

Cauza C-257/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

9 iunie 2020

Instanța de trimitere:

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

Data deciziei de trimitere:

4 mai 2020

Recurentă:

„Viva Telekom Bulgaria” EOOD

Intimat:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și securitate socială”) – Sofia

Obiectul procedurii principale

Recurs în casație împotriva hotărârii Administrativen sad [Tribunalul Administrativ] de respingere a acțiunii împotriva deciziei de control fiscal privind stabilirea unor datorii fiscale ca urmare a fraudei fiscale legate de un împrumut fără dobândă, acordat unei societăți comerciale de acționarul său unic. Diferendul dintre părți privește înregistrarea contabilă a împrumutului și problema naturii acestuia – dacă este un pasiv financiar sau un instrument de capital propriu.

Obiectul și temeiul trimiterii preliminare

Cerere de decizie preliminară în temeiul articolului 267 TFUE având ca obiect interpretarea articolului 5 alineatul (4) TUE și a articolului 12 litera (b) TUE, a articolelor 49 și 63 TFUE, a articolului 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, a articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49/CE, a articolului 3 literele (h)-(j), a articolului 5 alineatul (1) literele (a) și (b), a

articolului 7 alineatul (1) și a articolului 8 din Directiva 2008/7/CE, a articolului 1 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) și a articolului 5 din Directiva 2011/96/[UE].

Întrebările preliminare

- 1 Principiul proporționalității prevăzut la articolul 5 alineatul (4) și la articolul 12 litera (b) din Tratatul privind Uniunea Europeană și dreptul la o cale de atac eficientă în fața unei instanțe judecătorești, în conformitate cu articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene se opun unei reglementări naționale precum cea prevăzută la articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din Legea privind impozitul pe profit (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, denumită în continuare „ZKPO”)?
- 2 Plata de dobânzi în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49/CE constituie o distribuire de profit căreia i se aplică articolul 5 din Directiva 2011/96/[UE]?
- 3 Plăților rezultate dintr-un împrumut fără dobândă în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49/CE, care are scadența la 60 de ani de la data încheierii contractului, le sunt aplicabile dispozițiile articolului 1 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) și ale articolului 5 din Directiva 2011/96/[UE]?
- 4 Articolul 49 și articolul 63 alineatele (1) și (2) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, articolul 1 alineatul (1) litera (b) și alineatul 3 și articolul 5 din Directiva 2011/96/[UE], precum și articolul 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49/CE se opun unei dispoziții naționale cum este cea prevăzută la articolul 195 alineatul (1), la articolul 200 alineatul (2) din ZKPO și la articolul 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO (abrogat), în versiunile în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2011 și 1 ianuarie 2015 și la articolul 195 alineatul (1) și alineatul (6) punctul 3 și alineatul (11) punctul 4 din ZKPO, în versiunea în vigoare începând cu 1 ianuarie 2015 și unei practici de impozitare potrivit căreia dobânzile neplătite rezultate dintr-un împrumut fără dobândă, acordat unei filiale rezidente de societatea-mamă cu sediul în alt stat membru și care are scadența la 60 de ani de la 22 noiembrie 2013, sunt supuse unui impozit care se reține la sursă?
- 5 Articolul 3 alineatul (1) literele (h)-(j), articolul 5 alineatul (1) literele (a) și (b), articolul 7 alineatul (1) și articolul 8 din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital se opun unei reglementări naționale precum cea prevăzută la articolul 16 alineatul (1) și alineatul (2) punctul 3 și la articolul 195 alineatul (1) din ZKPO, privind impozitarea la sursă a veniturilor din dobânzi fictive pe baza unui împrumut fără dobândă acordat unei societăți rezidente de o societate dintr-un alt stat membru, care este acționar unic la capitalul societății împrumutate?
- 6 Transpunerea Directivei 2003/49/CE în anul 2011, înainte de expirarea perioadei de tranziție prevăzute la punctul 3 din secțiunea „Fiscalitate” din anexa VI la

Actul și la Protocolul la Tratatul de aderare a Republicii Bulgaria la Uniunea Europeană, efectuată la articolul 200 alineatul (2) și la articolul 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO, prin cota de impozitare stabilită la 10 % în locul cotei maxime de 5 % impuse prin Actul și prin Protocolul la Tratatul de aderare la Uniunea Europeană nu încalcă principiile securității juridice și încrederii legitime?

