

Cauza C-138/07

Belgische Staat

împotriva

Cobelfret NV

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

hof van beroep te Antwerpen)

„Directiva 90/435/CEE — Articolul 4 alineatul (1) — Efect direct — Reglementare națională ce vizează eliminarea dublei impuneri a profiturilor distribuite — Deducere a cuantumului dividendelor încasate din baza impozabilă a societății-mam numai în măsura în care aceasta a realizat profituri impozabile”

Sumarul hotărârii

1. *Apropierea legislațiilor — Regim fiscal comun aplicabil societăților-mam și filialelor din state membre diferite — Directiva 90/435*

[Directiva 90/435 a Consiliului, art. 4 alin. (1) prima linie?]

2. *Apropierea legislațiilor — Regim fiscal comun aplicabil societăților-mam și filialelor din state membre diferite — Directiva 90/435*

[Directiva 90/435 a Consiliului, art. 4 alin. (1) prima linie?]

1. Articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mam și filialelor acestora din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care prevede că dividendele încasate de o societate-mam sunt incluse în baza impozabilă a acesteia, fiind ulterior deduse din această bază impozabilă în cuantum de 95 % în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold de profit pozitiv după deducerea celorlalte profituri scutite.

Astfel, obligația statului membru care a ales sistemul prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435 de a nu impozita profiturile pe care le primește societatea-mam, în calitate de asociat, de la societatea filială a sa nu este însoțită de nicio condiție și este exprimată sub rezerva unică a alineatelor (2) și (3) ale aceluiași articol, precum și a celei prevăzute la articolul 1 alineatul (2) din această directivă. Articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din directiva menționată nu prevede, în special, nicio condiție în ceea ce privește existența altor profituri impozabile pentru ca dividendele încasate de societatea-mam să nu fie supuse impozitării. Astfel, statele membre nu pot institui în mod unilateral măsuri restrictive precum cerința ca societatea-mam să obțină profituri impozabile, condiționând astfel posibilitatea de a beneficia de avantajele prevăzute de Directiva 90/435.

În plus, dacă societatea-mam nu realizează alte profituri impozabile în perioada impozabilă avută în vedere, o asemenea reglementare are drept efect reducerea pierderilor societății-mam în limita valorii dividendelor încasate. Din moment ce, în principiu, această reglementare fiscală admite reportarea pierderilor pentru exerciții financiare ulterioare, reducerea pierderilor

societăți mam care pot beneficia de o astfel de reportare în limita valorii dividendelor încasate are efect asupra bazei impozabile a acestei societăți în cadrul exercițiului financiar următor celui în care sunt încasate aceste dividende, în măsura în care profiturile sale sunt superioare pierderilor reportabile. Rezultă că, deși dividendele încasate de societatea mam nu sunt supuse plății impozitului pe profit aferent exercițiului financiar în cursul căruia au fost distribuite aceste dividende, reducerea menționată a pierderilor societății mam poate avea drept efect ca respectiva societate mam să fie în mod indirect supusă unei impozitări pe aceste dividende în cursul exercițiilor financiare ulterioare, dacă rezultatul său este pozitiv, o asemenea limitare a deducerii dividendelor percepute nefiind compatibilă cu Directiva 90/435.

Chiar dacă, prin aplicarea aceluiași regim dividendelor distribuite atât de filialele rezidente, cât și de cele stabilite în alte state membre, un stat membru ar urmări să elimine orice dezavantajare a cooperării dintre societățile din state membre diferite în raport cu societățile din același stat membru, aceasta nu justifică aplicarea unui regim care nu este compatibil cu sistemul de prevenire a dublei impunerii economice prevăzute la articolul 4 alineatul (1) prima linie din aceeași directivă.

(a se vedea punctele 33, 34, 36, 37, 39-41 și 46 și dispozitivul)

2. Articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților și filialelor acestora din diferite state membre este necondițional și suficient de precis pentru a putea fi invocat în fața instanțelor naționale. Astfel, obligația de a nu impozita profiturile distribuite de o filială către societatea mam, prevăzută la articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435, este formulată în termeni neechivoci și nu este supusă niciunei condiții, iar executarea sau efectele acesteia nu sunt condiționate de intervenția vreunui alt act emis fie de instituțiile comunitare, fie de statele membre.

