

Cauza C-135/24

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

20 februarie 2024

Instanța de trimitere:

Tribunal de première instance de Liège (Belgia)

Data deciziei de trimitere:

29 ianuarie 2024

Reclamantă:

John Cockerill SA

Pârât:

État belge

**Tribunal de première
instance de Liège**

**- Division Liège [Tribunalul de Primă Instanță din Liège -
Secția Liège]**

Hotărâre

Cauze civile

Camera fiscală

În cauza dintre:

JOHN COCKERILL SA, [omissis]

Reclamantă[omissis],

împotriva:

ÉTAT BELGE [omissis]

Pârât [omissis]

I. PROCEDURA

[omissis]

[mențiuni procedurale]

După ascultarea părților [omissis] în ședința din 18 decembrie 2023 [omissis].

II. SITUAȚIA DE FAPT ȘI OBIECTUL CAUZEI

1.

Contestația privește următoarea cotizație:

Exercițiu fiscal	Articol de rol	Natura impozitului	Data înregistrării
2020	815319915	Impozitul pe profit	01/02/2021

2.

Reclamanta (denumită în continuare „John Cockerill”) este o societate rezidentă belgiană supusă impozitului pe profit în Belgia.

3.

Pentru exercițiul fiscal 2020, aceasta a fost impozitată pe baza datelor conținute în declarația sa.

4.

La 20 aprilie 2021, ea a formulat o cale de atac administrativă împotriva cotizației înregistrate în privința sa pe acest temei.

John Cockerill consideră că imposibilitatea de a fi putut deduce, ca urmare a articolului 207 al optulea paragraf din Code des Impôts sur les Revenus (Codul privind impozitele pe venit) (denumit în continuare „CIR 92”), în versiunea aplicabilă exercițiului în cauză, toate „veniturile sale impozitate deja” (denumite în continuare „VID”) din anul în curs aferente unui transfer intragrup de care beneficiase, transfer care, în opinia sa, îndeplinea toate condițiile articolului 205/5 CIR 92 și făcuse de asemenea obiectul convenției ad hoc prevăzute în Arrêté royal d'exécution du CIR 92 (Decretul regal de punere în aplicare a CIR 92) constituie o

încălcarea a Directivei 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 (denumită în continuare „Directiva mamă-filială” sau „directiva”), care ar fi trebuit totuși să se impună legiuitorului belgian.

5.

Mai precis, în anul 2019, John Cockerill a primit dividende pentru o sumă totală de 102 786 997,32 EUR.

[*omissis*]

John Cockerill apreciază că aceste dividende, în cuantum de 96 302 105,00 EUR, îndeplinesc condițiile pentru a beneficia de regimul veniturilor impozitate definitiv (VID) în privința sa, în conformitate cu articolele 202 și 203 CIR 92.

6.

Pe de altă parte, în același an, John Cockerill a beneficiat de un transfer intragrup de 43 697 824,53 EUR (denumit în continuare „transferul”).

Acest transfer provine de la [*omissis*] [3] societăți [rezidente belgiene.] [*omissis*]

7.

John Cockerill apreciază că acest transfer îndeplinește toate condițiile [*omissis*] [pentru a se încadra în regimul fiscal al transferurilor intragrup].

Cuantumul acestui transfer a fost adăugat la baza de impozitare a John Cockerill aferentă impozitului pe profit pentru exercițiul în litigiu. Cu toate acestea, John Cockerill nu a putut deduce din această bază de impozitare VID-ul din anul în curs.

8.

John Cockerill apreciază că această situație, care a determinat-o să plătească impozitul pe profit deși nu ar fi trebuit să îl plătească în cazul în care nu ar fi primit dividende, este contrară Directivei [mamă-filială] [*omissis*].

9.

John Cockerill a contestat această situație depunând o reclamație la 20 aprilie 2021. Aceasta din urmă a făcut obiectul unei decizii de respingere la 16 septembrie 2022. În consecință, John Cockerill a introdus prezenta acțiune [*omissis*] la 5 decembrie 2022.

III. CERERI

10.

Cu titlu principal, John Cockerill solicită degrevarea de cotizația în litigiu în măsura în care nu a fost în măsură să deducă VID din anul în curs cu privire la transfer, cu încălcarea directivei.