Dispoziții de drept al Uniunii și jurisprudența Uniunii

Tratatul privind Uniunea Europeană: articolul 5 alineatul (4), articolul 12 litera (b) și articolul 19 alineatul (1)

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene: articolele 49 și 54, articolul 56 primul paragraf, articolul 63, articolul 65 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3).

Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene: articolul 47 primul paragraf.

Protocol privind condițiile și procedura de admitere a Republicii Bulgaria și a României în Uniunea Europeană: articolul 20 și secțiunea 6 punctul 3 din anexa VI.

Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană: articolul 23 și secțiunea 6 punctul 3 din anexa VI.

Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite: considerentele (1) și (10), articolul 1 alineatul (1), articolul 4 alineatul (1) și articolul 5.

Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital: considerentele (6) și (9), articolul 3 literele (h)-(j), articolul 5 alineatul (1) literele (a) și (b), articolul 7 alineatele (1) și (3), precum și articolul 8 alineatul (3).

Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre: articolul 1 alineatul (1) litera (b), alineatele (2) și (3), articolul 5 și articolul 9

Hotărârea Curții din 5 februarie 1991, Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, EU:C:1991:39.

Hotărârea Curții de Justiție din 11 noiembrie 1999, Henkel Hellas, C-350/98, EU:C:1999:552.

Hotărârea Curții de Justiție din 13 martie 2007, Test Claimants, C-524/04, EU:C:2007:161.

Hotărârea Curții de Justiție din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559.

Hotărârea Curții de Justiție din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, EU:C:2009:717.

Hotărârea Curții de Justiție din 16 iunie 2011, Logstor, C-212/10, EU:C:2011:404.

Hotărârea Curții de Justiție din 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366

Dispoziții de drept național invocate

Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit, denumită în continuare „ZKPO”)

„Articolul 16. (1) [...] În cazul în care una sau mai multe tranzacții, inclusiv între persoane care nu au legătură între ele, sunt încheiate în condiții care determină fraudă fiscală, baza de impozitare trebuie să fie stabilită independent de aceste operațiuni, de oricare dintre condițiile sau de forma juridică a acestora; baza de impozitare este cea care ar rezulta din efectuarea unei tranzacții obișnuite de aceeași natură, la prețurile practicate în mod normal pe piață și care urmărește același rezultat economic, fără a determina o fraudă fiscală.

(2) Sunt considerate, de asemenea, fraude fiscale:

[...]

3. utilizarea sau acordarea de credite la o rată a dobânzii diferită de dobânzile practicate în mod normal pe piață la momentul încheierii tranzacției, inclusiv a împrumuturilor fără dobândă sau a altor ajutoare financiare gratuite pe o durată determinată, precum remiterea sau rambursarea în nume propriu de credite care nu au legătură cu activitatea;”

„Articolul 20 Cota impozitului pe profit este de 10 %.”

„Articolul 195 (1) [...] Veniturile încasate de persoane juridice străine de origine națională [...] sunt supuse reținerii la sursă a unui impozit, prin achitarea căruia datoria fiscală este compensată definitiv.

(2) Impozitul menționat la alineatul (1) este reținut pentru persoanele juridice stabilite în Bulgaria [...] care efectuează plățile corespunzătoare către persoanele juridice străine [...].

[...]

(6) Nu sunt supuse impozitului la sursă:

[...]