(a se vedea punctele 64 și 65 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

12 februarie 2009(*)

„Directiva 90/435/CEE – Articolul 4 alineatul (1) – Efect direct – Reglementare națională ce vizează eliminarea dublei impunerii a profiturilor distribuite – Deducere a cuantumului dividendelor încasate din baza impozabilă a societății mam numai în măsura în care aceasta a realizat profituri impozabile”

În cauza C-138/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de hof van beroep te Antwerpen (Belgia), prin decizia din 27 februarie 2007, primită de Curte la 9 martie 2007, în procedura

Belgische Staat

împotriva

Cobelfret NV,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul P. Jann, pre?edinte de camer?, domnii M. Ileši?, A. Tizzano, E. Levits (raportor) ?i J.?J. Kasel, judec?tori,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 5 martie 2008,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Cobelfret NV, de A. Huyghe ?i M. Isenbaert, avocaten;
- pentru guvernul belgian, de doamna C. Pochet, în calitate de agent, asistat? de J. Werbrouck, advocaat;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnii R. Lyal, W. Wils ?i W. Roels, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 8 mai 2008,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplic? societ??ilor?mam? ?i filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 97).

2 Aceast? cerere a fost prezentat? în cadrul unui litigiu între Belgische Staat, pe de o parte, ?i societatea Cobelfret NV (denumit? în continuare „Cobelfret”), pe de alt? parte, cu privire la stabilirea rezultatului impozabil al acesteia ca impozit pe profit pentru exerci?iile financiare 1992-1998.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 Potrivit celui de al treilea considerent, Directiva 90/435 inten?ioneaz? în special s? elimine dezavantajele fiscale care afecteaz? grupurile de societ??i din state membre diferite în raport cu grupurile de societ??i din acela?i stat membru.

4 Potrivit articolului 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435, statutul de societate?mam? se atribuie oric?rei societ??i comerciale dintr?un stat membru care îndepline?te condi?iile men?ionate la articolul 2 ?i de?ine minimum 25 % din capitalul unei societ??i dintr?un alt stat membru care îndepline?te condi?ii similare.

5 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din Directiva 90/435 prevede:

„(1) Dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății-mamă:

– fie nu impozitează aceste profituri;

– fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă percepută de statul membru în care filiala are reședință, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din profitul repartizat de filială.”

Reglementarea națională

6 Directiva 90/435 a făcut obiectul unei transpuneri în dreptul belgian prin Legea din 23 octombrie 1991 (*Belgisch Staatsblad* din 15 noiembrie 1991, p. 25619), care a modificat regimul veniturilor impozitate definitiv (denumit în continuare „regimul VID”) existent și a stabilit la 95 % cuantumul dividendelor încasate care pot fi deduse din baza impozabilă a societății-mamă.

7 Ca urmare a codificării intervenite în 1992, dispozițiile pertinente referitoare la regimul VID au fost reunite în articolele 202, 204 și 205 din Codul impozitelor pe venit (code des impôts sur les revenus), coordonat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 și confirmat prin Legea din 12 iunie 1992 (supliment la *Belgisch Staatsblad* din 30 iulie 1992, denumit în continuare „CIV 1992”), astfel cum a fost pus în aplicare prin Decretul regal de punere în aplicare a Codului impozitelor pe venit din 1992 (arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus de 1992) (*Belgisch Staatsblad* din 13 septembrie 1993, denumit în continuare „Decretul regal de punere în aplicare a CIV 1992”).

8 Conform dispozițiilor menționate, o societate poate deduce din rezultatul obținut 95 % din dividendele primite de la filialele sale în sensul Directivei 90/435 ca venituri impozitate definitiv (denumit în continuare „deducerea VID”).

