

DECIZIA COMISIEI

din 26 ianuarie 2011

privind ajutorul de stat acordat de Germania C 7/10 (ex CP 250/09 și NN 5/10) Schemă privind reportarea fiscală a pierderilor în cazul restructurării societăților aflate în dificultate (Legea privind impozitul pe profit „KStG, Sanierungsklausel”)

[notificată cu numărul C(2011) 275]

(Numai textul în limba germană este autentic)

(Text cu relevanță pentru SEE)

(2011/527/UE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind Uniunea Europeană și Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), în special articolul 108 alineatul (2) primul paragraf ⁽¹⁾,

având în vedere Acordul privind Spațiul Economic European, în special articolul 62 alineatul (1) litera (a),

după ce părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile în conformitate cu dispozițiile menționate ⁽²⁾,

întrucât:

1. PROCEDURA

- (1) Prin scrisorile din 5 august 2009 și 30 septembrie 2009, Comisia a solicitat Germaniei informații cu privire la articolul 8c din Legea privind impozitul pe profit (denumită în continuare „KStG”). Autoritățile germane au răspuns prin scrisorile din 20 august 2009 și din 5 noiembrie 2009. Prin decizia din 24 februarie 2010, Comisia a inițiat procedura oficială de investigare cu privire la măsura de ajutor, în conformitate cu articolul 108 alineatul (2) TFUE.
- (2) Decizia Comisiei de inițiere a procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* ⁽³⁾. În același timp, părțile interesate au fost invitate să își prezinte observațiile.
- (3) Autoritățile germane au răspuns prin scrisoarea din 9 aprilie 2010.
- (4) La 9 aprilie, respectiv 3 iunie 2010 au avut loc la Bruxelles două întâlniri cu reprezentanți ai Germaniei. Germania a transmis informații suplimentare la 2 iulie 2010. Comisia nu a primit observații de la părțile interesate.

2. DESCRIEREA MĂSURII

2.1. Context

- (5) În esență, în Germania, impozitarea întreprinderilor se realizează prin Legea privind impozitul pe venit

⁽¹⁾ Cu efect de la 1 decembrie 2009, articolele 87 și 88 din Tratatul CE au fost înlocuite cu articolele 107 și 108 din TFUE. În esență, articolele 87 și 88 din Tratatul CE și articolele 107 și 108 TFUE sunt identice. În cadrul prezentei decizii, trimerile la articolele 107 și 108 TFUE trebuie interpretate ca trimerile la articolele 87 și 88 din Tratatul CE, dacă este cazul.

⁽²⁾ JO C 90, 8.4.2010, p. 8.

⁽³⁾ A se vedea nota de subsol 2.

(denumită în continuare „EstG”) și prin KStG. Conform articolului 10d alineatul (2) din EstG, există posibilitatea reportării pierderilor înregistrate pe parcursul unui an fiscal, cu alte cuvinte veniturile impozabile din anii fiscali următori, conform principiului capacității de plată, pot fi diminuate prin deducerea pierderilor până la o sumă totală anuală de 1 milion EUR. Conform articolului 8 alineatul (1) din KStG, întreprinderile care fac obiectul impozitului pe profit dispun, de asemenea, de această posibilitate de reportare a pierderilor.

- (6) Posibilitatea reportării pierderilor a condus la achiziționarea de întreprinderi care își încetaseră de multă vreme orice activitate comercială, însă care dispuneau în continuare de pierderi reportate (așa-numitele societăți fictive sau *empty-shell companies*).

- (7) Pentru a combate astfel de achiziții de societăți fictive, legiuitorul german a restricționat în anul 1997 posibilitatea reportării pierderilor, introducând în articolul 8 alineatul (4) din KStG așa-numita reglementare privind achiziția societăților fictive. Această reglementare limitează posibilitatea reportării pierderilor la întreprinderile identice din punct de vedere juridic și economic cu întreprinderea care a înregistrat pierderi. Reglementarea nu conține o definiție a termenului „identice din punct de vedere economic”, însă prezintă un exemplu negativ și două exemple pozitive.

- (a) Situația în care sunt transferate mai mult de jumătate din acțiunile unei societăți de capital, iar societatea de capital își continuă sau își reia activitatea comercială cu active în cea mai mare parte noi nu reprezintă o situație de identitate economică.

- (b) Identitatea economică are loc în situația în care aportul de noi active este destinat exclusiv reorganizării activității care a cauzat deducerea pierderilor reziduale, iar societatea își continuă activitatea în următorii cinci la o scară asemănătoare din perspectiva de ansamblu a situației economice.

- (c) De asemenea, identitatea economică are loc în situația în care cumpărătorul, în loc să contribuie cu noi active, compensează pierderile suportate de întreprinderea care a înregistrat pierderi.
- (8) Ultimele două exemple au fost numite cu caracter general schemă privind reportarea fiscală a pierderilor („Sanierungsklausel”).
- (9) Articolul 8 alineatul (4) din KStG a fost abrogat, cu efect de la 1 ianuarie 2008, prin Legea privind reformarea sistemului de impozitare a întreprinderilor din 2008.
- (10) Prin Legea privind reformarea sistemului de impozitare a întreprinderilor din 2008, a fost introdus și noul articol 8c alineatul (1) din KStG, care, comparativ cu precedentul articol 8 alineatul (4) din KStG, restricționează în mod considerabil posibilitatea reportării pierderilor în cazul achiziției de participații. Noua dispoziție prevede următoarele:
- (a) Pierderile neutilizate nu mai sunt deductibile integral, dacă peste 50 % din capitalul subscris, din drepturile care decurg din calitatea de asociat, din drepturile de participare sau din drepturile de vot în cadrul unei societăți sunt transferate unui cumpărător.
- (b) Dacă în decursul a cinci ani se transferă peste 25 %, dar nu mai mult de 50 %, din capitalul subscris, din drepturile care decurg din calitatea de asociat, din drepturile de participare sau din drepturile de vot în cadrul unei societăți, pierderile neutilizate își pierd valoarea proporțional cu participațiile transferate.
- (11) Inițial, noua reglementare nu prevedea nicio excepție pentru întreprinderile supuse simultan unei reorganizări și unei modificări importante a acționariatului.
- (12) Conform expunerii de motive la Legea privind reformarea sistemului de impozitare a întreprinderilor din 2008 adoptată de către camera inferioară a parlamentului german (Deutscher Bundestag), articolul 8 alineatul (4) din KStG a fost înlocuit cu articolul 8c alineatul (1) din KStG, pentru a simplifica reglementarea [din expunerea de motive a legii reiese că aplicarea practică a articolului 8 alineatul (4) din KStG a generat numeroase probleme juridice complexe] și în vederea combaterii sistemate a abuzurilor⁽⁴⁾. Legiuitorului i-a fost clar că această modificare a însemnat eliminarea posibilității de reportare a pierderilor în contextul achiziționării de participații în cadrul reorganizării întreprinderilor aflate în dificultate. Această consecință a fost considerată totuși acceptabilă deoarece, în astfel de situații, autoritățile fiscale puteau renunța, pentru motive de echitate, la rambursarea creanțelor fiscale chiar și în lipsa unei reglementări legislative exprese⁽⁵⁾.

