

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Cauza C-295 din 2021, Allianz Benelux SA. Plată de dividende intracomunitare. Impozitarea veniturilor din dividende la nivelul societății mama.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

20 octombrie 2022

„Trimitere preliminară – Regim fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite – Directiva 90/435/CEE – Articolul 4 alineatul (1) – Scutirea unei societăți-mamă de impozitul pe dividendele plătite de filiala sa – Reportarea unor excedente de venituri impozitate definitiv în exerciții fiscale ulterioare – Absorbția unei societăți care dispune de excedente de venituri impozitate definitiv de o altă societate – Reglementare națională care limitează transferul acestor excedente către societatea absorbantă”

În cauza C-295/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d'appel de Bruxelles (Belgia), prin decizia din 29 aprilie 2021, primită de Curte la 10 mai 2021, în procedura

**Allianz Benelux SA**

împotriva

**État belge, SPF Finances,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul M. Safjan, președinte de cameră, și domnii N. Jääskinen și M. Gavalec (raportor), judecători,

avocat general: A. Rantos,

grefier: doamna M. Krausenböck, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 februarie 2022,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Allianz Benelux SA, de V.-A. De Brauwere, avocate;
- pentru guvernul belgian, de S. Baeyens și J.-C. Halleux, precum și de C. Pochet, în calitate de agenți, asistați de D. Delvaux în calitate de expert;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 28 aprilie 2022,

pronunță prezenta

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatul (1) 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 (JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97) coroborat cu A treia directivă 78/855/CEE a Consiliului din 9 octombrie 1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind fuziunile societăților comerciale pe acțiuni (JO 1978, L 295, p. 36, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 42) și cu A șasea directivă 82/891/CEE a Consiliului din 17 decembrie 1982 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind divizarea societăților comerciale pe acțiuni (JO 1982, L 378, p. 47, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 50).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Allianz Benelux SA, pe de o parte, și État belge, SPF Finances, pe de altă parte, în legătură cu stabilirea profitului impozabil al acestei societăți în vederea aplicării impozitului pe profit pentru exercițiile fiscale 2004-2007.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva 90/435*

3 Al treilea și al patrulea considerent ale Directivei 90/435 prevăd:

„întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți-mamă și filiale în diferite state membre variază apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea între societățile din diferite state membre este astfel dezavantajată în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru; întrucât este necesar să se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natură să stimuleze gruparea societăților comerciale la scară comunitară;

întrucât, dacă o societate-mamă primește, în calitate de asociat al societății-filială, profituri distribuite, statul societății-mamă trebuie:

- fie să nu impoziteze aceste profituri;
- fie să impoziteze aceste profituri și, în același timp, să autorizeze societatea-mamă să deducă din valoarea impozitului datorat cota impozitului filialei aferente acestor profituri;”.

4 Articolul 1 alineatul (1) prima și a doua liniuță din această directivă are următorul cuprins:

„Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

- repartizării profiturilor primite de societățile din statul respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;
- repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt.”

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

5 Potrivit articolului 4 alineatele (1) și (2) din directiva menționată:

„(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 reședința, 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 beneficiile repartizate de filială.”

6 Directiva 90/435 a fost modificată printre altele prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118). Potrivit articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, în versiunea rezultată din Directiva 2003/123:

„În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul în care este situată societatea-mamă și statul în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:

- să nu impoziteze profiturile respective sau
- să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozitul pe societate aferentă profiturilor și plătită de filială și subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să respecte cerințele prevăzute la articolele 2 și 3, până la limita cuantumului reprezentând impozitul aferent datorat.”

7 Directiva 90/435 a fost abrogată prin 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 (JO 2011, L 345, p. 8), intrată în vigoare la 18 ianuarie 2012. Totuși, ținând seama de data faptelor din litigiul principal, *ratione temporis*, le este aplicabilă Directiva 90/435.