9 Funcționarea regimului VID poate fi descris succint după cum urmează. Într-o primă etapă, dividendul distribuit de filială trebuie inclus în baza impozabilă a societății-mamă. Într-o a doua etapă, acest dividend se deduce din respectiva bază impozabilă, dar numai în măsura în care, pentru perioada impozabilă avut în vedere, rămâne un sold de profit pozitiv după deducerea celorlalte profituri scutite.

10 Astfel, articolul 202 din CIR 1992 prevede:

„1. Se deduc de asemenea din profiturile aferente perioadei impozabile, în măsura în care sunt incluse în acestea:

1° dividendele, cu excepția veniturilor care sunt obținute cu ocazia cesiunii către o societate a propriilor acțiuni sau părți sociale sau cu ocazia împărțirii totale sau parțiale a patrimoniului unei societăți;

[...]"

11 Articolul 204 primul paragraf din CIR 1992 este redactat după cum urmează:

„Veniturile deductibile în conformitate cu articolul 202 alineatul 1 1° [...] sunt considerate incluse în profiturile aferente perioadei impozabile în limita a 95 [%] din valoarea încasată sau colectată majorată eventual cu impozitele pe bunuri mobile, reale sau fictive [...]"

12 Articolul 205 alineatul 2 din CIR 1992 prevede:

„Deducerea prevăzută la articolul 202 se limitează la valoarea profiturilor aferente perioadei impozabile, rămasă după aplicarea articolului 199 [...]"

[...]"

13 Articolul 77 din Decretul regal de punere în aplicare a CIV 1992 prevede:

„Valorile avute în vedere la articolele 202-205 din [CIV] 1992 deductibile ca venituri impozitate definitiv [...] se deduc în limita profiturilor rămase după aplicarea articolului 76; această deducere se operează având în vedere proveniența profiturilor, acordându-se prioritate celor în care sunt cuprinse respectivele valori."

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

14 În cursul exercițiilor financiare 1992-1998, Cobelfret, o societate cu sediul în Belgia, a încasat dividende pe participațiile sale în cadrul unor societăți cu sediul pe teritoriul comunitar, suferind, în același timp, pierderi în cursul mai multor exerciții financiare dintre cele precizate.

15 În temeiul reglementării belgiene, Cobelfret nu a putut nici să beneficieze de deducerea VID aferentă exercițiilor financiare în cursul căreia a suferit pierderi, nici să reporteze pentru exercițiul ulterior valoarea neutilizată a acestei deduceri, cât timp deducerea VID pe care Cobelfret putea să o pretindă era mai mare decât profiturile sale impozabile.

16 În consecință, considerând că dividendele încasate nu sunt în totalitate scutite de impozit, Cobelfret a depus reclamații referitoare la avizul de impunere privind impozitul pe profit aferent exercițiilor financiare 1992-1998.

17 Întrucât aceste reclamații au fost respinse, Cobelfret a sesizat rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunalul de Primă Instanță din Antwerpen), care, în Hotărârea din 16 decembrie 2005, a considerat, printre altele, că limitarea deducerii VID la valoarea profiturilor realizate în cursul perioadei impozabile și rămasă după aplicarea articolului 199 din CIV 1992 determină, în privința Cobelfret, impozitarea parțială a profiturilor distribuite, ceea ce este incompatibil cu articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435.

18 Belgische Staat a atacat hotărârea menționată la hof van beroep te Antwerpen (Curtea de Apel din Antwerpen). Această instanță a considerat că, pentru a stabili existența rezultatelor impozabile ale Cobelfret în ceea ce privește exercițiile în litigiu, este necesar să se pronunțe cu privire la problema efectului direct al Directivei 90/435, precum și cu privire la cea a eventualei incompatibilități a articolului 205 alineatul 2 din CIV 1992 cu această directivă.

