

Cauza C-48/07

État belge – Service public fédéral Finances

împotriva

Les Vergers du Vieux Tauves SA

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de cour d'appel de Liège)

„Impozite pe profit – Directiva 90/435/CEE – Statutul de societate mam – Participare la capital – Deținere de părți în uzufruct”

Sumarul hotărârii

1. *Întrebări preliminare – Competența Curții – Limite – Interpretare solicitată având în vedere aplicabilitatea, în situații pur interne, a dispozițiilor unei directive transpuse în dreptul național*

(art. 234 CE)

2. *Apropierea legislațiilor – Regim fiscal comun aplicabil societăților și filialelor din state membre diferite – Directiva 90/435 – Domeniu de aplicare – Societate mam – Noțiune*

(Tratatul CE; Directiva 90/435 a Consiliului, art. 3)

1. Competența Curții include, în principiu, o întrebare privind dispozițiile comunitare în cazurile în care situația de fapt din acțiunea principală se situează în afara domeniului de aplicare al dreptului comunitar, dar în care aplicabilitatea dispozițiilor menționate ale acestui drept a fost determinat de dreptul național.

În această privință, chiar dacă, în cadrul procedurii întrebărilor preliminare, instanța de trimitere nu se exprimă în mod explicit cu privire la aspectul dacă și în ce măsură hotărârea Curții ar fi obligatorie pentru aceasta în ceea ce privește soluția acțiunii principale, împrejurarea că respectiva instanță s-a adresat Curții cu o întrebare preliminară și că stabilește, în această întrebare, un raport între reglementarea națională în cauză și reglementarea comunitară duce la concluzia că respectiva hotărâre va fi obligatorie pentru instanță. Din moment ce explicațiile furnizate Curții în această privință nu conțin informații obiective care să demonstreze, în mod evident, că nu astfel stau lucrurile, argumentul potrivit căruia interpretarea dreptului comunitar solicitat nu constituie decât unul dintre elementele care trebuie luate în considerare în vederea interpretării dreptului național și potrivit căruia, prin urmare, hotărârea Curții nu ar fi obligatorie pentru instanța de trimitere nu poate repune în discuție competența Curții.

De altfel, simpla împrejurare că interpretarea ce trebuie dată de instanța de trimitere unei dispoziții de drept național care transpune o directivă nu rezultă exclusiv din hotărârea pe care Curtea va trebui să o pronunțe nu se opune competenței acesteia de a statua asupra întrebărilor adresate. Astfel, în cadrul repartizării funcțiilor jurisdicționale între instanțele naționale și Curte prevăzute la articolul 234 CE, aceasta nu poate, în răspunsul dat instanței naționale, să țină seama de economia generală a dispozițiilor de drept intern care se referă la dreptul comunitar și determină în același timp întinderea acestei trimiteri. Astfel, luarea în considerare a limitelor pe care legiuitorul național a putut să le stabilească în ceea ce privește aplicarea dreptului comunitar în cazul unor situații pur interne ține de dreptul intern și, în consecință, este de competența

exclusiv? a instan?elor statului membru respectiv. În schimb, în ceea ce prive?te dreptul comunitar, instan?a de trimitere nu poate s? se abat?, în limitele trimiterii dreptului na?ional la dreptul comunitar, de la interpretarea Cur?ii.

(a se vedea punctele 21, 23 ?i 25-27)

2. No?iunea de participare la capitalul unei societ??i dintr?un alt stat membru, în sensul articolului 3 din Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplic? societ??ilor?mam? ?i filialelor acestora din diferite state membre, nu cuprinde de?inerea de p?r?i în uzufruct. Astfel, articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435 impune, pentru atribuirea statutului de societate?mam? unei societ??i comerciale, ca aceasta s? de?in? o participa?ie la capitalul unei alte societ??i. Potrivit articolului 3 alineatul (1) litera (b) din directiva men?ionat?, „filiala” reprezint? societatea comercial? al c?rei capital include aceast? participa?ie. Rezult? de aici c? no?iunea „participare la capital” în sensul articolului 3 men?ionat face trimitere la raportul juridic existent între societatea?mam? ?i filial?. A?adar, din modul de redactare a acestei din urm? dispozi?ii rezult? c? aceasta nu are în vedere situa?ia în care societatea?mam? transfer? unei ter?e persoane, în spe?? unui uzufructuar, un raport juridic cu filiala, în temeiul c?ruia aceast? ter?? persoan? ar putea s? fie de asemenea considerat? o societate?mam?.