3. ([...] în vigoare de la 1 ianuarie 2015) Veniturile din dobânzi [...] în condițiile prevăzute la alineatele (7)- (12);

[...]

(7) ([...] în vigoare de la 1 ianuarie 2015) Veniturile din dobânzi [...] nu sunt supuse impozitului la sursă dacă sunt îndeplinite simultan următoarele condiții:

[...]

(11) ([...] în vigoare de la 1 ianuarie 2015) alineatele (7), (8), (9) și (10) nu se aplică cu privire la:

1. Venituri care constituie o repartizare de profit sau o rambursare de capital;

[...]

4. venituri rezultate din creanțe care nu sunt asociate unor dispoziții privind rambursarea datoriei principale sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii;

[...]

7. Veniturile rezultate din tranzacții pentru care obiectivul principal sau unul dintre obiectivele principale este fraudă sau evaziunea fiscală.”

Articolul 199 (1) Baza de calcul a impozitului reținut la sursă pe veniturile prevăzute la articolul 195 alineatul (1) este valoarea brută a acestor venituri.”

„Articolul 200. [...]

(2) ([...] în vigoare de la 1 ianuarie 2011) Cota impozitului pe veniturile prevăzute la articolul 195 este de 10 %, cu excepția cazurilor prevăzute la articolul 200a.”

„Articolul 200. [...]

(2) ([...] în vigoare de la 1 ianuarie 2015) Cota impozitului pe veniturile prevăzute la articolul 195 este de 10 %.”

„Articolul 200a ([...] în vigoare de la 1 ianuarie 2011, modificat și completat [...] în vigoare de la 1 ianuarie 2014) (1) Cota de impozitare a veniturilor provenite din dobânzi [...] este de 5 %, în cazul în care sunt îndeplinite simultan următoarele condiții:

[...]

(5) Alineatele (1)-(4) nu se aplică cu privire la:

1. Veniturile care constituie o repartizare de profit sau o rambursare de capital;
2. Veniturile rezultate din creanțe care întemeiază un drept de participare la profiturile debitorului;
3. Veniturile rezultate din creanțe care autorizează creditorul să își schimbe dreptul la plata dobânzii pe dreptul de participare la profiturile debitorului;
4. Veniturile rezultate din creanțe care nu sunt asociate unor dispoziții privind rambursarea datoriei principale sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii; [...]"

„Articolul 200a ([...] abrogat [...] cu efect obligatoriu de la 1 ianuarie 2015)”.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 7 La 22 noiembrie 2013, „Viva Telekom Bulgaria” EAD (denumită în continuare „societatea împrumutată”) și acționarul său unic, „InterV Investment” S.a.r.l., persoană juridică cu sediul în Luxemburg (denumită în continuare „societatea creditoare”), au încheiat un acord cu privire la un împrumut în cuantum de 145 700 910,32 euro (284 966 211 de leva), intrat în vigoare de la aceeași dată. Acordul prevedea că societatea împrumutată utiliza suma pentru rambursarea datoriilor și a creditelor, pentru plata impozitelor și pentru cheltuieli rezultate din tranzacții juridice.
- 8 Se prevedea că împrumutul este fără dobândă și că are scadența la 60 de ani de la data intrării în vigoare a acordului. Partenerii contractuali au convenit cu privire la posibilitatea eliminării obligației societății împrumutate de a rambursa împrumutul în cazul unei decizii a societății creditoare de a aduce valoarea împrumutului datorată în capitalul societății împrumutate cu titlu de aport în natură, fiind prevăzută o procedură care să reglementeze efectuarea acestui aport. Societatea împrumutată trebuie să își declare intenția de a aduce împrumutul în capital cu titlul de aport în natură, transmitând societății creditoare o comunicare privind aportul în natură. Revine acesteia din urmă sarcina de a decide cu privire la depunerea cererii la registrul comerțului și la desemnarea experților în vederea evaluării împrumutului. Aceasta trebuie să anexeze documente care să ateste că împrumutul a fost înregistrat ca creanță a societății creditoare și ca datorie a societății împrumutate. După realizarea evaluării, societatea creditoare, care acționează în calitate de acționar unic al societății împrumutate, trebuie să decidă majorarea capitalului înregistrat al împrumutatei emițând noi acțiuni conform evaluării, să contabilizeze în capital totalitatea emisiunii de noi acțiuni și să modifice actul constitutiv al societății împrumutate. Aceste decizii trebuie să fie înscrise în Registrul Comerțului. Până la adoptarea deciziei de control fiscal menționate în continuare, procedura de aport al creanței din împrumut nu a fost pusă în aplicare.