19 În aceste condiții, hof van beroep te Antwerpen a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O dispoziție precum [regimul VID], în temeiul creia, într-o primă etapă, dividendele în discuție sunt incluse în baza impozabilă a societății mamă și, într-o etapă ulterioară, valoarea dividendelor încasate este [...] dedusă din baza impozabilă a societății mamă (în cuantum de 95 %) potrivit articolului 205 alineatul 2 din [CIV 1992], numai în măsura în care societatea mamă are profituri impozabile, este compatibilă cu articolul 4 din Directiva 90/435 [...], în măsura în care o asemenea limitare a deducerii VID are drept consecință că, într-o perioadă impozabilă ulterioară, o societate mamă trebuie să plătească impozite pentru dividendele încasate în cazul în care nu are profituri impozabile sau are profituri impozabile insuficiente în cursul perioadei impozabile în care au fost încasate dividendele sau cel puțin în cazul în care pierderile fiscale înregistrate în cursul perioadei impozabile sunt utilizate în mod incorect și, prin urmare, acestea nu vor mai putea fi reportate în limita valorii dividendelor încasate care, în absența pierderilor fiscale, ar fi fost oricum scutite în cuantum de 95 %?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

20 Astfel cum rezultă din articolul 1 din Directiva 90/435, aceasta urmărește repartizarea profiturilor primite de societățile dintr-un stat membru, provenite de la filialele lor din alte state membre. În plus, articolul 2 din aceeași directivă definește domeniul de aplicare al acesteia în funcție de tipurile de societăți, astfel cum sunt enumerate în anexa la respectiva directivă, în timp ce articolul 3 alineatul (1) din aceasta prevede participația minimă necesară pentru ca o societate să poată fi considerată societate mamă și o altă, filiala acesteia în sensul Directivei 90/435.

21 Este important să se arate în această privință că instanța de trimitere a omis să indice proveniența dividendelor încasate de Cobelfret și procentul participațiilor deținute de aceasta din urmă în societățile care au distribuit dividendele.

22 Cobelfret susține în fața Curții, fără să fie contrazis în această privință de guvernul belgian, că a încasat dividende de la filialele sale cu sediul în Regatul Unit și că participațiile sale în cadrul acestora îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 3 din Directiva 90/435.

23 Verificarea exactității acestor fapte nu ȋine de puterea de apreciere a Curții și este de competența instanței naționale (Hotărârea din 16 martie 1978, Oehlschläger, 104/77, Rec., p. 791, punctul 4). Este de asemenea exclusiv de competența instanței naționale, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, instituit de articolul 234 CE, să aprecieze, luând în considerare particularitățile fiecărei cauze, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iunie 2005, VEMW și alții, C-17/03, Rec., p. I-4983, punctul 34 și jurisprudența citată).

24 Într-adevăr prezumția de pertinență a întrebărilor adresate cu titlu preliminar de instanțele naționale nu poate fi înlăturată decât în cazuri excepționale, mai ales atunci când este evident că

interpretarea solicitată a dreptului comunitar nu are nicio legătură cu realitatea ori cu obiectul acțiunii principale (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 2008, Corporación Dermoestética, C-500/06, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 23 și jurisprudența citată).

25 Or, în prezenta cauză, nu este evident că interpretarea dreptului comunitar solicitată de instanța de trimitere este lipsită de relevanță pentru aceasta din urmă, admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare nefiind, de altfel, contestată nici de Cobelfret, nici de guvernul belgian, nici de Comisia Comunităților Europene.

Cu privire la fond

26 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare se referă, pe de o parte, la interpretarea articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435. Pe de altă parte, instanța de trimitere consideră necesar să afle dacă articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 poate avea un efect direct. Cele două aspecte trebuie examinate separat.

Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care prevede că dividendele încasate de o societate mamă sunt incluse în baza impozabilă a acesteia, fiind ulterior deduse din această bază impozabilă în cuantum de 95 % în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold de profit pozitiv după deducerea celorlalte profituri scutite.

28 Astfel cum rezultă în special din al treilea considerent al său, Directiva 90/435 urmărește, prin instituirea unui regim fiscal comun, să elimine orice dezavantajare a cooperării dintre societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societățile din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scară comunitară (a se vedea Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Rep., p. I-2067, punctul 23 și jurisprudența citată).

29 Pentru a asigura obiectivul neutralității, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o societate filială cu sediul într-un stat membru către societatea mamă stabilită într-un alt stat membru, Directiva 90/435 intenționează să evite o dublă impunere a acestui profit în termeni economici, și anume să evite ca profitul distribuit să fie impozitat prima oară la nivelul filialei și a doua oară la nivelul societății mamă (a se vedea în acest sens Hotărârea Banque Fédérative du Crédit Mutuel, citată anterior, punctele 24 și 27).