### Directiva 78/855

8 Articolul 19 alineatul (1) din Directiva 78/855 prevede:

„O fuziune are următoarele efecte *ipso iure* și simultan:

- (a) transferul, atât între societatea absorbită și societatea absorbantă, cât și în ceea ce privește terții, al tuturor activelor și pasivelor societății absorbite către societatea absorbantă;

[...]”

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### *Dreptul belgian*

9 Articolul 202 alineatul (1) din Codul impozitelor pe venit din 1992, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „CIR 1992”), prevede:

„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 ori cu ocazia împărțirii totale sau parțiale a patrimoniului unei societăți;

[...]”

10 Potrivit articolului 204 primul paragraf din CIR 1992:

„Veniturile deductibile în temeiul articolului 202 alineatul 1 punctele 1°, 3° și 4° sunt considerate incluse în profiturile aferente perioadei impozabile în limita a 95 [%] din suma încasată sau colectată, majorată eventual cu impozitul efectiv sau fictiv pentru veniturile obținute din bunuri mobile sau, în ceea ce privește veniturile menționate la articolul 202 alineatul 1 punctele 4° și 5°, diminuată cu dobânzile plătite vânzătorului, atunci când titlurile de valoare au fost dobândite în perioada impozabilă.”

11 Articolul 205 alineatul (2) din CIR 1992 are următorul cuprins:

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

12 Articolul 206 din CIR 1992 prevede:

„(1) Pierderile profesionale anterioare sunt deduse succesiv din veniturile profesionale realizate în fiecare dintre următoarele perioade fiscale.

„(2) [...]”

În cazul unei fuziuni realizate în conformitate cu articolul 211 [alineatul] (1), pierderile profesionale pe care societatea absorbită le-a suferit înaintea acestei fuziuni rămân deductibile la nivelul societății absorbante proporțional cu partea reprezentată de activul net fiscal înainte de fuziune al elementelor absorbite ale societății absorbite din totalul, de asemenea înainte de fuziune, al activului net fiscal al societății absorbante și al valorii fiscale nete a elementelor absorbite. În cazul unei divizări efectuate în temeiul articolului 211 alineatul (1), regula trasată anterior se aplică părții din pierderile profesionale care este determinată proporțional cu valoarea fiscală netă a elementelor absorbite în totalul activului net fiscal al societății absorbite.”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

13 La 16 noiembrie 1995, AGF l'Escaut SA a absorbit două societăți de asigurare. La 15 septembrie 1999, AGF însăși, precum și alte cinci societăți de asigurări au fost absorbite de Assubel-Vie SA.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

14 Societățile absorbite de AGF l'Escaut și de Assubel-Vie, reunite sub denumirea socială Allianz Benelux, dispuneau de excedente de venituri impozitate definitiv (denumite în continuare „VID”) care erau reportabile în exercițiile ulterioare. Allianz Benelux a reportat astfel integral aceste excedente de VID pentru exercițiile 2004-2007. Această reportare integrală a fost respinsă de administrația fiscală belgiană.

15 În urma unei reclamații formulate de Allianz Benelux împotriva acestei respingeri, directorul regional competent al administrației fiscale belgiene, printr-o decizie din 19 decembrie 2012, a considerat că, în lipsa unei dispoziții legale care să prevadă transferul excedentelor de VID de la o societate absorbită către societatea absorbantă, reportarea excedentelor de VID ale societăților absorbite solicitată în speță de Allianz Benelux nu avea nicio bază legală. Totuși, acesta a admis reportarea parțială a acestor excedente numai în măsura proratei prevăzute la articolul 206 alineatul (2) din CIR 1992 în materie de pierderi recuperabile.

16 Allianz Benelux a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Tribunalul de Primă Instanță Francofon din Bruxelles, Belgia). Prin hotărârea din 20 mai 2016, această instanță a respins cererea de reportare integrală a excedentelor VID.

17 Allianz Benelux a declarat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere. Această societate arată că lipsa unei reportări integrale de către societatea absorbantă a VID reportabile de care dispunea societatea absorbită conduce, în primul rând, la impozitarea acestor venituri, în al doilea rând, la încălcarea articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 și, în al treilea rând, la încălcarea principiului neutralității fiscale.