Cu titlu subsidiar, John Cockerill solicită să se adreseze Curții o întrebare preliminară [*omissis*], formulată, dacă este cazul, după cum urmează:

„Articolul 4 din Directiva 2011/96/UE coroborat cu celelalte izvoare de drept al Uniunii trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru (i) care instituie un regim de consolidare fiscală care permite grupurilor de societăți să transfere, în anumite condiții, toate sau o parte din profiturile impozabile realizate de anumite filiale către alte filiale care au înregistrat pierderi în cursul anului fiscal (transferul intragrup), dar (ii) care exclude de la acest avantaj societățile care înregistrează pierderi, până la concurența dividendelor primite, care îndeplinesc condițiile pentru a fi scutite de legislația statului membru de transpunere a Directivei 2011/96/UE?”

11.

Etat belge (statul belgian) consideră că cererea este admisibilă, dar nefondată, și solicită confirmarea cotizației contestate.

IV. ADMISIBILITATE

12.

[*omissis*] [C]ererea este admisibilă [*omissis*].

V. DISCUTII

Primul motiv cu titlu principal:

(i) **Directiva „mamă-filială” și transpunerea acesteia**

13.

Articolul 4 din directivă prevede că, „[î]n cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă [...] primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei [...] să nu impoziteze profiturile respective”.

Prin urmare, directiva prevede o scutire a dividendelor plătite de o societate filială către societatea sa mamă, dacă sunt îndeplinite condițiile impuse de directivă.

14.

În legătură cu efectul direct al directivei, Curtea [*omissis*] a precizat deja, în ceea ce privește articolul 4 din Directiva 90/435:

„61. În această privință, rezultă 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, Rep., p. I-5999, punctul 30) (...)”¹.

15.

Directiva a fost transpusă în dreptul intern belgian potrivit metodei de includere-deducere (articolul 202 și următoarele din CIR 92). Pe scurt, această metodă prevede că dividendele distribuite de filială sunt mai întâi incluse în baza de impozitare a societății-mamă și apoi deduse din această bază, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile legale. În cazul în care VID este mai mare decât baza de impozitare a societății, excedentul de VID poate fi reportat în anii fiscali ulterioari (articolul 205 alineatul 3 CIR 92).

(ii) Regimul belgian al transferului intragrup

16.

[*omissis*]² [*omissis*] Regimul transferului intragrup[, în versiunea aplicabilă în prezenta cauză,³] a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2019 [*omissis*].

Regimul transferului intragrup permite, în anumite condiții foarte stricte, societăților belgiene beneficiare să transfere, în tot sau în parte, profitul lor unor societăți din același grup care ar fi înregistrat pierderi în aceeași perioadă impozabilă.

În cazul societății care efectuează transferul, suma transferată este deductibilă din impozitul pe profit (articolul 205/5 din CIR 92).

¹ Hotărârea din 12 februarie 2009, cauza Cobelfret, 138/07, ECLI:EU:C:2009:82.

² [*omissis*]

³ M.B., 10 august 2018, p. 62656.

În cazul societății care beneficiază de transfer, suma transferată este inclusă în baza de impozitare. Pierderile din anul în curs pot fi utilizate pentru a reduce baza sa de impozitare.

(iii) Regimul VID și consolidarea fiscală parțială belgiană

17.

În temeiul [articolului 207 al optulea paragraf CIR 92, astfel cum era aplicabil la data faptelor] [omissis], VID din anul în curs nu pot fi imputate asupra transferului intragrup primit [omissis].

Astfel, [omissis] [această dispoziție] prevedea că „niciuna dintre deducerile prevăzute la articolele [202 și 203 din CIR] nu poate fi efectuată cu privire la cuantumul transferului intragrup menționat la articolul 185 alineatul 4 primul paragraf, care se regăsește în baza de impozitare”.

Această interdicție este preluată în prezent în articolul 206/3 alineatul 1 primul paragraf a opta liniuță CIR 92.

Întrucât, potrivit articolului 207 al optulea paragraf CIR 92, nu se poate efectua nicio deducere (inclusiv VID) cu privire la cuantumul transferului intragrup, această sumă constituie, așadar, o „bază minimă de impozitare”.

În mod concret, John Cockerill subliniază că baza sa de impozitare pentru exercițiul fiscal 2020 se ridică la 44 142 423,75 EUR [omissis], respectiv la o sumă egală cu transferul, majorat cu o sumă corespunzătoare [unei părți din] cheltuielile cu mașina [omissis] (444 599,22 EUR), la [care] se aplică și o limită de deducere a VID (articolul 207 al șaptelea paragraf din CIR, astfel cum era aplicabil la data faptelor).