Totu?i, în conformitate cu libert??ile de circula?ie garantate de tratat, aplicabile situa?iilor transfrontaliere, în cazul în care un stat membru, în vederea evit?rii dublei impuneri a dividendelor primite, scute?te de impozit atât dividendele pe care o societate rezident? le prime?te de la o alt? societate rezident? în care aceasta de?ine p?r?i în deplin? proprietate, cât ?i pe cele pe care o societate rezident? le prime?te de la o alt? societate rezident? în care aceasta de?ine p?r?i în uzufruct, acest stat trebuie s? aplice, în vederea scutirii dividendelor primite, acela?i tratament fiscal dividendelor primite de la o societate stabilit? într?un alt stat membru de c?tre o societate rezident? care de?ine p?r?i în deplin? proprietate ?i dividendelor primite de o societate rezident? care de?ine p?r?i în uzufruct.

(a se vedea punctele 38 ?i 49 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a patra)

22 decembrie 2008(*)

„Impozite pe profit – Directiva 90/435/CEE – Statutul de societate?mam? – Participare la capital – De?inere de p?r?i în uzufruct”

În cauza C?48/07,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de Cour d'appel de Liège (Belgia), prin decizia din 31 ianuarie 2007, primit? de Curte la 5 februarie 2007, în procedura

État belge – Service public fédéral Finances

împotriva

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

CURTEA (Camera a patra),

compus? din domnul K. Lenaerts, pre?edinte de camer?, domnii T. von Danwitz (raportor), E. Juhász, G. Arestis ?i J. Malenovský, judec?tori,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna K. Sztranc?S?awiczek, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 14 februarie 2008,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Les Vergers du Vieux Tauves SA, de L. Herve ?i O. Robijns, avocats;
- pentru guvernul belgian, de doamna L. Van den Broeck, în calitate de agent, asistat? de G. Vandersanden, avocat;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma ?i C. Blaschke, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadis, de doamnele I. Pouli, Z. Chatzipavlou ?i S. Alexandridou, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues ?i J.?Ch. Gracia, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster ?i de domnul D. J. M. de Grave, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna V. Jackson, în calitate de agent, asistat? de domnul K. Bacon, barrister;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnii R. Lyal ?i J.?P. Keppenne, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 3 iulie 2008,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 3 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 formulat? în cadrul unui litigiu între Les Vergers du Vieux Tauves SA

(denumit? în continuare „VVT”), pe de o parte, și État belge – Service public fédéral Finances, pe de alt? parte, având ca obiect tratamentul fiscal rezervat de autorit?ile Regatului Belgiei dividendelor primite de VVT de la NARDA SA (denumit? în continuare „NARDA”).

Cadrul juridic

Directiva 90/435

3 Al treilea considerent al Directivei 90/435 prevede:

„întrucât dispozi?iile fiscale existente în diferite state membre care reglementeaz? rela?iile dintre societ?i?mam? și filiale în diferite state membre variaz? apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai pu?in avantajoase decât cele aplicabile rela?iilor dintre societ?ile?mam? și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea între societ?ile din diferite state membre este astfel dezavantajat? în raport cu cooperarea între societ?ile din același stat membru; întrucât este necesar s? se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natur? s? stimuleze gruparea societ?ilor comerciale la scar? comunitar?”.

4 Articolele 3 și 4 din această directiv? prev?d:

„Articolul 3

(1) În sensul prezentei directive,

(a) 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 și de?ine minimum 25 % din capitalul unei societ?i dintr?un alt stat membru care îndepline?te condi?ii similare;

(b) «filial?» reprezint? societatea comercial? al c?rei capital include participa?ia men?ionat? la litera (a).

(2) Prin derogare de la alineatul (1), statele membre au op?iunea:

– prin acord bilateral, s? înlocuiasc? criteriul particip?rii la capital prin criteriul de?inerii dreptului de vot;

– s? nu aplice prezenta directiv? la societ?ile din statul membru care nu men?in pe o perioad? neîntrerupt? de cel pu?in doi ani participa?ia care îi confer? calitatea de societate?mam? sau la societ?ile în care o societate din alt stat membru nu men?ine această participa?ie pe o perioad? neîntrerupt? de cel pu?in doi ani.

Articolul 4

(1) Dacă o societate?mam?, în cadrul rela?iei sale cu filiala, prime?te profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichid?rii acesteia, statul societ?ii?mam?:

– fie nu impoziteaz? aceste profituri;

[...]