2.2. Măsura

- (13) În luna iunie 2009, printr-o modificare a articolului 8c din KStG, a fost adoptat articolul 8c alineatul (1a) din KStG care prevede în continuare posibilitatea reportării pierderilor, dacă achiziția unei întreprinderi aflate în dificultate se realizează în scopuri de reorganizare. Această modificare a făcut parte din Legea privind scutirile de la plata contribuțiilor cetățenilor la asigurarea de sănătate (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*)⁽⁶⁾. Noua dispoziție este numită, de asemenea, prevederea privind insolvența (Sanierungsklausel), respectiv, pentru diferențierea de reglementarea precedentă din articolul 8 alineatul (4) KStG, noua prevedere privind insolvența (neue Sanierungsklausel). Astfel, se instituie o excepție pentru restricționarea reportării pierderilor adoptată prin articolul 8c alineatul (1) din KStG la 1 ianuarie 2008.
- (14) În temeiul articolului 8c alineatul (1a) din KStG, unei entități îi este permis să reporteze pierderile în următoarele condiții, chiar și în cazul unei achiziții de părți sociale care intră sub incidența articolului 8c alineatul (1) din KStG:
- (a) Achiziția de părți sociale se realizează în scopul reorganizării entității⁽⁷⁾.
- (b) La momentul achiziției, întreprinderea este în insolvență sau acumulează datorii excesive sau se află sub amenințarea insolvenței sau a unor datorii excesive⁽⁸⁾.
- (c) Structurile esențiale ale întreprinderii sunt menținute, ceea ce presupune că
- entitatea a încheiat un contract între conducere și angajați cuprinzând o reglementare privind locurile de muncă; sau
 - 80 % dintre locurile de muncă (în raport cu costul salarial mediu anual) sunt menținute în primii cinci ani de la achiziția de părți sociale; sau

⁽⁶⁾ Legea privind îmbunătățirea valorificării fiscale a cheltuielilor legate de asigurările de pensii (legea privind scutirea cetățenilor de asigurarea de sănătate) din 16 iulie 2009, BGBl. I nr. 43 p. 1959.

⁽⁷⁾ Reorganizarea reprezintă o măsură destinată prevenirii insolvenței sau a îndatorării excesive sau eliminării unei astfel de situații. În consecință, sunt avute în vedere numai entități insolubile sau îndatorate excesiv la momentul achiziționării de active sau care sunt amenințate de insolvență sau îndatorare excesivă.

⁽⁸⁾ Noțiunile „insolvență”, „insolvență iminentă” și „datorii excesive” sunt definite în Legea privind insolvența (denumită în continuare „InsO”): insolvențabilitatea (articolul 17 din InsO): Debitorul este insolubil dacă nu își poate respecta obligațiile de plată scadente. Se va presupune de regulă existența insolvenței dacă debitorul și-a încetat plățile. Insolvențabilitatea iminentă (articolul 18 din InsO): Debitorul este amenințat cu insolvențabilitatea dacă se estimează că nu își va putea respecta obligațiile de plată existente la scadență. Acumularea de datorii excesive (articolul din 19 InsO): Datoriile excesive se înregistrează dacă patrimoniul debitorului nu mai acoperă obligațiile existente, exceptând situația în care continuarea activității întreprinderii este foarte probabilă în circumstanțele respective.

⁽⁴⁾ *Bundestagsdrucksache* 16/4841, p. 74 (Document al Bundestagului).

⁽⁵⁾ *Bundestagsdrucksache* 16/4841, p. 76 (Document al Bundestagului), referire la o scrisoare a ministrului federal de Finanțe din 27 martie 2003; *BStBl* I, p. 240.