Impozitul pe profit datorat pentru această sumă se ridică la 13 057 328,95 EUR.

Dacă John Cockerill nu ar fi primit niciun dividend în cursul exercițiului fiscal în litigiu, baza sa de impozitare ar fi fost negativă (și anume - 4 854 452,59 EUR). Pentru exercițiul în litigiu nu ar fi fost datorat niciun impozit pe profit.

(iv) Rezumatul poziției părților

18.

John Cockerill arată că regimul transferului intra-grup din dreptul belgian nu permite deducerea VID din anul în curs cu privire la transferul intragrup primit. John Cockerill constată că, din acest motiv, ea este lipsită de un „avantaj fiscal”. Aceasta consideră că este o diferență de tratament contrară directivei atunci când se compară situația unei societăți care primește dividende scutite de directivă cu o

alta care nu primește dividende (chiar dacă ambele au beneficiat de același transfer intragrup).

De asemenea, John Cockerill consideră că refuzul unui avantaj fiscal prevăzut de dreptul intern belgian unei societăți care a primit dividende scutite echivalează cu impozitarea dividendelor cu încălcarea directivei.

În sfârșit, potrivit John Cockerill, simplul fapt că VID care nu au putut fi imputate asupra transferului intragrup primit pot fi reportate nu permite atenuarea caracterului contrar al regimului cu directiva. Impozitarea dividendelor pentru a acorda ulterior o deducere reportabilă pentru exercițiile fiscale următoare nu echivalează cu scutirea pur și simplu a acestor dividende. În plus, în opinia sa, interdicția de a deduce VID din anul în curs cu privire la transferul intragrup primit nu constituie o dispoziție antiabuz.

19.

La rândul său, Etat belge amintește că, potrivit regimului aplicabil, dividendele „VID” care nu au putut fi deduse în temeiul articolului 207 al optulea paragraf din CIR 92 pot fi reportate pentru exercițiile ulterioare.

Etat belge continuă amintind că Directiva mamă-filială „nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului” (articolul 1 [alineatul (2)] din directivă).

Prin urmare, potrivit Etat belge, deși este adevărat că eliminarea celui de al treilea alineat al articolului 205/5 CIR 92 nu mai interzice societăților părți la o convenție intragrup să transfere peste ceea ce impune simpla compensare a pierderii societății care primește transferul, un astfel de transfer superior pierderii respective va fi neutralizat prin aplicarea articolului 207 al optulea paragraf CIR 92.

Potrivit Etat belge, această din urmă dispoziție limitează astfel interesul unui transfer care depășește pierderea fiscală a societății care îl primește. Voința inițială a legiuitorului de a limita asemenea transferuri intragrup rămâne astfel neschimbată.

Având în vedere rațiunea de a fi a regimului de transfer intragrup, care este de a asigura o justă compensare între profiturile și pierderile suferite în cadrul unui grup de societăți, dispoziția conținută la articolul 207 al optulea paragraf CIR 92 constituie o dispoziție „limitativă” care urmărește să contracareze orice intenție de a abuza de regimul de transfer intragrup prin neutralizarea avantajelor care ar decurge dintr-un transfer intragrup prea ridicat și să evite denaturarea condițiilor de concurență în cadrul pieței interne.

În sfârșit, Etat belge insistă, pe de o parte, asupra caracterului voluntar și liber al regimului intragrup și face, pe de altă parte, o paralelă cu regimul avantajelor

neobișnuite și benevole. Potrivit Etat belge, aplicarea articolului 207 al optulea paragraf CIR 92 este indisociabilă de regimul de transfer intragrup.

Analiza Tribunal [de première instance]

20.

Tribunalul constată că Curtea [*omissis*] a consacrat efectul direct al articolului 4 alineatul (1) din Directiva mamă-filială⁴.

21.

În plus, diferite hotărâri ale Curții [*omissis*]⁵⁶ tratează chestiuni similare și, printre altele, o hotărâre din 19 decembrie 2019⁷, în care se amintește că directiva:

⁴ Acest efect direct este amintit în special într-o decizie anticipată nr. 2019.0935 din 19.11.2019

⁵ CJUE, 12 februarie 2009, C-138/07, care stipulează:

„Articolul 4 alineatul (1) prima liniuță 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 avută în vedere, rămâne un sold de profit pozitiv după deducerea celorlalte profituri scutite. Articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 este necondițional și suficient de precis pentru a putea fi invocat în fața instanțelor naționale.”