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru îşi rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participaţiei şi profitului [a se citi «orice pierderi»] ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societăţii mame. Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participaţiei se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăşi 5 % din beneficiile repartizate de filială.

[...]"

Cadrul juridic belgian

5 Articolul 578 din Codul civil prevede:

„Uzufructul este dreptul de a se bucura de bunuri aflate în proprietatea altei persoane ca şi proprietarul însuşi, dar cu sarcina de a păstra substanţa acestora.”

6 La 23 octombrie 1991 a fost promulgată Legea de transpunere în dreptul belgian a Directivei Consiliului Comunităţilor Europene din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăţilor şi filialelor acestora (*Moniteur belge* din 15 noiembrie 1991, p. 25619).

7 Această lege a abrogat condiţia, care era cuprinsă în versiunea atunci în vigoare a Codului privind impozitele pe venituri (code des impôts sur les revenus) din 26 februarie 1964 (*Moniteur belge* din 10 aprilie 1964, p. 3810), potrivit căreia, pentru ca o societate care beneficiază de dividende să poată obţine deducerea acestora din profiturile sale impozabile, participaţia la societatea care atribuie aceste dividende trebuia să fie deplină proprietate.

8 Articolul 202 din Codul privind impozitele pe venituri 1992 (code des impôts sur les revenus 1992) consolidat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 (*Moniteur belge* din 30 iulie 1992, p. 17120), în versiunea sa aplicabilă situaţiei de fapt din acţiunea principală (denumit în continuare „CIR 1992”), are următorul cuprins:

„§ 1 Din profiturile perioadei impozabile sunt deduse de asemenea, în măsura în care se regăsesc în acestea:

1° Dividendele, cu excepţia veniturilor care sunt obţinute din cesionarea către o societate a propriilor sale acţiuni sau părţi ori cu ocazia partajului total sau parţial al activului social al unei societăţi;

[...]

§ 2 Veniturile prevăzute la alineatul 1 punctul 1 şi [...] nu sunt deductibile decât în măsura în care, la data atribuirii sau a plăţii acestora, societatea care beneficiază de acestea deţine în capitalul societăţii care le distribuie o participaţie de cel puţin 5 % sau a cărei valoare de investiţie atinge cel puţin 50 de milioane de franci.

[...]"

Acţiunea principală şi întrebarea preliminară

9 VVT, societate stabilită în Belgia, a dobândit în cursul anului 1999, pentru o durată de zece ani, uzufructul asupra titlurilor emise de NARDA. Aceasta din urmă are de asemenea sediul în Belgia, astfel cum reiese din observaţiile scrise ale VVT şi ale guvernului belgian depuse în cadrul procedurii în faţa Curţii. Nuda proprietate a acelorăşi titluri a fost dobândită de BEPA SA

(denumit? în continuare „BEPA”).

10 Guvernul belgian arat?, f?când trimitere la articolul 578 din Codul civil belgian, c? uzufructul confer? titularului s?u dreptul de a se bucura de bunuri aflate în proprietatea altei persoane. Acesta precizeaz? c? uzufructuarul nu are dreptul decât la profitul distribuit, beneficiile repartizate în rezerv? revenind nudului proprietar.

11 Pentru exerci?iile fiscale 2000-2002, societ??ii VVT, care, în declara?ia sa privind impozitul pe profit, dedusese dividendele primite de la NARDA cu titlu de venituri impozitate definitiv (revenus définitivement taxés) (denumite în continuare „RDT”), i s?a refuzat aceast? deducere de c?tre administra?ia contribu?iilor directe, care a reclamat plata impozitului corespunz?tor acestor dividende.

12 VVT a introdus o reclama?ie împotriva acestor cotiza?ii complementare pentru motivul c? dividendele în litigiu trebuiau s? fie considerate RDT, chiar dac? aceasta nu avea decât un uzufruct asupra ac?iunilor respective la momentul pl??ii acestor dividende.

13 Aceast? reclama?ie a fost respins?, administra?ia contribu?iilor directe invocând c? de?inerea uzufructului p?r?ilor respective nu permite s? se pretind? deducerea prev?zut? la articolul 202 din CIR 1992, aceasta neputând s? fie acordat? decât de?in?torului de p?r?i în deplin? proprietate. VVT a contestat aceast? decizie la Tribunalul de Prim? Instan?? din Namur, care, prin hot?rârea pronun?at? la 23 noiembrie 2005, a admis preten?iile acesteia.