- în primele 12 luni, are loc un aport de active semnificative sau se anulează obligațiile care prezintă încă valoare; aportul de active semnificative implică o situație în care noile active reprezintă cel puțin 25 % din patrimoniul precedentului an comercial; performanța societății de capital în cadrul unei perioade de trei ani de la aportul de active noi diminuează valoarea activelor constituite ca aport.
- (d) În termen de cinci ani de la achiziția de active nu se schimbă sectorul de activitate.
- (e) La momentul achiziției de active, activitatea întreprinderii nu era sistată.
- (15) Articolul 8c alineatul (1a) din KStG a intrat în vigoare la 10 iulie 2009 și se aplică retroactiv începând cu 1 ianuarie 2008.
- (16) Articolul 8c alineatul (1a) din KStG a fost adoptat inițial cu o valabilitate limitată până la 31 decembrie 2009. La 22 decembrie 2009, camera inferioară a parlamentului german (Deutscher Bundestag) a adoptat însă în cadrul Legii privind accelerarea creșterii (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) din 2009 ⁽⁹⁾ o dispoziție prin care clauza privind expirarea articolului în cauză a fost eliminată din KStG.
- (17) În acest context se atrage atenția asupra faptului că pierderile care pot fi reportate pot fi compensate numai cu profiturile întreprinderii supuse reorganizării. Cumpărătorul nu poate compensa aceste pierderi cu propriile sale profituri.
- (18) Acest aspect este valabil chiar și atunci când cumpărătorul consolidează pasivele sale fiscale la nivelul concernului, deoarece articolul 15 prima liniuță punctul 1 din KStG interzice reportarea pierderilor când societatea face parte dintr-un grup economic ⁽¹⁰⁾.
- (19) Conform Legii germane privind impozitul pe profit, aceste pierderi nu dispar însă; vor fi doar „înghețate” la nivelul societății din cadrul grupului economic și pot fi utilizate numai după ce întreprinderea nu mai este consolidată. În cazul acestor pierderi „înghețate” nu există un termen fix pentru reportare.
- (20) Cumpărătorul este favorizat indirect prin articolul 8c alineatul (1a) din KStG, deoarece sarcina fiscală a întreprinderii reorganizate se diminuează după finalizarea cu succes a reorganizării. În plus, cumpărătorul poate transfera activitatea sa în întreprinderea achiziționată în întregime sau parțial, valorificând astfel pierderile reportate.
- 2.3. Comparație între articolul 8c alineatul (1a) din KStG și articolul 8 alineatul (4) din KStG**
- (21) Noua reglementare de la articolul 8c alineatul (1a) KStG se deosebește de reglementarea precedentă, de la articolul 8 alineatul (4) din KStG, care a fost anulată, în ceea ce privește un aspect important și decisiv pentru evaluarea măsurii ca ajutor de stat.
- (22) Conform articolului 8c alineatul (1) din KStG, o întreprindere nu poate reporta pierderile dacă se transferă mai mult de jumătate din participații, exceptând situația în care este aplicabilă schema privind reportarea fiscală a pierderilor. Astfel, regula generală prevede că pierderile reportate nu mai pot fi valorificate în cazul înlocuirii unei părți importante din acționari. Măsura „Sanierungsklausel” reprezintă așadar excepția de la regula generală.
- (23) Conform fostului articol 8 alineatul (4) din KStG, regula generală consta în faptul că o reportare a pierderilor în cazul înlocuirii unei părți importante din acționari era posibilă în continuare dacă exista o identitate economică. Această excepție urmărea prevenirea abuzurilor (de exemplu sub forma achiziționării de societăți fictive).

3. DECIZIA DE ÎNȚIERE A PROCEDURII

- (24) Prin scrisoarea din 24 februarie 2010, Comisia a înștiințat Germania cu privire la hotărârea de a iniția în urma acordării ajutorului procedura conform articolului 108 alineatul (2) din TFUE.
- (25) Comisia a susținut în decizia de inițiere a procedurii că, în cazul în care se face o distincție între întreprinderi sănătoase din punct de vedere financiar care înregistrează pierderi și întreprinderi (posibil) insolabile sau cu datorii excesive, articolul 8c alineatul (1a) din KStG este aplicabil numai acestora din urmă. Astfel, articolul 8c alineatul (1a) din KStG pare să reprezinte o excepție de la situația de referință conform căreia niciuna dintre cele două grupuri de întreprinderi nu ar putea fi luate în considerare pentru reportarea pierderilor. Ca urmare a îndeplinirii evidente a condițiilor instituite prin articolul 107 alineatul (1) din TFUE, Comisia a susținut opinia preliminară că măsura este selectivă, reprezentând un ajutor de stat. În sfârșit, Comisia și-a exprimat îndoiala cu privire la compatibilitatea măsurii cu articolul 107 alineatul (3) litera (b) din TFUE referitor la interpretarea cadrului comunitar temporar ⁽¹¹⁾ și cu articolul 107 alineatul (3) litera (c) TFUE referitor la interpretarea orientărilor pentru salvare și restructurare ⁽¹²⁾ și a orientărilor privind ajutorul regional ⁽¹³⁾.

⁽⁹⁾ Legea privind accelerarea creșterii economice (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) din 22 decembrie 2009 (BGBl. I p. 3950), articolul 2 alineatul (3) litera (b).

⁽¹⁰⁾ Pierderi anterioare consolidării, a se vedea articolul 15 punctul 1 KStG.

⁽¹¹⁾ Comunicarea Comisiei – Cadru comunitar temporar pentru măsurile de ajutor de stat de sprijinire a accesului la finanțare în contextul actualei crize financiare și economice (JO C 83, 7.4.2009, p. 1).

⁽¹²⁾ Liniile directoare comunitare privind ajutorul de stat pentru salvarea și restructurarea întreprinderilor în dificultate (JO C 244, 1.10.2004, p. 2).

⁽¹³⁾ Liniile directoare privind ajutoarele de stat regionale pentru perioada 2007-2013 (JO C 54, 4.3.2006, p. 13).

- (26) Decizia Comisiei privind inițierea procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* ⁽¹⁴⁾. Comisia a invitat Germania și toate părțile interesate să își prezinte observațiile.
- (27) După inițierea procedurii oficiale de investigare, Ministerul Federal de Finanțe a solicitat autorităților însărcinate cu perceperea impozitelor să nu mai aplice articolul 8c alineatul (1a) din KStG până la adoptarea de către Comisie a unei decizii finale în această cauză și să informeze întreprinderile asupra obligației de returnare a subvențiilor în cazul pronunțării unei decizii negative ⁽¹⁵⁾.

4. PUNCTUL DE VEDERE AL GERMANIEI

- (28) Autoritățile germane sunt de părere că articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu reprezintă un ajutor de stat din următoarele trei motive:
- (a) Reglementarea ia în considerare principiul creditorului privat (a se vedea punctul 4.1).
- (b) Nu este selectivă (a se vedea punctul 4.2).
- (c) Este justificată prin natura și structura internă a sistemului fiscal german (a se vedea punctul 4.3).
- (29) De asemenea, autoritățile germane invocă faptul că noua măsură *Sanierungsklausel* cuprinsă în articolul 8c alineatul (1a) din KStG corespunde în esență vechii măsuri de la articolul 8 alineatul (4) din KStG, față de care Comisia nu ar fi exprimat niciodată obiecții (a se vedea punctul 4.4) și că astfel de reglementări fiscale pot fi întâlnite în mai multe state membre (a se vedea punctul 4.5).

4.1. Respectarea principiului creditorului privat

- (30) Acest argument a fost invocat pentru prima oară de Germania în scrisoarea din 2 iulie 2010. În cadrul acesteia, autoritățile germane declară că principiul creditorului privat ar putea fi aplicat și în domeniul perceperei creanțelor fiscale și cvasifiscale ⁽¹⁶⁾. Relația dintre statul german și contribuabilii săi poate fi comparată cu situația unei relații contractuale continue între un creditor privat și un debitor, bazată de exemplu, pe un contract de închiriere sau de muncă. În opinia autorităților germane, un creditor privat aflat într-o situație de relație contractuală continuă ar renunța la o parte din creanțele sale viitoare dacă acest demers ar face posibilă o preluare a debitorului de către o altă întreprindere, ceea ce ar permite menținerea relației contractuale continue.