30 Pentru a atinge aceste obiective, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 prevede că, dacă o societate mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite, statul membru al societății mamă fie nu impozitează aceste profituri, fie autorizează societatea mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă, încasată de statul membru în care filiala are reședință, în limita valorii impozitului național corespunzător (Hotărârea Banque Fédérative du Crédit Mutuel, citată anterior, punctul 25).

31 Curtea a statuat deja că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 lasă astfel în mod explicit statelor membre posibilitatea de a alege între sistemul de scutire și sistemul de imputare, care, pentru acționarul beneficiar al dividendelor, nu determină în mod necesar același rezultat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctele 43 și 44).

32 Rezultă din observațiile prezentate Curții de guvernul belgian că sistemul pentru care a optat Regatul Belgiei este cel prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435. Potrivit acestui guvern, deducerea VID garantează că de la societatea mamă nu este prelevat niciun impozit pe dividendele încasate de aceasta în temeiul participației pe care o deține în filiala sa.

33 Este necesar să se arate că obligația statului membru care a ales sistemul prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435 de a nu impozita profiturile pe care le primește societatea mamă, în calitate de asociat, de la societatea filială a sa nu este însoțită de nicio condiție și este exprimat sub rezerva unică a alineatelor (2) și (3) ale aceluiași articol, precum și a celei prevăzute la articolul 1 alineatul (2) din această directivă.

34 Articolul 4 alineatul (1) prima linie din directiva menționată nu prevede, în special, nicio condiție în ceea ce privește existența altor profituri impozabile pentru ca dividendele încasate de societatea mamă să nu fie supuse impozitării.

35 Cu toate acestea, regimul VID, care prevede că dividendele încasate de societatea mamă sunt adăugate la baza impozabilă a acesteia și că, într-o etapă ulterioară, un cuantum de 95 % din aceste dividende se deduce din baza menționată numai în măsura în care societatea mamă are profituri impozabile, are drept efect ca aceasta din urmă să nu poată beneficia pe deplin de avantajul respectiv decât cu condiția de a nu fi suferit, în privința altor venituri impozabile proprii, un rezultat negativ în aceeași perioadă.

36 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 23 din concluzii, statele membre nu pot institui în mod unilateral măsuri restrictive precum cerința ca societatea mamă să obțină profituri impozabile, condiționând astfel posibilitatea de a beneficia de avantajele prevăzute de Directiva 90/435.

37 În plus, dacă societatea mamă nu realizează alte profituri impozabile în perioada impozabilă avută în vedere, o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală are drept efect reducerea pierderilor societății mamă în limita valorii dividendelor încasate.

38 În această privință, guvernul belgian admite că limitarea deducerii VID produce efecte asupra pierderilor societății mamă. Totuși, potrivit acestui guvern, articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435 nu presupune interzicerea unor asemenea efecte asupra pierderilor.

39 Or, este necesar să se arate că din dosarul prezentat Curții rezultă că, în principiu, reglementarea fiscală belgiană admite reportarea pierderilor pentru exerciții financiare ulterioare. În consecință, reducerea pierderilor societății mamă care pot beneficia de o astfel de reportare în limita valorii dividendelor încasate are efect asupra bazei impozabile a acestei societăți în cadrul exercițiului financiar următor celui în care sunt încasate aceste dividende, în măsura în care profiturile sale sunt superioare pierderilor reportabile. Într-adevăr, ca urmare a reducerii pierderilor reportabile, respectiva bază impozabilă va fi mai mare.

40 Rezultă că, deși dividendele încasate de societatea mamă nu sunt supuse plății impozitului pe profit aferent exercițiului financiar în cursul căruia au fost distribuite aceste dividende, reducerea menționată a pierderilor societății mamă poate avea drept efect ca respectiva societate mamă să fie în mod indirect supusă unei impozitări pe aceste dividende în cursul exercițiilor financiare ulterioare, dacă rezultatul său este pozitiv.