14 Curtea de apel din Liège, sesizat? de État belge – Service public fédéral Finances cu o ac?iune împotriva acestei hot?râri, a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Legea din 28 decembrie 1992 care modific? dispozi?iile articolului 202 din [CIR] 1992 referindu?se la Directiva [90/435], care impune beneficiarului dividendelor de?inerea unei participa?ii la capitalul societ??ii care le?a distribuit, prin aceea c? nu reia *expressis verbis* necesitatea unei de?ineri în deplin? proprietate ?i permite implicit, în interpretarea dat? de intimat?, numai de?inerea unui drept de uzufruct asupra titlurilor reprezentative de capital pentru a se beneficia de un regim de scutire de impozit pe dividende, este conform? cu dispozi?iile directivei citate anterior privind participarea la capital ?i în special cu articolele 3, 4 ?i 5?”

Cu privire la competen?a Cur?ii ?i la admisibilitatea întreb?rii preliminare

15 În timp ce VVT, guvernul elen ?i Comisia Comunit??ilor Europene sus?in c? trimiterea preliminar? este admisibil?, guvernul italian o consider? inadmisibil?, iar guvernele german, francez, olandez ?i cel al Regatului Unit exprim? îndoieli cu privire la admisibilitatea sa. Guvernul belgian, care nu a formulat în observa?iile scrise nicio obiec?ie formal? în ceea ce prive?te competen?a Cur?ii, a contestat-o în cadrul ?edin?ei.

16 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, în cadrul cooper?rii între Curte ?i instan?ele na?ionale instituite prin articolul 234 CE, numai instan?a na?ional?, care este sesizat? cu solu?ionarea litigiului ?i care trebuie s? î?i asume r?spunderea pentru hot?rârea judec?toreasc? ce urmeaz? a fi pronun?at?, are competen?a s? aprecieze, luând în considerare particularit??ile cauzei aflate pe rolul acesteia, atât necesitatea unei hot?râri preliminare pentru a fi în m?sur? s? pronun?e propria hot?râre, cât ?i pertinen?a întreb?rilor pe care le adreseaz? Cur?ii (a se vedea în acest sens, printre altele, Hot?rârea din 15 decembrie 1995, Bosman, C?415/93, Rec., p. I?4921, punctul 59, Hot?rârea din 17 iulie 1997, Leur?Bloem, C?28/95, Rec., p. I?4161, punctul 24, Hot?rârea din 7 ianuarie 2003, BIAO, C?306/99, Rec., p. I?1, punctul 88, ?i Hot?rârea din 14 decembrie 2006, Confederación Española de Empresarios de

Estaciones de Servicio, C?217/05, Rec., p. I?11987, punctul 16).

17 Dacă întrebările adresate de instanțele naționale au ca obiect interpretarea unei prevederi de drept comunitar, Curtea trebuie, în principiu, să se pronunțe, cu excepția cazului în care este evident că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare urmărește, în realitate, să o determine să se pronunțe prin intermediul unui litigiu construit sau să formuleze opinii consultative cu privire la întrebări generale sau ipotetice, a cazului în care interpretarea dreptului comunitar solicitat nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale ori a cazului în care Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (a se vedea Hotărârile citate anterior BIAO, punctul 89, și Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, punctul 17).

18 Totuși, nu aceasta este situația în cauză.

19 De la bun început, trebuie constatat că nivelul redus de informații furnizat în decizia de trimitere nu este de natură să facă prezenta trimitere preliminară inadmisibilă. Într-adevăr, această decizie, în pofida numărului redus de informații pe care le conține cu privire la situația de fapt și la cadrul juridic național, permite să se determine sfera întrebării adresate, astfel cum atestă conținutul observațiilor prezentate de persoanele interesate, altele decât părțile din acțiunea principală, care au transmis astfel de observații Curții. Pe de altă parte, observațiile scrise prezentate de VVT și de guvernul belgian au furnizat Curții informații suficiente pentru a-i permite să interpreteze normele dreptului comunitar în lumina situației care face obiectul acțiunii principale și să aducă un răspuns util întrebării adresate.

20 Tot astfel, trebuie înălțurată excepția de inadmisibilitate ridicată de guvernul italian pentru motivul că instanța de trimitere nu ar fi demonstrat, în acest stadiu al procedurii, necesitatea, pentru soluționarea acțiunii principale, a unui răspuns al Curții la întrebarea adresată. Într-adevăr, conform articolului 234 al doilea paragraf CE, instanța națională este cea care decide în ce stadiu al procedurii este cazul să adreseze o întrebare preliminară Curții (a se vedea Hotărârea din 10 martie 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association și alții, 36/80 și 71/80, Rec., p. 735, punctul 5, Hotărârea din 30 martie 2000, JămO, C?236/98, Rec., p. I?2189, punctul 30, precum și Hotărârea din 17 iulie 2008, Coleman, C?303/06, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 29).