⁽¹⁴⁾ A se vedea nota de subsol 2.

⁽¹⁵⁾ Scrisoarea Ministerului Federal de Finanțe din 30 aprilie 2010 către autoritățile (însărcinate cu perceperea impozitelor) ale landurilor: http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroffentlichungen_zu_Steuerarten/koerperschaftsteuer_umwandlungsteuerrecht/009.html.

⁽¹⁶⁾ Germania citează următoarele hotărâri: CJCE, hotărârea din 14 septembrie 2004, Spania/Comisia, cauza C-276/02, Rec. 2004, I-8091, punctele 15 și 26, precum și CJCE, hotărârea din 29 iunie 1999, Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), cauza C-256/97, Rec. 1999, I-3913, punctele 22 și 25.

4.2. Lipsa selectivității

- (31) În opinia autorităților germane, articolul 8c alineatul (1a) din KStG reprezintă o măsură generală, deoarece de aceasta pot beneficia toate întreprinderile, independent de apartenența la o anumită regiune, la un sector de producție sau de mărimea întreprinderii. Germania invocă faptul că orice întreprindere poate ajunge într-o situație financiară dificilă, independent de propriile demersuri, fiind astfel eligibilă pentru aplicarea acestei reglementări.
- (32) Germania atrage atenția asupra faptului că, în comunicarea sa din 1998 privind impozitarea întreprinderilor, Comisia însăși este de părere că măsuri exclusiv de tehnică fiscală, de exemplu reglementări privind reportarea pierderilor, nu sunt selective, „cu condiția ca acestea să fie valabile în egală măsură pentru toate întreprinderile și toate sectoarele de producție”, și că „faptul că anumite întreprinderi sau sectoare de producție beneficiază mai mult decât altele de astfel de măsuri fiscale [...] nu justifică în mod obligatoriu concluzia că acestea intră sub incidența dispozițiilor privind dreptul concurenței pentru ajutoarele de stat” ⁽¹⁷⁾.
- (33) Germania este de părere că aceste considerente sunt extrem de importante pentru susținerea fiscală a cercetării și dezvoltării, dar și a protecției mediului, educației sau ocupării forței de muncă. În opinia Germaniei, reglementările fiscale de care au profitat întreprinderile care au depus eforturi deosebite în aceste domenii nu sunt selective, deoarece sunt accesibile tuturor întreprinderilor, chiar dacă, de facto, întreprinderile din anumite domenii profită mai mult decât altele. În opinia Germaniei, acest aspect trebuie să fie valabil și pentru reglementările fiscale de care beneficiază întreprinderile în dificultate, achiziționate în scopul reorganizării.
- (34) Germania invocă faptul că Tribunalul și Curtea ar fi acceptat că o măsură de care beneficiază exclusiv întreprinderile în dificultate ar putea fi în principiu o măsură generală, fără caracter selectiv. În acest context, Germania face inițial referire la cauza DMT, în cadrul căreia Curtea de Justiție a stabilit următoarele cu privire la o facilitare de plată acordată de Belgia întreprinderilor în dificultate ⁽¹⁸⁾:

„Guvernul francez susține că facilitățile de plată pentru contribuțiile de asigurări sociale nu reprezintă ajutoare de stat, dacă sunt acordate în aceleași condiții fiecărei întreprinderi care se confruntă cu dificultăți de plată. Se pare că acest fapt este valabil în cazul reglementării prevăzute conform legislației belgiene. Pe de altă parte, Comisia susține că acordarea facilităților de plată trebuie lăsată la aprecierea ONSS.

⁽¹⁷⁾ Comunicarea Comisiei privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice (JO C 384, 10.12.1998, p. 3), punctele 13 și 14.

⁽¹⁸⁾ CJCE, hotărârea din 29 iunie 1999, cauza C-256/97 Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), Rec. 1999, I-3913, punctele 26-28.

După cum reiese din articolul 92 alineatul (1) din tratat, măsurile de natură generală care nu favorizează doar anumite întreprinderi sau anumite sectoare de producție nu intră sub incidența acestei dispoziții. Însă dacă instituția care acordă avantajele financiare dispune de competența de a stabili beneficiarii sau condițiile în care se acordă măsura de sprijin, această măsură nu poate fi considerată o măsură de natură generală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 1996 în cauza C-241/94, Franța/Comisia, Rec. 1996, I-4551, punctele 23 și 24).

Este de competența instanței naționale să stabilească, în cadrul acțiunii principale, dacă ONSS dispune de competența de a stabili acordarea facilităților de plată sau, în caz contrar, dacă facilitățile de plată acordate de ONSS sunt de natură generală sau favorizează anumite întreprinderi.”

- (35) De asemenea, Germania a făcut trimitere la cauza HAMSA, în cadrul căreia autoritățile spaniole au susținut că o măsură nu este selectivă deoarece este valabilă pentru toate întreprinderile în dificultate. Instanța și-a exprimat opinia în speță după cum urmează ⁽¹⁹⁾:

„În cauza în speță, argumentul reclamantei și al Regatului Spaniei conform căruia legea spaniolă din 26 iulie 1922 privind suspendarea plăților ar crea o procedură general valabilă pentru toate întreprinderile în dificultate a fost respins. Este desigur adevărat că nu se intenționează ca această lege să fie aplicată selectiv în favoarea anumitor grupuri de întreprinderi sau anumitor sectoare de producție, însă reducerea datoriilor contestată de Comisie nu rezultă în mod automat din aplicarea acestei legi, ci din competența decizională a autorităților publice respective. Dacă instituția care acordă facilitățile financiare dispune de competența de a stabili beneficiarii sau condițiile în care se acordă măsura, această măsură nu poate fi considerată o măsură de natură generală (Hotărârea Curții de Justiție din 29 iunie 1999 în cauza C-256/97, DM Transport, Rec. 1999, I-3913, punctul 27).”