18 În aceste condiții, cour d'appel de Bruxelles (Curtea de Apel din Bruxelles, Belgia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (1) din Directiva [90/435], coroborat sau nu cu dispozițiile Directivei [78/855] și ale Directivei [82/891] privind dreptul societăților, trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care prevede că profitul distribuit, vizat de prima directivă, este integrat în baza de impozitare a societății beneficiare a dividendelor înainte de a fi dedus din aceasta în limita a 95 % din cuantumul acestuia și, după caz, este reportat pentru exercițiile fiscale ulterioare, însă care, în lipsa unei dispoziții specifice care să prevadă în cazul unei operațiuni de reorganizare a societăților că deducerile astfel reportate la nivelul societății cedente sunt transferate integral societății beneficiare, are drept consecință faptul că profitul vizat este impozitat în mod indirect cu ocazia operațiunii menționate, ca urmare a aplicării unei dispoziții care limitează transferul deducerilor respective proporțional cu partea reprezentată de activul net fiscal înainte de operațiune al elementelor absorbite ale societății cedente din totalul, de asemenea înainte de operațiune, al activului net fiscal al societății absorbante și al valorii fiscale nete a elementelor absorbite?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

#### ***Cu privire la admisibilitate***

19 Mai întâi, trebuie arătat că, deși, în întrebarea preliminară, instanța de trimitere se referă nu numai la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, ci și la Directivele 78/855 și 82/891, ea nu menționează nicio dispoziție specială din aceste din urmă două directive și nici nu prezintă motivele pentru care acestea ar fi relevante în cauza principală.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

20 Or, în primul rând, în ceea ce privește Directiva 82/891, aceasta nu reglementează, conform articolului 1, decât divizările societăților pe acțiuni prin absorbție și/sau prin constituirea de noi societăți, astfel încât nu este aplicabilă în cauza principală, care privește o fuziune distinctă de astfel de divizări.

21 În al doilea rând, Directiva 78/855 nu este aplicabilă nici cauzei principale, întrucât nu privește decât aspectele de drept privat proprii fuziunilor fără a conține dispoziții cu aplicabilitate fiscală. În această privință, aspectele fiscale ale fuziunilor în cadrul Uniunii Europene erau reglementate, la data faptelor din litigiul principal, de Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92).

22 În ceea ce privește, în al treilea rând, Directiva 90/435, trebuie amintit, pe de o parte, că, astfel cum reiese în special din al treilea și din al patrulea considerent, aceasta urmărește eliminarea dublei impuneri, în termeni economici, a profiturilor distribuite de o filială cu sediul într-un stat membru societății-mamă stabilite într-un alt stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scara Uniunii. În acest scop, pentru a atinge obiectivul neutralității pe plan fiscal, articolul 4 alineatul (1) din această directivă prevede o normă care urmărește să evite ca profiturile distribuite să fie supuse impozitării prima oară la nivelul filialei și a doua oară la cel al societății-mamă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctele 35 și 36, precum și jurisprudența citată). Or, nicio dispoziție din aceeași directivă nu prevede în mod expres aplicarea sa în cadrul unor operațiuni de fuziuni între societăți precum cele în discuție în litigiul principal.

23 Pe de altă parte, articolul 1 din Directiva 90/435 vizează repartizarea profiturilor primite de societățile dintr-un stat membru și provenite de la filialele lor cu sediul în alte state membre. Pe de altă parte, conform jurisprudenței Curții, articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din această directivă nu reglementează situația în care sediul societății care distribuie dividendele se află în același stat membru precum cel al societății beneficiare a acestora (Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 57).

24 Or, în speță cererea de decizie preliminară nu conține nicio informație privind proveniența dividendelor primite de societățile absorbite, astfel încât nu este posibil să se stabilească dacă tranzacțiile în discuție în litigiul principal sunt reglementate de Directiva 90/435 sau dacă, dimpotrivă, acestea constituie o situație pur internă care nu implică decât societăți belgiene.