- 9 La 14 februarie 2014, societatea împrumutată a fost radiată din Registrul Comerțului; ca succesoare în drepturi a acesteia a fost înscrisă societatea „Viva Telekom Bulgaria” EOOD, cu acționarul unic „InterV Investment” S.a.r.l.
- 10 Prin decizia de control fiscal din 16 octombrie 2017 cu privire la perioada 14 februarie 2014-31 martie 2015, Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite - Sofia [Direcția regională Sofia a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria] a stabilit, în temeiul articolului 16 alineatul (2) punctul 3 și al articolului 195 din ZKPO, un impozit cu reținere la sursă în cuantum de 1 831 926,74 leva majorat cu o dobândă în cuantum de 544 079,86 leva pentru veniturile din dobânzi ale persoanei străine „InterV Investment” S.a.r.l. Administrația fiscală a considerat că executarea contractului de împrumut descris anterior constituia o fraudă fiscală, întrucât împrumutata nu plătise rate lunare de rambursare și nu plătise dobânzi.
- 11 Contestația depusă în cursul procedurii administrative împotriva deciziei de control fiscal a fost respinsă. Prin hotărârea din 29 martie 2019, Administrativen sad Sofia grad (Tribunalul Administrativ din Sofia, Bulgaria) a respins de asemenea acțiunea formulată împotriva acestei decizii pentru motivul că împrumutul acordat constituie un activ al societății împrumutate, iar nu un capital propriu și că societatea împrumutată a beneficiat de un avantaj economic din cauza neplății de dobânzi la împrumut, în timp ce societatea creditoare a suferit o pierdere economică ca urmare a neîncasării acestor dobânzi. Tribunalul a respins argumentația recurentei, potrivit căreia, întrucât societatea împrumutată înregistrase o pierdere în perioada de doi ani care a făcut obiectul controlului, aceasta nu datora un impozit cu reținere la sursă. Întrucât împrumutul nu a fost transformat în capital în conformitate cu acordul de împrumut, această instanță a considerat că autoritățile fiscale au stabilit în mod corect, în temeiul articolului 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO, rata uzuală a dobânzii de pe piață și au stabilit, pe baza cuantumului acesteia, impozitul cu reținere la sursă datorat de reclamantă în temeiul articolului 195 din ZKPO.
- 12 Reclamanta a atacat hotărârea Tribunalului Administrativ la instanța de trimitere.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 13 Recurenta susține că impozitul cu reținere la sursă a fost stabilit pe venituri din dobânzi fictive, fără a ține seama de motivele economice demonstrate în cursul procedurii în ceea ce privește acordarea împrumutului fără dobândă. La momentul acordării împrumutului, societatea creditoare ar fi acționarul unic al capitalului în timp ce societatea împrumutată nu dispunea de resurse pentru plata dobânzilor aferente unui împrumut. În opinia sa, articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO este contrar jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, întrucât nu acordă părților la un contract de împrumut posibilitatea de a face dovada unor motive economice legitime pentru acordarea unui împrumut fără dobânzi.