- (36) Germania invocă faptul că articolul 8c alineatul (1a) din KStG – spre deosebire de măsurile care fac obiectul cauzelor DMT și HAMSA – nu prevede o competență decizională pentru instituțiile publice; aplicarea măsurii ar rezulta în mod automat în temeiul legii. Astfel, Germania consideră că articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu este selectiv.
- (37) În plus, Germania este de părere că articolul 8c alineatul (1a) din KStG ar reprezenta o normă specifică legislației falimentului. Eligibilitatea întreprinderilor s-ar baza pe termenii insolvență, insolvență iminentă și îndatorare excesivă, definiți prin Legea insolvenței (InsO) și care reprezintă motivele cererii de deschidere a procedurii de faliment.

- (38) În legătură cu selectivitatea, Germania consideră că, în opinia Comisiei, ar rezulta că orice reducere fiscală ar reprezenta un ajutor de stat, chiar și în situațiile în care ar putea fi aplicată la nivel general și că o astfel de concepție încalcă prevederile TFUE.

4.3. Justificare prin natura sau structura internă a sistemului fiscal

- (39) Germania este de părere că excepția creată în temeiul articolului 8c alineatul (1a) din KStG este justificată prin natura și prin structura internă a sistemului german de impozitare a întreprinderilor. Există o diferență obiectivă între întreprinderi în dificultate, care trebuie reorganizate, și alte întreprinderi, iar această diferență obiectivă justifică un tratament diferit în cazul întreprinderilor în dificultate care sunt achiziționate în scopul reorganizării. Germania justifică această argumentare prin trei considerente.
- (40) În primul rând, comparativ cu întreprinderile stabile din punct de vedere financiar, care pot alege între o finanțare prin intermediul pieței de capital și căutarea unui cumpărător, întreprinderile în dificultate dispun doar de posibilitatea de a căuta un cumpărător, deoarece nici nu ar putea atrage capital extern de pe piața de capital și nu ar putea beneficia de un credit bancar. Astfel, întreprinderile în dificultate ar pierde sistematic posibilitatea reportării pierderilor, în timp ce întreprinderile stabile ar putea opta întotdeauna între atragerea de capital extern și identificarea unui cumpărător.
- (41) În al doilea rând, Germania invocă faptul că obiectul și finalitatea articolului 8c alineatul (1) KStG – împiedicarea achiziției de societăți fictive – nu ar justifica excluderea posibilității reportării pierderilor în cazurile în care achiziția se realizează în scopul reorganizării, nefiind motivată exclusiv din punct de vedere fiscal. În absența limitării prevăzute la articolul 8c alineatul (1a) din KStG la achiziția întreprinderilor în dificultate în scopuri de reorganizare, ceea ce înseamnă fără includerea altor cazuri de achiziție, scopul măsurii nu ar putea fi garantat.
- (42) În al treilea rând, Germania argumentează că prin articolul 8c alineatul (1) din KStG se dorește respectarea cerinței ca prețul de cumpărare pentru achiziția de participații să fie justificat exclusiv de valoarea economică a întreprinderii, fără ca valoarea pierderilor acumulate pentru optimizarea fiscală să fie avută în vedere la stabilirea prețului de cumpărare. În schimb, în cazul achiziționării unei întreprinderi în dificultate în scop de reorganizare, valoarea posibilă a pierderilor acumulate nu ar juca un rol deosebit. Pentru justificarea acestui argument, Germania atrage atenția asupra faptului că experții contabili, în cadrul întocmirii rapoartelor financiare de drept comercial la nivelul concernelor, nu atribuie nicio valoare eventualelor pierderi reportate ale unei societăți aflate într-o situație nefavorabilă din punct de vedere economic.

⁽¹⁹⁾ TPI, hotărârea din 11 iulie 2002, cauza T-152/99, Hijos de Andrés Molina, S.A. (HAMSA)/Comisia, Rec. II-3049, punctul 157.

- (43) În temeiul combinației acestor circumstanțe, Germania este de părere că articolul 8c alineatul (1a) din KStG, chiar dacă la prima vedere ar părea selectiv, este justificat în orice caz prin natura și structura internă a sistemului german de impozitare a întreprinderilor.

4.4. Legătura dintre măsura „Sanierungsklausel” nouă și cea veche

- (44) Germania menționează că articolul 8c din KStG a înlocuit la data de 1 ianuarie 2008 o reglementare similară, articolul 8 alineatul (4) KStG, care a fost abrogată cu aceeași ocazie. Ambele dispoziții ar urmări același scop – împiedicarea achiziției de societăți fictive.
- (45) Germania atrage atenția asupra faptului că, în ceea ce privește articolul 8 alineatul (4) din KStG, Comisia nu ar fi exprimat niciodată obiecții, astfel încât se poate concluziona că această reglementare nu ar fi reprezentat un ajutor de stat.
- (46) Din acest motiv, Germania consideră că poziția Comisiei cu privire la această situație este lipsită de consecvență.

4.5. Reglementări similare în alte sisteme fiscale

- (47) Conform informațiilor prezentate de Germania, în numeroase state membre poate fi întâlnită o reglementare similară articolului 8c alineatul (1a) din KStG. Ca exemple în acest sens sunt menționate Belgia, Finlanda, Italia, Luxemburg, Țările de Jos și Austria. În pofida numeroaselor asemănări între sisteme, față de aceste state membre, Comisia nu a luat măsurile de care dispune în baza competenței sale în domeniul ajutoarelor de stat.
- (48) Referitor la punctul 34 al deciziei de inițiere a procedurii, în care au fost expuse măsurile adoptate de Comisie cu privire la sistemul fiscal francez, Germania declară că sistemul german este diferit de sistemul francez, care este limitat la anumite ramuri economice și care prevede o scutire completă de la plata impozitului pe profit.

5. EVALUAREA MĂSURII

- (49) În conformitate cu articolul 107 alineatul (1) din TFUE, sunt incompatibile cu piața comună ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau sectoare de producție, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

5.1. Resurse de stat și includerea în categoria resurselor de stat

- (50) O măsură trebuie finanțată prin intermediul resurselor de stat, iar utilizarea resurselor de stat revine statului. O

pierdere din perceperea de impozite este asimilată utilizării resurselor de stat sub formă de cheltuieli fiscale. Prin faptul că guvernul federal permite întreprinderilor să își reducă sarcina fiscală rezultată din impozitul pe profit prin reportarea pierderilor, Germania pierde încasări, ceea ce reprezintă un ajutor de stat. Germania a informat Comisia că aplicarea măsurii ar putea conduce la diminuarea încasărilor fiscale cu 900 de milioane EUR anual. Deoarece măsura este asociată pierderilor de venituri la bugetul de stat, aceasta este acordată din resurse de stat. Ajutorul este acordat în baza unei legi și este astfel imputabil statului.