25 Cu toate acestea, pe de o parte, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările preliminare referitoare la interpretarea dreptului Uniunii beneficiază de o prezumție de relevanță (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2022, Cilevičs e.a., C-391/20, EU:C:2022:638, punctul 42 și jurisprudența citată). Pe de altă parte, Curtea a constatat deja că dreptul intern belgian face trimitere, în ceea ce privește regimul VID, la Directiva 90/435 și, prin urmare, a recunoscut admisibilitatea cererilor de decizie preliminară în temeiul acestei trimiteri, statuând că, întrucât întinderea trimiterii efectuate de dreptul național la dreptul Uniunii este o problemă reglementată exclusiv de dreptul național, numai instanța națională are competența de a aprecia întinderea exactă a acestei trimiteri la dreptul Uniunii, competența Curții fiind limitată numai la examinarea dispozițiilor acestui drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2012, Punch Graphix Prepress Belgium, C-371/11, EU:C:2012:647, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

26 În speță, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 33 din concluzii, din cererea de decizie preliminară reiese că administrația fiscală belgiană a întemeiat în mod explicit decizia în discuție în litigiul principal pe jurisprudența Curții în materie de VID.

27 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se constate că întrebarea preliminară este admisibilă și că aceasta trebuie analizată numai în lumina Directivei 90/435.

### *Cu privire la fond*

28 Prin intermediul întrebării preliminare unice, 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 primite de o societate sunt integrate în baza de impozitare a acesteia înainte de a fi deduse din aceasta în limita a 95 % din cuantumul lor și care permite, după caz, reportarea acestei deduceri în exercițiile fiscale ulterioare, însă care, în cazul absorbției acestei societăți în cadrul unei fuziuni, limitează transferul reportării acestei deduceri către societatea absorbantă proporțional cu partea reprezentată de activul net fiscal al societății absorbite în totalul activului net fiscal al societății absorbante și al societății absorbite.

29 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, în versiunea rezultată din Directiva 2003/123, prevede că, în cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul în care este situată societatea-mamă și statul în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei, fie să nu impoziteze profiturile respective, fie să le impoziteze autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozitul pe societate aferentă acestor profituri și plătită de filială și subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să respecte cerințele prevăzute la articolele 2 și 3 din această primă directivă, până la limita cuantumului care reprezintă impozitul aferent datorat.

30 Directiva 90/435 lasă astfel în mod explicit statelor membre posibilitatea de a alege între sistemul scutirii și sistemul imputării, prevăzute la prima și, respectiv, la a doua liniuță a articolului 4 alineatul (1) din aceasta (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 31, precum și jurisprudența citată).

31 Potrivit indicațiilor care figurează în cererea de decizie preliminară, Regatul Belgiei a optat pentru sistemul scutirii prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435. Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată doar în lumina acestei dispoziții.

32 În această privință, Curtea a arătat, pe de o parte, că obligația statului membru care a ales sistemul prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 de a nu impozita profiturile pe care le primește societatea-mamă, în calitate de asociat, de la societatea-filială a acesteia nu este însoțită de nicio condiție și este exprimată sub rezerva unică a alineatelor (2) și (3) ale aceluiași articol, precum și a articolului 1 alineatul (2) din această directivă și, pe de altă parte, că intră de asemenea în domeniul de aplicare al interdicției prevăzute la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță o reglementare națională care, deși nu impozitează ca atare dividendele primite de societatea-mamă, este susceptibilă să aibă ca efect impozitarea indirectă a dividendelor primite de societatea-mamă (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctele 33 și 37, precum și jurisprudența citată).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

33 În ceea ce privește regimul fiscal belgian referitor la VID, din dosarul de care dispune Curtea reiese că acesta prevedea inițial că dividendele primite de societatea-mamă se adăugau la baza de impozitare a acesteia și că se deducea din această bază un quantum în limita a 95 % din aceste dividende, dar numai în măsura în care exista profit impozabil la nivelul societății-mamă și fără posibilitatea de a reporta în exercițiile fiscale ulterioare partea nededusă a VID (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 39).