41 Or, un astfel de efect al limitării deducerii VID nu este compatibil nici cu modul de redactare, nici cu obiectivele și cu sistemul Directivei 90/435.

42 În primul rând, contrar celor afirmate de guvernul belgian, nu se poate deduce din utilizarea, la articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435, a termenilor „nu impozitează”, în loc de verbul „scutesc”, că această directivă admite un astfel de efect al limitării deducerii VID asupra pierderilor societății?mam?.

43 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 28 din concluzii, nimic din modul de întocmire sau din finalitatea Directivei 90/435 nu sugerează concluzia că există o diferență substanțială între a „nu impozita” și a „scuti” profiturile încasate de societatea?mam?, Curtea utilizând, de altfel, termenul „scutire” în mod alternativ cu cel de obligație de a „nu impozita” în sensul articolului 4 alineatul (1) (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 53, Hotărârea citată anterior *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punctele 44 și 102, precum și Hotărârea citată anterior *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, punctul 44).

44 În al doilea rând, guvernul belgian arată că regimul VID este compatibil cu Directiva 90/435, întrucât, prin supunerea la același tratament fiscal a dividendelor încasate de la filialele cu sediul în Belgia și a celor de la filialele care au sediul în alte state membre, acest regim ar ajunge la atingerea obiectivului enunțat în al treilea considerent al acestei directive, care este acela de a elimina orice dezavantajare a cooperării dintre societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți rezidente în același stat membru.

45 Or, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 39 și 40 din prezenta hotărâre, atunci când societatea?mam? nu a realizat alte profituri impozabile în cursul perioadei pentru care sunt încasate dividendele, regimul VID nu permite atingerea pe deplin a obiectivului de prevenire a dublei impuneri economice, astfel cum este prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435.

46 În consecință, chiar dacă, prin aplicarea respectivului regim dividendelor distribuite atât de filialele rezidente, cât și de cele stabilite în alte state membre, Regatul Belgiei ar urmări să elimine orice dezavantajare a cooperării dintre societăți din același stat membru, aceasta nu justifică aplicarea unui regim care nu este compatibil cu sistemul de prevenire a dublei impuneri economice prevăzute la articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din aceeași directivă.

47 În al treilea rând, întrucât guvernul belgian nu pretinde că sistemul ales este cel al imputării prevăzute la articolul 4 alineatul (1) a doua teză din directiva menționată, acesta nu poate invoca faptul că limitarea deducerii VID generează cel puțin același rezultat ca și cel obținut prin acest sistem de imputare și că nimic nu ar indica faptul că celălalt sistem, care figurează la prima linie?? a aceluiași alineat (1) trebuie să genereze un rezultat mai favorabil decât cel prevăzut la a doua linie??.

48 Or, pe de o parte, astfel cum s-a amintit la punctul 31 din prezenta hotărâre, alegerea între sistemul de scutire și sistemul de imputare nu determină în mod necesar același rezultat pentru societatea beneficiară a dividendelor.

49 Pe de alt? parte, rezult? din jurispruden?a Cur?ii c? un stat membru care nu a transpus în ordinea juridic? na?ional? dispozi?iile unei directive nu poate opune cet?enilor comunitari limit?rile pe care le?ar fi putut impune în temeiul acestor dispozi?ii (a se vedea Hot?rârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, Rec., p. I?3039, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?).

50 De asemenea, un stat membru care a optat, cu ocazia transpunerii unei directive, pentru unul dintre sistemele alternative prev?zute de aceasta nu poate invoca efectele sau limit?rile care ar fi putut decurge din punerea în aplicare a celui alt sistem.

51 În al patrulea rând, trebuie ar?tat c? trimiterile pe care le?a f?cut guvernul belgian la Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplic? fuziunilor, scind?rilor, cesion?rii de active ?i schimburilor de ac?iuni dintre societ?ile din diferite state membre (JO L 225, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 92), precum ?i la modelul de conven?ie elaborat de Organiza?ia pentru Cooperare ?i Dezvoltare Economic? (OCDE) sunt lipsite de relevan? pentru interpretarea articolului 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435.