5.2. Prezența unui avantaj selectiv

- (51) În plus, măsura trebuie să creeze un avantaj selectiv beneficiarului. Potrivit unei jurisprudențe constante, termenul de ajutor nu cuprinde doar prestații pozitive, ci și măsuri care reduc, în diferite forme, sarcinile pe care le suportă în mod normal o întreprindere⁽²⁰⁾.
- (52) Conform articolului 8c alineatul (1) din KStG, anumite modificări în cadrul structurii acționariatului unei întreprinderi conduc la pierderea parțială sau totală a posibilității reportării pierderilor anterioare în scopuri fiscale.
- (53) Articolul 8c alineatul (1a) din KStG instituie o excepție la această regulă pentru cazul în care achiziția de participații vizează o întreprindere aflată în dificultate și este realizată în scopul reorganizării.
- (54) Astfel, articolul 8c alineatul (1a) din KStG poate crea un avantaj selectiv întreprinderilor care îndeplinesc aceste condiții, deoarece le oferă posibilitatea compensării pierderilor înregistrate în trecut cu profiturile viitoare la calcularea venitului impozabil.
- (55) Germania invocă faptul că articolul 8c alineatul (1a) din KStG, astfel cum este prezentat la considerentul 28, nu reprezintă un astfel de avantaj selectiv. Această argumentație are la bază următoarele trei considerente:
- (a) articolul 8c alineatul (1a) din KStG ține cont de principiul creditorului privat (5.2.1);
- (b) articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu este, *prima facie*, selectiv (5.2.2);
- (c) articolul 8c alineatul (1a) din KStG este justificat prin natura și prin structura internă a sistemului fiscal (5.2.3).
- (56) În plus, Germania face referire la similitudinile dintre articolul 8c alineatul (1a) din KStG și reglementarea precedentă, articolul 8 alineatul (4) din KStG (a se vedea 5.2.4), cât și la faptul că și în alte state membre există reglementări similare (a se vedea 5.2.5).

⁽²⁰⁾ TPI, hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia/Comisia, cauza C-182/03 și C-217/03, Rec. 2006, I 5479, punctele 86-87.

5.2.1. *Posibila aplicare a principiului creditorului privat în economia de piață*

- (57) Germania invocă faptul că articolul 8c alineatul (1a) din KStG ar fi compatibil cu principiul creditorului privat, deoarece corespunde comportamentului unui creditor privat care acționează în conformitate cu legile pieței, debitorul aflându-se față de acesta în relații contractuale continue.
- (58) În opinia Comisiei, acest punct de vedere nu poate fi susținut din mai multe motive. Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție și a Tribunalului, principiul creditorului privat în economia de piață este aplicabil numai când statul acționează ca operator economic; acest principiu nu poate fi aplicat când statul profită de prerogativele sale de autoritate publică ⁽²¹⁾. În cazul de față, statul, în calitate de reprezentant al autorității publice, deține monopolul fiscal.
- (59) În opinia Comisiei, jurisprudența citată de Germania nu schimbă cu nimic această apreciere. În cazul articolului 8c alineatul (1a) din KStG este vorba despre producerea unei datorii fiscale, în timp ce, în situațiile care au condus la hotărârile în cauzele Spania/Comisia ⁽²²⁾ și DMT ⁽²³⁾, este vorba despre situații de fapt în cadrul cărora administrația dispunea de posibilitatea anulării datoriilor fiscale existente. Din acest motiv nu este luată în calcul aplicarea principiului creditorului privat în economia de piață.
- (60) În al doilea rând, chiar dacă principiul ar fi aplicabil, aspect contestat de Comisie, Comisia reține că avantajul fiscal este acordat în mod automat fără a se verifica în prealabil valoarea totală a pierderilor (decisivă pentru cuantumul maxim al reducerii viitoare a impozitului), în ce măsură beneficiarul va putea din nou să conducă o afacere rentabilă și dacă debitorul joacă un rol important din punct de vedere strategic. Un creditor privat care acționează în conformitate cu legile pieței nu ar include în condițiile sale generale o astfel de renunțare automată la creanțe de natura celei în speță pentru datoriile viitoare, exceptând cazul în care acesta analizează în prealabil amploarea renunțării la creanțe, perspectivele financiare ale debitorului și importanța strategică a acestuia.
- (61) În al treilea rând, Comisia constată că articolul 8c alineatul (1a) din KStG, spre deosebire de o relație contractuală continuă, nu face referire la o renunțare la creanțe pentru datoriile existente, ci privește reducerea unor posibile datorii viitoare care pot apărea după reorganizarea financiară a debitorului. Cu alte cuvinte: la momentul aprobării raportării pierderilor de către stat nu există debite restante.
- (62) În al patrulea rând, Comisia indică faptul că, în caz de faliment, activitățile debitorului sunt preluate în mod normal de o altă întreprindere de la care statul poate percepe impozitele în baza monopolului fiscal. Astfel, debitorul care iese de pe piață este înlocuit de un alt debitor. Spre deosebire de principiul creditorului privat în economia de piață, conceptul fidelității unui client existent nu prezintă nicio importanță la adoptarea deciziei de către stat.
- (63) Comisia concluzionează că principiul creditorului privat în economia de piață nu este aplicabil în cauza în speță, deoarece statul își exercită prerogativele sale de autoritate publică și nu acționează ca operator economic. Chiar dacă principiul creditorului privat care acționează în conformitate cu legile pieței ar fi aplicabil, Comisia a demonstrat în mod suplimentar că, în cazul unei relații contractuale de lungă durată, un creditor privat aflat în aceeași situație ca statul nu ar fi adoptat nicio măsură similară celei din articolul 8c alineatul (1a) din KStG.
- 5.2.2. *Selectivitate – prima facie*
- (64) Potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, pentru selectivitatea unei măsuri fiscale trebuie să se verifice, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, dacă, în cadrul unui sistem juridic dat, o măsură de stat este de natură să favorizeze „anumite întreprinderi sau sectoare de producție”, față de altele, care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul respectiv, s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă ⁽²⁴⁾.
- (65) În consecință, la evaluarea efectuată în temeiul normelor în materie de ajutoare de stat a caracterului selectiv al unei reglementări fiscale, Comisia trebuie să determine mai întâi care este reglementarea cu caracter general, respectiv „normal” care vizează domeniul fiscal în cauză în baza sistemului fiscal în vigoare (denumit în continuare „sistem de referință”). În continuare, în cea de-a doua etapă se va verifica și se va constata dacă măsura reprezintă o excepție de la sistemul de referință în contextul în care diferențiază între operatori economici care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul fiscal, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă.
- 5.2.2.1. *Sistem de referință*
- (66) Potrivit Comisiei, versiunea curentă a sistemului german de impozitare pe profit, în special prevederile articolului 8c alineatul (1) din KStG privind deducerea pierderilor reprezintă sistemul de referință în cazul entităților la care se ajunge la o achiziționare de părți sociale. Conform explicațiilor de la considerentul 10, pierderile