21 În sfârșit, în ceea ce privește obiecțiile formulate de guvernul belgian, trebuie amintit cu titlu introductiv că, potrivit unei jurisprudențe constante, competența Curții include, în principiu, o întrebare privind dispozițiile comunitare în cazurile în care situația de fapt din acțiunea principală se situează în afara domeniului de aplicare al dreptului comunitar, dar în care aplicabilitatea dispozițiilor menționate ale acestui drept a fost determinată de dreptul național (a se vedea în special Hotărârea Leur-Bloem, citată anterior, punctul 27, Hotărârea din 17 iulie 1997, Giloy, C?130/95, Rec., p. I?4291, punctul 23, Hotărârea din 3 decembrie 1998, Schoonbroodt, C?247/97, Rec., p. I?8095, punctul 14, precum și Hotărârea din 17 martie 2005, Feron, C?170/03, Rec., p. I?2299, punctul 11).

22 În primul rând, guvernul belgian a exprimat îndoieli, în cadrul ședinței, cu privire la faptul că articolul 202 alineatul 2 din CIR 1992 urmărește să transpună dispoziția pertinentă din Directiva 90/435 și la faptul că această primă dispoziție trimite, pentru situații interne, la soluțiile reținute de această directivă. În această privință, trebuie să se amintească faptul că același guvern a susținut în observațiile scrise că legiuitorul belgian a decis să extindă transpunerea acestei directive la relațiile între societăți mamă și societăți filiale belgiene pentru a evita o discriminare între societățile belgiene în ceea ce privește tratamentul fiscal al profiturilor plătite unei societăți mamă de către o societate filială în funcție de naționalitatea acesteia din urmă. În plus, Legea din 23 octombrie 1991 de transpunere în dreptul belgian a Directivei Consiliului

Comunităților Europene din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora urmărește în mod expres, astfel cum rezultă din titlul său, transpunerea directivei menționate.

23 În al doilea rând, teza guvernului belgian potrivit căreia, întrucât interpretarea dreptului comunitar solicitat nu constituie decât unul dintre elementele care trebuie luate în considerare în vederea interpretării dreptului național, hotărârea Curții nu ar fi obligatorie pentru instanța de trimitere nu poate repune în discuție competența Curții.

24 Trebuie subliniat în această privință că împrejurările prezentei acțiuni principale se disting de cele din cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii din 28 martie 1995, Kleinwort Benson (C-346/93, Rec., p. I-615), în care Curtea sa declarat incompetent să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare, dat fiind că hotărârea sa nu ar fi obligatorie pentru instanța de trimitere. Într-adevăr, reglementarea națională în cauză în cadrul acestei din urmă cauze se limita la a considera Convenția din 27 septembrie 1968 privind competența judiciară și executarea hotărârilor judecătorești în materie civilă și comercială (JO 1972, L 299, p. 32) drept model și nu reproducea decât în mod parțial conținutul acesteia.

25 Cu siguranță, în cadrul prezentei proceduri, instanța de trimitere nu se exprimă în mod explicit cu privire la aspectul dacă și în ce măsură hotărârea Curții ar fi obligatorie pentru aceasta în ceea ce privește soluția acțiunii principale. Cu toate acestea, împrejurarea că această instanță sa adresat Curții cu o întrebare preliminară și că stabilește, în această întrebare, un raport între reglementarea națională și Directiva 90/435 duce la concluzia că respectiva hotărâre va fi obligatorie pentru instanța respectivă. Explicațiile furnizate în această privință de guvernul belgian în cadrul ședinței nu conțin informații obiective care să demonstreze, în mod evident, că nu aceasta ar fi situația.

26 În al treilea rând, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 21 și 33 din Hotărârea Leur-Bloem, citată anterior, simpla împrejurare că interpretarea care trebuie dată articolului 202 alineatul 2 din CIR 1992 nu rezultă exclusiv din hotărârea pe care Curtea va trebui să o pronunțe nu se opune competenței acesteia de a statua asupra întrebării adresate.

