datorat de societatea împrumutată rezidentă, depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului său.

- 43 Pe de altă parte, în măsura în care, în conformitate cu indicațiile guvernului portughez, astfel cum au fost rezumate la punctul 21 din prezenta hotărâre, reglementarea în discuție în litigiul principal se aplică numai situațiilor în care societatea împrumutătoare deține o participație directă sau indirectă în capitalul societății împrumutate, astfel încât circumstanța evocată la punctul 41 din prezenta hotărâre nu se produce, totuși, o astfel de limitare a domeniului de aplicare al acestei reglementări nu decurge din modul său de redactare, care tinde, dimpotrivă, să sugereze că sunt vizate și legături speciale care nu implică o astfel de participație.
- 44 În astfel de împrejurări, reglementarea menționată nu permite determinarea în prealabil și cu o precizie suficientă a domeniului de aplicare al acesteia. În consecință, aceasta nu respectă cerințele securității juridice conform cărora normele de drept trebuie să fie clare, precise și previzibile în ceea ce privește efectele lor, în special în cazul în care pot avea consecințe defavorabile asupra persoanelor particulare și a societăților. Or, o normă care nu respectă cerințele principiului securității juridice nu poate fi considerată proporțională cu obiectivele urmărite (a se vedea Hotărârea SIAT, citată anterior, punctele 58 și 59).
- 45 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care nu permite să se deducă cu titlu de cheltuieli, în scopul stabilirii profitului impozabil, dobânzile aferente părții dintr-o datorie calificată drept excesivă, plătite de o societate rezidentă unei societăți împrumutătoare stabilite într-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale, însă permite deducerea unor astfel de dobânzi plătite unei societăți împrumutătoare rezidente cu care societatea împrumutată întreține astfel de legături atunci când, în cazul inexistenței unei participații a societății împrumutătoare stabilite într-o țară terță în capitalul societății împrumutate rezidente, această reglementare prezumă totuși că întreaga îndatorare a acesteia din urmă participă la un aranjament prin care se urmărește eludarea impozitului datorat în mod normal sau atunci când reglementarea menționată nu permite determinarea în prealabil și cu o precizie suficientă a domeniului de aplicare al acesteia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 46 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 patra) declară:

Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care nu permite să se deducă cu titlu de cheltuieli, în scopul stabilirii profitului impozabil, dobânzile aferente părții dintr-o datorie calificată drept excesivă, plătite de o societate rezidentă unei societăți împrumutătoare stabilite într-o țară terță cu care aceasta întreține legături speciale, însă permite deducerea unor astfel de dobânzi plătite unei societăți împrumutătoare rezidente cu care societatea împrumutată întreține astfel de legături atunci când, în cazul inexistenței unei participații a societății împrumutătoare stabilite într-o țară terță în capitalul societății împrumutate rezidente, această reglementare prezumă totuși că întreaga îndatorare a acesteia din urmă participă la un aranjament prin care se urmărește eludarea impozitului datorat în mod normal sau atunci când reglementarea menționată nu permite determinarea în prealabil și cu o precizie suficientă a domeniului de aplicare al acesteia.

Semnături