34 Cu toate acestea, ca urmare a Hotărârii din 12 februarie 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), regimul VID a fost modificat în sensul că, în conformitate cu articolul 205 alineatul (3) din CIV 1992, partea din VID care nu poate fi dedusă în cursul exercițiului fiscal respectiv, din cauza unui profit insuficient, poate, pe viitor, să facă obiectul unei reportări în exercițiile fiscale ulterioare și că această reportare nu este limitată în timp. Rezultă astfel că diminuarea pierderilor reportabile, la care conduce includerea dividendelor în baza de impozitare a societății-mamă, este pe viitor compensată de o reportare, nelimitată în timp, a VID în același quantum (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 40).

35 În speță, cauza principală nu privește o situație în care dividendele plătite de o filială societății sale mamă ar fi fost impozitate în sarcina acesteia, ci o situație în care, prin analogie cu ceea ce prevede legislația națională în materia transferului pierderilor unei societăți absorbite către societatea absorbantă în caz de fuziune, administrația fiscală belgiană nu a admis decât parțial transferul excedentelor de VID de care dispunea societatea absorbită către societatea absorbantă, și anume în limita părții din activul net fiscal total al societății absorbite și al societății absorbante pe care o reprezenta activul net fiscal al societății absorbite.

36 În primul rând, trebuie să se constate că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 nu prevede posibilitatea de a efectua reportarea necondiționată a excedentelor care constituie un venit impozitat definitiv, precum cele care fac obiectul regimului fiscal belgian referitor la VID, de la o societate absorbită către societatea absorbantă. Această dispoziție se limitează să impună statelor membre, astfel cum s-a arătat la punctele 29 și 30 din prezenta hotărâre, să aleagă între sistemul scutirii și sistemul imputării pentru a evita dubla impozitare economică a distribuirii dividendelor de către o filială către societatea-mamă a acesteia, fără a stabili modul în care statele membre care au ales sistemul scutirii trebuie să îl pună în aplicare.

37 În consecință, ținând seama de necesitățile ordinii lor juridice interne, statele membre sunt libere să determine modalitățile potrivit cărora este atins rezultatul prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 (Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 50).

38 În al doilea rând, nici Directiva 90/434, nici vreun alt text de drept al Uniunii nu prevăd dreptul la reportarea necondiționată a excedentelor precum cele menționate la punctul 36 din prezenta hotărâre, de la societatea absorbită către societatea absorbantă, în cadrul fuziunilor, astfel cum se solicită de Allianz Benelux.

39 În al treilea rând, trebuie analizat dacă un regim privind un VID precum cel în discuție în litigiul principal determină o impozitare directă sau indirectă a dividendelor încasate incompatibilă cu articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435.

40 Pe de o parte, în ceea ce privește existența unei eventuale impozitări directe a dividendelor, din dosarul de care dispune Curtea reiese că regimul privind VID în discuție în litigiul principal permite să se asigure că dividendele încasate de la societatea absorbită nu sunt impozitate în sarcina societății



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

absorbante. Astfel, acest regim prevede că, într-o primă etapă, dividendele încasate de societatea-mamă sunt incluse în baza sa impozabilă și, într-o a doua etapă, un quantum echivalent cu 95 % din aceste dividende este dedus din această bază în măsura în care profiturile impozabile subzistă în sarcina societății-mamă după deducerea celorlalte profituri scutite. Prin urmare, regimul menționat nu determină o impozitare directă a dividendelor scutite în temeiul articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, ceea ce, de altfel, nici nu a susținut niciuna dintre părțile care au prezentat observații.

41 Pe de altă parte, în ceea ce privește existența unei eventuale impozitări indirecte a dividendelor, căreia i s-ar opune, astfel cum s-a amintit la punctul 32 din prezenta hotărâre, articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, trebuie să se stabilească dacă obligația prevăzută de această dispoziție se opune efectelor fiscale pe care o limitare a transferului de reportare a excedentelor în cadrul unui regim referitor la VID în cadrul unei fuziuni prin absorbție le produce asupra bazei de impozitare a societății beneficiare a dividendelor.