27 Într-adevăr, în cadrul repartizării funcțiilor jurisdicționale între instanțele naționale și Curte prevăzute la articolul 234 CE, aceasta nu poate, în răspunsul dat instanței naționale, să țină seama de economia generală a dispozițiilor de drept intern care se referă la dreptul comunitar și determină în același timp întinderea acestei trimiteri (a se vedea Hotărârea din 18 octombrie 1990, Dzodzi, C-297/88 și C-197/89, Rec., p. I-3763, punctul 42). Astfel, luarea în considerare a limitelor pe care legiuitorul național a putut să le stabilească în ceea ce privește aplicarea dreptului comunitar în cazul unor situații pur interne ținând de dreptul intern și, în consecință, este de competență exclusivă a instanțelor statului membru respectiv (Hotărârea Dzodzi, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Fournier, C-73/89, Rec., p. I-5621, punctul 23, și Hotărârea Leur-Bloem, citată anterior, punctul 33). În schimb, în ceea ce privește dreptul comunitar, instanța de trimitere nu poate să se abată, în limitele trimiterii dreptului național la dreptul comunitar, de la interpretarea Curții.

28 Prin urmare, argumentația dezvoltată de guvernul belgian pentru a repune în discuție competența Curții trebuie înlăturată.

29 Din tot ceea ce precedă rezultă că trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară.

Cu privire la întrebarea preliminară

30 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se

stabilească dacă noțiunea de participare la capitalul unei societăți comerciale dintr-un alt stat membru, în sensul articolului 3 din Directiva 90/435, cuprinde deținerea de părți în uzufruct.

31 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie, mai întâi, să se compare situația juridică a proprietarului părților unei societăți cu cea a unui uzufructuar al unor astfel de părți.

32 Din observațiile guvernului belgian rezultă că, în conformitate cu articolul 578 din Codul civil belgian, uzufructul îi conferă titularului acestuia dreptul de a se bucura de bunuri aflate în proprietatea altei persoane. Se deduce că uzufructul constituie un raport de drept între uzufructuar și proprietarul a cărui proprietate este diminuată prin uzufruct.

33 Astfel, în acțiunea principală, întrucât VVT nu este proprietara părților NARDA, raportul juridic pe care îl are cu aceasta din urmă nu decurge dintr-un statut de asociat, ci din uzufructul a cărui titular este. Acest uzufruct permite societății VVT să exercite anumite drepturi care apar în mod normal BEPA în calitate de proprietar al părților respective.

34 În schimb, raportul juridic al BEPA cu NARDA este cel de asociat, care rezultă din simplul fapt că aceasta deține, în calitate de nădărd proprietar, părți în capitalul acesteia din urmă. Această participare de înut de BEPA îndeplinește, în mod evident, criteriul unei „participări la capital” în sensul articolului 3 din Directiva 90/435, iar această societate, cu condiția să îndeplinească și celelalte criterii stabilite de această directivă, trebuie să fie considerată o „societate mamă” în sensul articolului 3 menționat.

35 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă uzufructuarul părților unei societăți, deși este o altă societate decât societatea care deține aceste părți, poate de asemenea să fie considerat ca având calitatea de societate mamă, cu alte cuvinte, ca având o participare la capitalul unei societăți în sensul articolului 3 din Directiva 90/435.

36 După cum reiese în special din al treilea considerent al Directivei 90/435, aceasta urmărește să elimine, prin introducerea unui regim comun, orice dezavantaj al cooperării între societățile din diferite state membre în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scară comunitară (Hotărârea din 4 octombrie 2001, Athinaïki Zythopoiia, C-294/99, Rec., p. I-6797, punctul 25, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 103, Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Rep., p. I-2067, punctul 23, și, în acest sens, Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 51).

37 Deși Directiva 90/435 urmărește eliminarea situațiilor de dublă impunere a profiturilor distribuite de filiale societăților mamă ale acestora, directiva urmărește, în mod general, eliminarea dezavantajelor cooperării transfrontaliere între societăți, care rezultă, astfel cum reiese de asemenea din al treilea considerent al acesteia, din faptul că dispozițiile fiscale care reglementează relațiile între societăți mamă și filiale din state membre diferite sunt, în general, mai puțin favorabile decât cele aplicabile relațiilor între societăți mamă și filialele din același stat membru.

38 Articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435 impune, pentru atribuirea statutului de societate mamă unei societăți comerciale, ca aceasta să dețină o participație la capitalul unei alte societăți. Potrivit articolului 3 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată, „filiala” reprezintă societatea comercială a cărei capital include această participație. Rezultă de aici că noțiunea „participare la capital” în sensul articolului 3 menționat face trimitere la raportul juridic existent între societatea mamă și filială. Aadar, din modul de redactare al acestei din urmă dispoziții rezultă că aceasta nu are în vedere situația în care societatea mamă transferă unei terțe

persoane, în spe?? unui uzufructuar, un raport juridic cu filiala, în temeiul c?ruia această ter?? persoan? ar putea s? fie de asemenea considerat? o societate?mam?.