⁶ CJUE, 26 octombrie 2017, C-39/16 (ECLI:EU:C:2017:813 1), a declarat la punctul 52:

Pe de altă parte, este necesar să se constate că norma prevăzută la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435 ar priva- o de efect util pe cea prevăzută la alineatul (1) al aceluiași articol dacă cea dintâi normă ar fi interpretată în sensul că permite statelor membre să se opună deduceri din profitul impozabil al unei societăți- mamă a tuturor dobânzilor plătite pentru împrumuturi, până la concurența unui cuantum egal cu cel al dividendelor, care beneficiază de scutire de impozit, provenite din participații deținute de societatea- mamă în cadrul unei societăți filiale, fără ca această nedeductibilitate să se limiteze la dobânzile aferente finanțării unei astfel de participații din care provin aceste dividende. Astfel, o asemenea interpretare ar permite statelor membre respective să majoreze indirect venitul impozabil al unei societăți- mamă, afectând astfel neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii dividendelor plătite de o filială cu sediul într- un stat membru către societatea- mamă stabilită într- un alt stat membru.

⁷ CJUE, 19 decembrie 2019, C-389/18, a declarat la punctul 45: *„Rezultă, așadar, că combinarea regimului VID aplicabil dividendelor primite, a ordinii deducerilor prevăzute de reglementarea națională, precum și a limitării în timp a posibilității de a utiliza DCR poate avea ca efect ca perceperea să determine, pentru societatea- mamă, pierderea unui alt avantaj fiscal prevăzut de legislația națională și, astfel, o impozitare mai oneroasă a respectivei societăți decât cea la care ar fi fost supusă dacă nu ar fi primit dividende de la filiala sa nerezidentă sau dacă, astfel cum arată instanța de trimitere, dividendele ar fi fost pur și simplu înlăturate din baza de impozitare a societății- mamă.”*

„interzice statelor membre să impoziteze societatea- mamă pentru profiturile distribuite de filiala sa[...] și că intră sub incidența unei asemenea interdicții și o reglementare națională care, deși nu impozitează ca atare dividendele încasate de societatea- mamă, poate avea drept efect ca societatea- mamă să fie în mod indirect supusă unei impozitări pe aceste dividende”.

Etat belge consideră totuși că această jurisprudență nu poate fi transpusă în special pentru că directiva ar proteja numai societatea-mamă care beneficiază de dividende și că, în sistemul de drept belgian aplicabil faptelor, beneficiarul care primește transferul nu este contribuabilul avantajat.

Cu toate acestea, Tribunalul constată că, în orice ipoteză, în speță, la analiza jurisprudenței Curții [omissis], se ridică o dificultate de interpretare a dreptului Uniunii⁸.

[formularea întrebării preliminare reproduse în dispozitiv] [omissis]

PENTRU ACESTE MOTIVE,

Tribunal [de première instance] [Tribunalul de Primă Instanță], statuând în contradictoriu, [mențiuni procedurale]

[omissis]

Declară că este necesar să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

- Articolul 4 din Directiva 2011/96/UE are un efect direct și, coroborat cu celelalte izvoare de drept al Uniunii, trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru:
 - (i) care instituie un regim de consolidare fiscală (transferul intragrup) care permite grupurilor de societăți să transfere, în anumite condiții, toate sau o parte din profiturile impozabile realizate de anumite filiale către alte filiale care au înregistrat pierderi în cursul anului fiscal (transferul intragrup), și
 - (ii) care exclude de la acest avantaj societățile care înregistrează pierderi, până la concurența dividendelor primite, care îndeplinesc condițiile pentru a fi scutite de legislația statului membru de transpunere a Directivei 2011/96/UE?

⁸ A se vedea de asemenea răspunsul ministrului de finanțe la Întrebarea parlamentară nr. 1301 a domnului Peter De Roover din 11.01.2023, care poate fi consultat în special la adresa www.fisconetplus.be.

- Această legislație poate intra în domeniul de aplicare al articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2011/96/UE care precizează că „nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului”[?] [*omissis*]

[mențiuni procedurale și semnături]

[*omissis*]

DOCUMENT DE LUCRU