52 Contrar celor sus?inute de guvernul belgian, nu se poate deduce din Directiva 90/434 ?i în special din articolul 6 al acesteia c? articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435 ar impune numai ca dividendele încasate de o societate?mam? care are sediul în Belgia de la filialele sale stabilite în alte state membre s? fie tratate în acela?i mod ca dividendele pl?tite de filialele acestei societ?i care au sediul în Belgia, f?r? s? interzic? efectele asupra pierderilor produse ca urmare a limit?rii deducerii VID.

53 Într?adev?r, articolul 6 din Directiva 90/434 prevede c?, în m?sura în care statele membre aplic?, referitor la fuziunile, la scind?rile, la cesion?rile de active ?i la schimburile de ac?iuni efectuate între societ?i din statul membru al societ?ii cedente, dispozi?iile prin care societatea beneficiar? poate prelua pierderile societ?ii cedente neamortizate din punct de vedere fiscal, acestea trebuie s? extind? dispozi?iile respective pentru a include preluarea pierderilor respective de c?tre unit?ile permanente ale societ?ii beneficiare situate pe teritoriul s?u. Prin urmare, un astfel de articol are un con?inut material diferit de cel al articolului 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435. În plus, nu face în niciun mod referire la aceast? din urm? dispozi?ie.

54 Guvernul belgian nu poate invoca nici lipsa, în modelul de conven?ie elaborat de OCDE, a unor norme precise în ceea ce prive?te modalit?ile potrivit c?rora trebuie pus în aplicare sistemul de scutire, astfel încât revine statelor membre competen?a s? le stabileasc?.

55 În aceast? privin?? este suficient s? se arate c?, în lipsa unei indica?ii exprese contrare, un act comunitar precum Directiva 90/435 trebuie interpretat în cadrul izvoarelor dreptului comunitar ?i al ordinii juridice comunitare (a se vedea, în acest sens, Hot?rârea din 9 octombrie 1973, Muras, 12/73, Rec., p. 963, punctul 7).

56 Numai în absen?a unor m?suri de unificare sau de armonizare comunitar? revine statelor membre, care r?mân competente s? defineasc?, pe cale conven?ional? sau unilateral?, criteriile de repartizare a competen?ei lor de impozitare, mai ales în vederea evit?rii dublei impuneri, adoptarea m?surilor necesare în acest scop, prin utilizarea, în special, a criteriilor de repartizare urmate în practica fiscal? interna?ional?, inclusiv a modelelor de conven?ie elaborate de OCDE (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Rep., p. I?2107, punctul 49 ?i jurispruden?a citat?). Or, nu aceasta este situa?ia în spe??.

57 Având în vedere considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată c? articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul c? se opune reglementării unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală?, care prevede c? dividendele încasate de o societate mamă sunt incluse în baza impozabilă a acesteia, fiind ulterior deduse din această bază impozabilă în cuantum de 95 %, în măsura în care, pentru perioada impozabilă avută în vedere, rămâne un sold de profit pozitiv după deducerea celorlalte profituri scutite.

Cu privire la efectul direct al articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435

58 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive apar, din punctul de vedere al conținutului lor, ca necondiționale și suficient de precise, particularii sunt îndreptați să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta nu a transpus directiva în dreptul național în termenele stabilite, fie atunci când a efectuat o transpunere incorectă (a se vedea printre altele Hotărârea din 19 noiembrie 1991, Francovich și alții, C-6/90 și C-9/90, Rec., p. I-5357, punctul 11, Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec., p. I-6325, punctul 25, precum și Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, Rec., p. I-8835, punctul 103).

59 Guvernul belgian susține că alegerea lăsată statelor membre de articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 în ceea ce privește modalitățile tratamentului fiscal al profiturilor distribuite unei societăți mamă de filială sa, precum și lipsa de precizie cu privire la aceste modalități și la domeniul lor de aplicare au drept consecință faptul că această dispoziție nu este necondițională sau, cel puțin, nu este suficient de precisă pentru a putea produce un efect direct.