39 În consecin??, din modul de redactare al articolului 3 din Directiva 90/435 rezult? c? no?iunea de participare la capitalul unei societ??i, în sensul acestei dispozi?ii, nu cuprinde uzufructul pe care îl de?ine o societate asupra p?r?ilor capitalului unei alte societ??i.

40 Această analiz? este sus?inut? de economia dispozi?iilor Directivei 90/435.

41 Într?adev?r, în primul rând, articolul 4 alineatul (1) din această directiv? vizeaz? ipoteza în care „o societate?mam?, în cadrul rela?iei sale cu filiala, prime?te profituri distribuite”. Or, uzufructuarul p?r?ilor unei societ??i prime?te dividendele distribuite de aceasta în temeiul uzufructului s?u. Situa?ia sa juridic? în raport cu filiala nu este de natur? s? îi confere calitatea de asociat, din moment ce această situa?ie decurge numai din uzufructul pe care i l?a transferat proprietarul p?r?ilor din capitalul filialei, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 57 din concluzii.

42 În al doilea rând, în conformitate cu articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, fiecare stat membru î?i rezerv? dreptul de a dispune ca orice pierderi ce rezult? din repartizarea profiturilor filialei s? nu fie deductibile din profitul impozabil al societ??ii?mam?. Această dispozi?ie permite statelor membre s? adopte m?suri ca s? împiedice ca societatea?mam? s? se bucure de un dublu avantaj fiscal. Într?adev?r, această societate ar putea, pe de o parte, în temeiul articolului 4 alineatul (1) prima liniu?? din această directiv?, s? perceap? profituri f?r? a fi impozitat? ?i, pe de alt? parte, s? ob?in? o reducere a impozitului prin intermediul deducerii cu titlu de impozite aferente pierderilor participa?iei care rezult? din distribuirea profiturilor men?ionate.

43 Or, astfel cum reiese din observa?iile scrise ale guvernului belgian, uzufructuarul are dreptul numai la profiturile distribuite, în timp ce profiturile repartizate în rezerv? revin nudului?proprietar. Astfel, în caz de distribuire a profiturilor, nici uzufructuarul, nici nudul?proprietar nu se pot bucura de un dublu avantaj fiscal, nudul?proprietar neprimind profituri, iar uzufructuarul neavând dreptul decât la profiturile distribuite. În cazul în care distribuirea de beneficii determin? o pierdere a participa?iei, posibilitatea oferit? oric?rui stat membru de a prevedea c? această pierdere nu este deductibil? din profitul impozabil al societ??ii?mam? nu poate fi pus? în aplicare decât în ipoteza în care o aceea?i societate prime?te profiturile distribuite ?i suport? pierderea participa?iei sale care rezult? din această distribuire. Aceasta confirm? c? legiuitorul comunitar a considerat c? „societatea?mam?” în sensul Directivei 90/435 este una ?i aceea?i societate.

44 Prin urmare, având în vedere modul de redactare clar ?i lipsit de ambiguit??i al dispozi?iilor Directivei 90/435, astfel cum este sus?inut de economia acestora, nu se poate interpreta no?iunea de participare la capitalul societ??ii comerciale dintr?un alt stat membru care figureaz? la articolul 3 din directiva men?ionat? în sensul c? acoper? ?i de?inerea de p?r?i în uzufruct în capitalul unei societ??i comerciale dintr?un alt stat membru ?i s? se extind? prin aceasta obliga?iile aferente ale statelor membre (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea din 8 decembrie 2005, BCE/Germania, C?220/03, Rec., p. I?10595, punctul 31, ?i Hot?rârea din 28 februarie 2008, Carboni e derivati, C?263/06, Rep., p. I?1077, punctul 48).

45 De?i ac?iunea principal? prive?te o situa?ie pur intern?, trebuie s? se sublinieze c? dreptul comunitar impune, în ceea ce prive?te situa?iile transfrontaliere, ca un stat membru care scute?te de impozit, în vederea evit?rii dublei impuneri a dividendelor, atât dividendele distribuite unei societ??i care de?ine p?r?i ale societ??ii care distribuie în deplin? proprietate, cât ?i pe cele distribuite unei societ??i care de?ine astfel de p?r?i în uzufruct s? aplice acela?i tratament fiscal dividendelor primite de o societate rezident? de la o societate de asemenea rezident?, precum ?i celor primite de o societate rezident? de la o societate stabilit? în alt stat membru.