⁽²¹⁾ CJCE, hotărârea din 17 decembrie 2008, Ryanair/Comisia, cauza T-196/04, Rec. 2008, II-3643, punctele 84-85; CJCE, hotărârea din 29 aprilie 2004, Germania/Comisia, cauza C-334/99, Rec. 2004, I-1139, punctele 133-134.

⁽²²⁾ A se vedea nota de subsol 16.

⁽²³⁾ A se vedea nota de subsol 16.

⁽²⁴⁾ CJCE, hotărârea din 8 noiembrie 2001, cauza C-143/99, Adria-Wien Pipeline, Rec. 2001, I-8365, punctul 41; CJCE, hotărârea din 29 aprilie 2004, cauza C-308/01, GIL Insurance și alții, Rec. 2004, I-4777, punctul 68; CJCE, hotărârea din 3 martie 2005, cauza C-172/03, Heiser, Rec. 2005, I-1627, punctul 40; a se vedea și Comunicarea Comisiei despre aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice.

nevalorificate în temeiul acestei reglementări nu mai sunt deductibile dacă peste 50 % din drepturile de participare în cadrul unei entități sunt transferate unui cumpărător; acestea sunt pierdute proporțional dacă în decursul a cinci ani se transferă mai mult de 25 %, însă maximum 50 % din drepturile de participare. În baza acestei reglementări, Comisia concluzionează că nevalorificarea pierderilor constituie regula generală, adică sistemul de referință în cazul unei modificări a acționariatului.

- (67) Comisia subliniază că într-o cauză anterioară a considerat deja că articolul 8c alineatul (1) din KStG constituie sistem de referință⁽²⁵⁾. La momentul respectiv, Comisia apreciea ca incompatibilă cu piața comună o excepție de la articolul 8c alineatul (1) din KStG prin care se admitea o reportare a pierderilor pentru întreprinderile preluate de către societăți cu capital de risc, în pofida modificării acționariatului. Motivarea hotărârii este aplicabilă și pentru cauza de față.

5.2.2.2. Diferențiere între întreprinderi care, având în vedere obiectivul urmărit de sistemul fiscal, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă

- (68) Spre deosebire de scenariul de referință, în temeiul articolului 8c alineatul (1a) din KStG, este posibil ca întreprinderile care, la momentul achiziționării de părți sociale în scopul restructurării, sunt insolubile sau au datorii excesive, respectiv care sunt amenințate de incapacitate de plată sau au datorii excesive, să raporteze pierderile înregistrate în măsura în care sunt îndeplinite anumite condiții (a se vedea considerentul 14).

- (69) Germania susține că, prin articolul 8c alineatul (1a) din KStG, se urmărește eliminarea unui obstacol fiscal în calea restructurării întreprinderilor în dificultate. Din acest motiv, din perspectiva scopului sistemului fiscal, numai întreprinderile în dificultate s-ar găsi într-o situație de fapt și de drept comparabilă. Având în vedere aplicabilitatea articolului 8c alineatul (1a) din KStG pentru toate întreprinderile în dificultate, articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu ar fi selectiv.

- (70) În opinia Germaniei, hotărârile pronunțate în cauzele DMT⁽²⁶⁾ și HAMSA⁽²⁷⁾ susțin acest punct de vedere. În situațiile respective, Tribunalul și Curtea au ajuns la concluzia că măsurile sunt selective deoarece erau vizate decizii discreționare ale autorității. A *contrario*, în temeiul acestor hotărâri, s-ar putea concluziona că o măsură aplicabilă pentru toate întreprinderile în dificultate și care nu oferă autorităților o marjă decizională nu este selectivă.

- (71) În primul rând, Comisia menționează faptul că scopul sistemului fiscal se definește la nivelul sistemului de referință și nu la nivelul excepției⁽²⁸⁾. Sensul și scopul sistemului impozitului pe profit este acela de a genera venituri la buget. Se pune întrebarea dacă acest scop este respectat în cazul în care întreprinderile își reduc excesiv baza de impozitare prin valorificarea pierderilor reportate ale societăților fictive. Scopul articolului 8c alineatul (1) din KStG este acela de a evita reportarea pierderilor de către întreprinderile care își modifică asociații. Această concluzie rezultă clar din motivarea adoptării articolului 8c alineatul (1) KStG și a abrogării articolului 8 alineatul (4) din KStG⁽²⁹⁾. În consecință, toate întreprinderile care își modifică acționariatul sunt într-o situație de fapt și de drept comparabilă din punct de vedere al scopului sistemului fiscal.

- (72) Comisia arată că numai întreprinderile în dificultate sunt avute în vedere pentru aplicarea excepției conform articolului 8c alineatul (1a) din KStG. Este posibil ca întreprinderile care, la momentul achiziționării, nu sunt insolubile sau îndatorate excesiv sau nu sunt amenințate de insolabilitate, respectiv de îndatorare excesivă, să înregistreze de asemenea pierderi, fără a putea raporta pierderile.

- (73) Din acest motiv, Comisia concluzionează că articolul 8c alineatul (1a) din KStG diferențiază între întreprinderi care înregistrează pierderi, dar sunt stabile, și întreprinderi insolubile sau cu datorii excesive, respectiv amenințate de insolabilitate sau îndatorare excesivă, acestea din urmă fiind privilegiate. Articolul 8c alineatul (1a) din KStG diferențiază astfel între întreprinderi aflate într-o situație de fapt și de drept comparabilă din perspectiva obiectivului urmărit de sistemul fiscal.