- 14 Recurenta se întemeiază pe motivele enunțate la punctele 11-14 din Hotărârea pronunțată în cauza C-249/89, în care Curtea de Justiție a statuat că acordarea unui împrumut fără dobândă este considerată un aport de capital în sensul Directivei 2008/7/CE, întrucât acesta determină o majorare a patrimoniului societății beneficiare și crește valoarea părților sociale ale acesteia. Societatea beneficiară economisește cheltuieli cu dobânzile; acest lucru determină o creștere a valorii părților sociale.
- 15 În subsidiar, reclamanta susține că împrumutul în cauză reprezintă un aport de capital în sensul articolului 3 [literele] (h)-(j) din Directiva 2008/7/CE și că nu este supus niciunei impozitări indirecte, conform articolului 5 din aceeași directivă.
- 16 Potrivit intimatului, deși restricțiile privind libera circulație a capitalurilor și plăților nu sunt permise, articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE prevede că acest lucru nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite. Acesta se întemeiază pe punctul 81 din hotărârea pronunțată în cauza C-524/04, potrivit căruia împrumutul de la o societate rezidentă a obținut un împrumut de la o societate nerezidentă în condiții care nu corespund liberei concurențe permite statului membru al sediului societății împrumutate să verifice dacă operațiunea constituie, în tot sau în parte, un aranjament pur artificial al cărui scop este de a eluda legislația fiscală a acestui stat membru.
- 17 Intimatul invocă de asemenea hotărârea pronunțată în cauza C-382/16, în care Curtea de Justiție consideră că este admisibilă o reglementare națională în temeiul căreia veniturile unei societăți stabilite într-un stat membru, care a acordat avantaje unei societăți stabilite într-un alt stat membru care îi este asociată, în condiții diferite de cele care ar fi fost convenite între terți independenți în condiții identice sau similare, trebuie considerate ca fiind cele care ar fi rezultat în cazul în care ar fi fost aplicabile condițiile convenite între astfel de terți.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 18 Articolul 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO prevede prezumția irefragabilă de fraudă fiscală atunci când se acordă un împrumut fără dobânzi între persoane asociate sau independente, fără a permite creditorului și împrumutatului să răstoarne prezumția existenței unei fraude fiscale. La punctul 73 din Hotărârea pronunțată în cauza C-524/04, Curtea precizează că simpla împrumutare a unei societăți rezidente i se acordă un împrumut de către o societate asociată stabilită într-un alt stat membru nu poate să constituie temeiul unei prezumții generale de practici abuzive și nu poate justifica o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat. Între persoane neasociate, acordarea

unui împrumut fără dobânzi poate permite să se prezume intenția de fraudă fiscală. În ceea ce privește persoanele asociate care sunt părți contractante la un contract de împrumut fără dobândă, pot fi avute în vedere motive economice legate de interesele grupului de întreprinderi ca motive care justifică încheierea unui contract cu privire la un împrumut fără dobândă. Aplicarea articolului 16 alineatul (2) punctul 3 din ZKPO exclude relevanța juridică a probelor privind existența unor motive economice sau comerciale care justifică acordarea unui împrumut fără dobândă. Presumția irefragabilă are aceeași importanță procedurală în cazul împrumuturilor fără dobânzi încheiate între persoane independente unele de altele.