42 În această privință, trebuie amintit că, în Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities (C-389/18, EU:C:2019:1132), care privea ordinea în care erau deduse în dreptul fiscal belgian veniturile deductibile din profiturile impozabile, în special excedentele VID în raport cu alte venituri a căror reportare a deducerii fiscale era limitată în timp, Curtea a efectuat o comparație a situației în discuție în această cauză, în cadrul căreia societatea-mamă ar fi trebuit să respecte, la momentul deducerii fiscale, ordinea de prioritate a deducerii impozitului pe profit în exces față de o altă deducere fiscală, cu situația existentă dacă Regatul Belgiei ar fi aplicat un sistem al scutirii care ar fi exclus pur și simplu dividendele din baza de impozitare.

43 Or, astfel cum sugerează atât guvernul belgian, cât și Comisia, un astfel de raționament care se întemeie pe compararea a două situații se poate aplica de asemenea prin analogie în cauza principală, chiar dacă acest raționament a fost pus în aplicare de Curte în contextul relației dintre o societate-mamă și filiala sa.

44 Prin urmare, trebuie să se efectueze o comparație a unei situații precum cea în discuție în litigiul principal, în cadrul căreia, cu ocazia unei fuziuni prin absorbție, aceeași limitare a proratei a fost aplicată reportării atât a pierderilor, cât și a excedentelor de VID ale societății absorbite, cu situația în care statul membru în cauză ar fi instituit un sistem al scutirii simplu care prevede excluderea dividendelor din baza de impozitare și în care o limitare proporțională s-ar aplica numai reportării pierderilor, iar nu reportării excedentelor VID.

45 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 57 din concluzii, din această comparație reiese că situația în care limitarea proratei se aplică atât reportării excedentelor de VID, cât și reportării pierderilor în caz de fuziune nu pare să determine o impozitare mai împovăraătoare decât cea în care dividendele ar fi excluse din baza de impozitare a societății beneficiare. Neutralitatea fiscală în cele două situații pare să fie respectată.

46 În plus, astfel cum arată Comisia, dacă excedentele VID ar fi transferate integral societății absorbante, în timp ce o limitare a proratei precum cea din litigiul principal se aplică transferului de pierderi, această societate s-ar afla într-o situație mai favorabilă decât dacă Regatul Belgiei ar fi prevăzut o scutire simplă.

47 În plus, în cauzele care implică legislația națională în discuție în litigiul principal, Curtea a reamintit că statele membre sunt libere să stabilească modalitățile de atingere a rezultatului prevăzut la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctul 61, precum și Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctele 50 și 53, precum și jurisprudența citată).

48 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care prevede că dividendele primite de o societate sunt integrate în baza de impozitare a acesteia înainte de a fi deduse din aceasta în limita a 95 % din cuantumul lor și care permite, după caz, reportarea acestei deduceri în exercițiile fiscale ulterioare, însă care, în cazul absorbției acestei societăți în cadrul unei fuziuni, limitează transferul reportării acestei deduceri către societatea absorbantă proporțional cu partea reprezentată de activul net fiscal al societății absorbite în totalul activului net fiscal al societății absorbante și al societății absorbite.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

**Articolul 4 alineatul (1) 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:**

**nu se opune reglementării unui stat membru care prevede că dividendele primite de o societate sunt integrate în baza de impozitare a acesteia înainte de a fi deduse din aceasta în limita a 95 % din cuantumul lor și care permite, după caz, reportarea acestei deduceri în exercițiile fiscale ulterioare, însă care, în cazul absorbției acestei societăți în cadrul unei fuziuni, limitează transferul reportării acestei deduceri către societatea absorbantă proporțional cu partea reprezentată de activul net fiscal al societății absorbite în totalul activului net fiscal al societății absorbante și al societății absorbite.**