60 Potrivit guvernului belgian, respectiva dispoziție ar putea fi considerată necondițională și suficient de precisă cel mult în ceea ce privește rezultatul minim care este garantat de punerea în aplicare a fiecăreia dintre modalitățile pe care le autorizează.

61 În această privință, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă a Curții că dreptul, acordat statelor membre, de a alege dintr-o multitudine de mijloace posibile în vederea atingerii rezultatului prevăzut de o directivă nu exclude posibilitatea particularilor de a-și valorifica în fața instanțelor naționale drepturile al căror conținut poate fi stabilit suficient de precis doar pe baza dispozițiilor directivei (a se vedea în special Hotărârea Francovich și alții, citată anterior, punctul 17, și Hotărârea din 17 iulie 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 30).

62 Cu toate acestea, în speță nu este necesar să se verifice dacă, în pofida alegerii lăuate statelor membre de articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, este posibil să se identifice drepturile minime acordate particularilor în temeiul acestei dispoziții.

63 Într-adevăr, în măsura în care rezultatul din dosar că Regatul Belgiei a optat pentru sistemul prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435, este suficient să se verifice dacă această dispoziție este necondițională și suficient de precisă pentru a putea fi invocată în fața instanțelor naționale.

64 Or, obligația de a nu impozita profiturile distribuite de o filială către societatea mamă, prevăzută la articolul 4 alineatul (1) prima linie??, este formulată în termeni neechivoci și nu este supusă niciunei condiții, iar executarea sau efectele acesteia nu sunt condiționate de intervenția vreunui alt act emis fie de instituțiile comunitare, fie de statele membre.

65 Rezultatul că articolul 4 alineatul (1) prima linie?? din Directiva 90/435 este necondițional și

suficient de precis pentru a putea fi invocat în fața instanțelor naționale.

Cu privire la cererea de limitare în timp a efectelor hotărârii

66 În observațiile scrise pe care le-a prezentat, guvernul belgian a solicitat Curții să limiteze în timp efectele hotărârii emise, în cazul în care ar interpreta articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 în sensul că acesta se opune unei reglementări naționale precum regimul VID.

67 În susținerea cererii, guvernul belgian a invocat încrederea legitimă pe care o putea avea în temeiul faptului că regimul VID ar fi fost aprobat implicit de Comisie, domeniul de aplicare imprecis al articolului 4 alineatul (1) menționat, lipsa jurisprudenței în această privință, precum și impactul pe care hotărârea l-ar avea asupra finanțelor publice belgiene dacă acest regim ar fi considerat incompatibil cu Directiva 90/435.

68 Rezultatul dintr-o jurisprudență constantă a Curții că aceasta poate, numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice inerent ordinii juridice comunitare, să considere necesar să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție pe care a interpretat-o în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bunăcredință. Pentru a putea impune o astfel de limitare, este necesară întrunirea a două criterii esențiale: bunacredința a celor interesați și riscul apariției unor consecințe grave (a se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Brzeziński, C-313/05, Rep., p. I-513, punctul 56 și jurisprudența citată).

69 Or, fără să fie necesară examinarea argumentelor guvernului belgian privind încrederea legitimă, este suficient să se constate, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 36 din concluzii, că acest guvern nu a avut nicio tentativă, în cadrul observațiilor scrise pe care le-a prezentat sau în cadrul ședinței, de a demonstra existența unui risc de apariție a unor consecințe economice grave.

70 Prin urmare, nu este necesară limitarea în timp a efectelor prezentei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

71 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 întâi) declară:

Articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care prevede că dividendele încasate de o societate mamă sunt incluse în baza impozabilă a acesteia, fiind ulterior deduse din această bază impozabilă în cuantum de 95 %, în măsura în care, pentru perioada impozabilă avut în vedere, rămâne un sold de profit pozitiv după deducerea celorlalte profituri scutite.

Articolul 4 alineatul (1) prima linie din Directiva 90/435 este necondițional și suficient de precis pentru a putea fi invocat în fața instanțelor naționale.

Semnături

* Limba de procedur?: olandeza.