Cu privire la a doua, a treia și a patra întrebare

- 19 Potrivit articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49/CE, statul de origine nu este obligat să acorde avantajele acestei directive în cazul unor „plăți rezultate din creanțe care nu prevăd rambursarea sumei datorat[e] fără dobândă sau pentru care rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la data emiterii”. Scadența împrumutului intervine la 60 ani de la data intrării în vigoare a acordului și intră în domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2003/49/CE.
- 20 Această directivă a fost transpusă în dreptul național printr-o lege de modificare a ZKPO, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2011 și modificată prin articolul 200 alineatul (1) din ZKPO. Potrivit noului mod de redactare a acestei dispoziții, cota de impozitare a veniturilor prevăzute la articolul 195 este de 10 %; sunt exceptate cazurile menționate la articolul 200a. În aceeași lege de modificare a fost introdus un nou articol 200a, al cărui alineat (3) prevede că alineatele (1) și (2) nu se aplică veniturilor provenite din creanțe care nu au legătură cu dispoziții referitoare la rambursarea datoriei principale sau atunci când rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la emiterie. Articolul 200a alineatul (3) din ZKPO prevede, la punctele 1-3, situațiile prevăzute la articolul 4 alineatul (1) literele (a)-(c) din Directiva 2003/49/CE. Astfel, în cursul anului 2014, în temeiul articolului 16 alineatul (1) și alineatul (2) punctul 3, al articolului 195 alineatul (1), al articolului 200 alineatul (2) și al articolului 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO, a fost prelevat un impozit cu reținere la sursă de 10 % din veniturile unei societăți străine stabilite într-un alt stat membru, obținute de la o persoană rezidentă asociată cu ea, provenite din creanțe care nu sunt legate de dispoziții referitoare la rambursarea datoriei principale sau atunci când rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la emiterie.
- 21 Începând cu 1 ianuarie 2015, a intrat în vigoare o nouă lege de modificare a ZKPO, prin care articolul 200a a fost abrogat, iar articolul 200 alineatul (2) a fost modificat, fiind stabilită o cotă de impozitare de 10 % pentru veniturile prevăzute la articolul 195. Articolul 195 alineatul (6) a fost de asemenea modificat, fiind adăugat un nou punct 3, potrivit căruia veniturile din dobânzi nu sunt supuse unui impozit cu reținere la sursă atunci când sunt îndeplinite condițiile prevăzute la noile alineate (7)-(12). Alineatul (7) enumeră condițiile în care veniturile din

dobânzi nu sunt supuse unui impozit cu reținere la sursă. Din alineatul (11) punctul 4 reiese că alineatul (7) nu se aplică veniturilor provenite din creanțe care nu au legătură cu dispoziții referitoare la rambursarea datoriei principale sau atunci când rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la emitere. La alineatul (11) punctele 1-3 sunt enumerate celelalte situații vizate de articolul 4 din Directiva 2003/49/CE. Astfel, în cursul anului 2015, în temeiul articolului 195 alineatul (1) și alineatul (6) punctul 3 și alineatul (11) punctul 4, precum și al articolului 200 alineatul (2) din ZKPO, a fost prelevat un impozit cu reținere la sursă de 10 % din veniturile unei societăți străine stabilite într-un alt stat membru, obținute de la o persoană locală asociată cu ea, provenite din creanțe care nu sunt legate de dispoziții referitoare la rambursarea datoriei principale sau atunci când rambursarea are scadența la mai mult de 50 de ani de la emitere.

- 22 Potrivit articolului 1 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2011/96/UE, statele membre aplică această directivă repartizării profiturilor de către societățile din statul membru respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt. Potrivit articolului 1 alineatul (2), statele membre nu aplică această directivă demersurilor neonestе, care sunt întreprinse cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal. Potrivit articolului 1 alineatul (3) din Directiva 2011/96/UE, sunt considerate neonestе în sensul alineatului (2) demersurile care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică. Potrivit articolului 5 din Directiva 2011/96/UE, profiturile distribuite societății- mamă de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitelor.
- 23 La punctul 89 din hotărârea pronunțată în cauza C-524/04, Curtea de Justiție a statuat că statul membru al sediului societății care plătește dobânzile aferente unui împrumut către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru poate trata dobânzile plătite de filiala rezidentă ca fiind o repartizare a profitului.
- 24 La punctul 54 din hotărârea pronunțată în cauza C-382/16, Curtea de Justiție a statuat că, atunci când dezvoltarea activităților unei filiale depinde de un aport de capital suplimentar, ca urmare a faptului că aceasta nu dispune de fonduri proprii suficiente, rațiuni comerciale pot justifica mobilizarea de fonduri de către societatea- mamă, în condiții care ar fi neobișnuite între terți.