46 Într?adev?r, dac?, în ceea ce prive?te participa?iile care nu intr? sub inciden?a Directivei 90/435, revine efectiv statelor membre sarcina s? stabileasc? dac? ?i în ce m?sur? trebuie evitat? dubla impunere a profiturilor distribuite ?i s? introduc? în acest scop, în mod unilateral sau prin intermediul conven?iilor încheiate cu alte state membre, mecanisme care vizeaz? prevenirea sau atenuarea acestei duble impuneri, numai acest fapt nu le permite s? aplice m?suri contrare libert??ilor de circula?ie garantate de Tratatul CE (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, Rec., p. I?11673, punctul 54, ?i Hot?rârea din 8 noiembrie 2007, *Amurta*, C?379/05, Rep., p. I?9569, punctul 24).

47 Astfel, din jurispruden?a Cur?ii reiese c?, indiferent care este mecanismul adoptat pentru a preveni sau a atenua impozitarea în lan? sau dubla impozitare economic?, libert??ile de circula?ie garantate de tratat se opun ca un stat membru s? trateze în mod mai pu?in avantajos dividendele de origine str?in? în raport cu dividendele de origine na?ional?, cu excep?ia cazului în care această diferen?? de tratament vizeaz? situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau este justificat? de un motiv imperativ de interes general (Hot?rârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citat? anterior, punctul 46 ?i jurispruden?a citat?).

48 Pe de alt? parte, interpretarea potrivit c?reia un stat membru care, în vederea scutirii dividendelor primite, trateaz? în acela?i mod o societate beneficiar? care de?ine p?r?i în uzufruct ?i pe cea care de?ine p?r?i în deplin? proprietate trebuie s? extind? acela?i tratament fiscal la dividendele primite de la o societate stabilit? într?un alt stat membru este conform? obiectivelor Directivei 90/435 care constau în eliminarea dezavantajului care afecteaz? grup?rile de societ??i la scar? comunitar? ?i în evitarea dublei impuneri a dividendelor distribuite în cadrul unui grup transfrontalier.

49 Având în vedere toate considera?iile de mai sus, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? no?iunea de participare la capitalul unei societ??i comerciale dintr?un alt stat membru, în sensul articolului 3 din Directiva 90/435, nu cuprinde de?inerea de p?r?i în uzufruct. Totu?i, în conformitate cu libert??ile de circula?ie garantate de Tratatul CE, aplicabile situa?iilor transfrontaliere, în cazul în care un stat membru, în vederea evit?rii dublei impuneri a dividendelor primite, scute?te de impozit atât dividendele pe care o societate rezident? le prime?te de la o alt? societate rezident? în care aceasta de?ine p?r?i în deplin? proprietate, cât ?i pe cele pe care o societate rezident? le prime?te de la o alt? societate rezident? în care aceasta de?ine p?r?i în uzufruct, acest stat trebuie s? aplice, în vederea scutirii dividendelor primite, acela?i tratament fiscal dividendelor primite de la o societate stabilit? într?un alt stat membru de c?tre o societate rezident? care de?ine p?r?i în deplin? proprietate ?i dividendelor primite de o societate rezident? care de?ine p?r?i în uzufruct.

Cu privire la cheltuieli

50 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele

ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Noțiunea de participare la capitalul unei societăți comerciale dintr-un alt stat membru, în sensul articolului 3 din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mam și filialelor acestora din diferite state membre, nu cuprinde deținerea de părți în uzufruct.

Totuși, în conformitate cu libertățile de circulație garantate de Tratatul CE, aplicabile situațiilor transfrontaliere, în cazul în care un stat membru, în vederea evitării dublei impunerii a dividendelor primite, scutește de impozit atât dividendele pe care o societate rezidentă le primește de la o altă societate rezidentă în care aceasta deține părți în deplină proprietate, cât și pe cele pe care o societate rezidentă le primește de la o altă societate rezidentă în care aceasta deține părți în uzufruct, acest stat trebuie să aplice, în vederea scutirii dividendelor primite, același tratament fiscal dividendelor primite de la o societate stabilită într-un alt stat membru decât o societate rezidentă care deține părți în deplină proprietate și dividendelor primite de o societate rezidentă care deține părți în uzufruct.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.