Cu privire la a cincea întrebare

- 25 Potrivit articolului 3 literele (h), (i) [și (j)] din Directiva 2008/7/CE, vor fi considerate ca fiind aporturi de capital: „o majorare a activelor unei societăți de capital prin prestarea de servicii de către un membru, care nu determină o majorare a capitalului societății, dar determină o modificare a drepturilor în cadrul societății sau poate spori valoarea acțiunilor societății”, „un împrumut contractat de o societate de capital, în cazul în care creditorul are dreptul la un procent din profiturile societății” și „un împrumut contractat de o societate de capital de la un membru sau de la soția sau copilul unui membru sau un împrumut contractat de la o parte terță, dacă este garantat de un membru, cu condiția ca un astfel de împrumut să aibă efecte similare unei majorări de capital”. În temeiul articolului 5

alineatul (1) literele (a) și (b) din aceeași directivă, statele membre nu aplică societăților de capital niciun impozit indirect în ceea ce privește „aporturile de capital” și „împrumuturile sau furnizarea de servicii sub formă de aporturi de capital”.

- 26 La punctul 15 din hotărârea pronunțată în cauza C-249/89, Curtea a statuat că acordarea unui împrumut fără dobânzi de către un asociat societății sale reprezintă o operațiune precum un aport în capital în sensul articolului 4 alineatul (2) litera (b) din Directiva 69/335, înlocuită prin Directiva 2008/7/CE. Potrivit tabelului de corespondență, această din urmă dispoziție corespunde articolului 3 literele (g)-(j) din Directiva 2008/7/CE. La punctul [12] din hotărârea menționată, Curtea a precizat că acordarea unui împrumut fără dobândă permite societății să dispună de capitaluri fără a trebui să suporte costul acestora, iar la punctul 14, că acordarea unui împrumut fără dobândă permite societății să dispună de capitaluri fără a trebui să suporte costul acestora și trebuie, așadar, să fie considerată de natură să majoreze valoarea părților sociale ale societății.
- 27 Având în vedere hotărârea citată anterior, împrumutul fără dobândă acordat recurentei corespunde definiției unui aport de capital în sensul articolului 3 alineatul (1) literele (h)-(j) din Directiva 2008/7/CE.
- 28 La punctul 20 din Hotărârea din 11 noiembrie 1999 pronunțată în cauza C-350/98, se precizează că calificarea unui impozit, a unei taxe, a unei contribuții sau a unei prelevări trebuie efectuată de către Curtea de Justiție în funcție de caracteristicile obiective ale impozitului, independent de calificarea sa în dreptul național.

Cu privire la a șasea întrebare

- 29 În temeiul Protocolului privind condițiile și modalitățile de admitere a Republicii Bulgaria în Uniunea Europeană și al Actului privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria, aceasta din urmă are dreptul de a lăsa neaplicate dispozițiile articolului 1 din Directiva 2003/49/CE până la 31 decembrie 2014. În această perioadă tranzitorie, cota de impozitare a dobânzilor și a redevențelor plătite unei societăți asociate dintr-un alt stat membru sau unui sediu permanent al unei societăți asociate dintr-un stat membru, care se găsește într-un alt stat membru poate fi de 10 % până la 31 decembrie 2010 și nu poate depăși 5% în anii următori, până la 31 decembrie 2014.

Regimul menționat anterior prevăzut la articolul 200 alineatul (2) și la articolul 200a alineatul (1) și alineatul (5) punctul 4 din ZKPO, care era aplicabil în anul 2014, se opune regimului cotei de impozitare maxime de 5 %, prevăzut în secțiunea 6 punctul 3 din anexa VI la protocolul menționat anterior și în secțiunea 6 punctul 3 din anexa VI la actul menționat.