- (74) În al doilea rând, Comisia susține că jurisprudența Tribunalului și a Curții, contrar punctului de vedere exprimat de Germania, nu a susținut niciodată că o măsură care poate fi avută în vedere pentru toate întreprinderile în dificultate și care nu conferă autorităților o marjă discreționară nu ar fi selectivă prin definiție.

- (75) În ceea ce privește cauza DMT se reține că, referitor la argumentul guvernului francez, care corespunde punctului de vedere al Germaniei, Curtea concluzionează la punctul 28 că și în situația în care autoritățile individuale ale statului nu ar dispune de o marjă discreționară, instanțele naționale ar avea obligația de a verifica dacă măsura națională respectivă are un caracter general sau selectiv. Curtea confirmă astfel implicit că o măsură națională aflată la dispoziția tuturor întreprinderilor în dificultate și care nu acordă autorităților o marjă discreționară poate fi cu toate acestea selectivă.

⁽²⁵⁾ Cauza C 2/09, MoRaKG, Condițiile pentru societățile de capital (JO L 6, 9.1.2010, p. 32).

⁽²⁶⁾ A se vedea nota de subsol 18.

⁽²⁷⁾ A se vedea nota de subsol 19.

⁽²⁸⁾ CJCE, hotărârea din 29 septembrie 2000 în cauza T-55/99, CETM, punctul 53.

⁽²⁹⁾ A se vedea Documentele parlamentare 16/4841, p. 75 și următoarele.

- (76) În ceea ce privește cauza HAMSA, Comisia susține că *obiter dictum* exprimat de Curte se referă la punctul 157 la legislația spaniolă generală în materie de insolvență. Cauza HAMSA nu are însă ca obiect o măsură legată de insolvență, ci o renunțare la creanțe din partea autorităților spaniole, cu caracter voluntar, fără ca autoritățile să fie obligate legal să procedeze în acest mod și care, prin volumul acesteia, a depășit cu mult renunțările la creanțe ale creditorilor privați. Din acest motiv, speța respectivă nu prezintă relevanță pentru aprecierea măsurii în cauza de față.
- (77) Avocatul general Fennelly a confirmat în concluziile referitoare la cauza Ecotrade că prevederile aplicabile tuturor întreprinderilor în dificultate sunt selective, putând reprezenta un ajutor de stat ⁽³⁰⁾.
- (78) Din acest motiv – spre deosebire de punctul de vedere al Germaniei – evaluarea de către Comisie a măsurii în cauză este în acord cu jurisprudența Curții și a Tribunalului.
- (79) Din acest motiv, Comisia consideră că articolul 8c alineatul (1a) din KStG este selectiv *prima facie*.
- 5.2.3. *Justificare prin natura, respectiv structura internă a sistemului fiscal din care face parte măsura*
- (80) În sensul jurisprudenței Curții, această condiție a selectivității nu este aplicabilă însă pentru o măsură care constituie un avantaj pentru beneficiar, dar care este justificată prin natura sau structura internă a sistemului din care face parte ⁽³¹⁾.
- (81) În cazul în care Comisia concluzionează, ca în cauza în discuție, că măsura pare să fie *prima facie* selectivă, trebuie să verifice dacă natura, respectiv structura internă a sistemului fiscal din care face parte măsura justifică o asemenea diferențiere.
- (82) Comisia reține că, în sensul jurisprudenței constante a Curții, statul membru în cauză trebuie să prezinte dovada pentru o astfel de justificare ⁽³²⁾.
- (83) În sensul explicațiilor Curții, se face o distincție între obiectivele urmărite prin intermediul unei anumite reglementări fiscale, care nu sunt incluse în reglementarea respectivă, și mecanismele inerente sistemului fiscal în sine, destinate atingerii acestor obiective. Numai mecanismele menționate la final sunt avute în vedere ca justificare cu referire la natura, respectiv la structura internă a sistemului fiscal din care face parte măsura.
- (84) Comisia consideră că în cauza în speță se impune o diferențiere între obiectivul articolului 8c alineatul (1) din KStG și obiectivul articolului 8c alineatul (1a) din KStG.
- (85) Conform explicațiilor oferite de Germania, sensul și scopul articolului 8c alineatul (1) din KStG sunt reprezentate de excluderea formelor abuzive de valorificare a pierderilor reportate reglementate prin sistemul fiscal german prin intermediul achiziționării de societăți fictive.
- (86) În acest sens, Comisia înțelege că articolul 8c alineatul (1) din KStG are un domeniu de aplicare mult mai extins în comparație cu reglementarea anterioară [articolul 8 alineatul (4) din KStG]. În timp ce, conform articolului 8 alineatul (4) din KStG, reportarea unei pierderi era exclusă numai la îndeplinirea concomitentă a unui număr de două condiții (achiziționarea de părți sociale de către o altă entitate și schimbarea sectorului de activitate), cea de-a doua condiție nu mai există în noua schemă privind reportarea fiscală a pierderilor. În cazul achiziționării de către o altă entitate se pierde direct posibilitatea unei reportări a pierderii. Legiuitorul a conștientizat această modificare în domeniul de aplicare, deoarece scopul expres al modificării legale a fost reprezentat de finanțarea reducerii cotei impozitului pe profit de la 25 % la 15 % ⁽³³⁾.
- (87) Pe de altă parte, prin articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu se urmărește prevenirea de măsuri abuzive. Această concluzie rezultă din motivarea legii formulate de către camera inferioară a parlamentului german cu privire la noua schemă privind reportarea fiscală a pierderilor. Aceasta stipulează că articolul 8c alineatul (1a) din KStG a fost adoptat pentru a depăși problemele cauzate de criza financiară și economică ⁽³⁴⁾. În perioada de criză, restricțiile privind reportarea pierderilor au fost considerate un obstacol special în calea restructurării întreprinderilor.
- (88) Comisia reține că Germania a atras în mod expres atenția în opinia sa cu privire la decizia de inițiere a procedurii că articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu reprezintă o măsură destinată prevenirii aplicării abuzive a sistemului fiscal, ci că această schemă privind reportarea fiscală a pierderilor ar fi fost adoptată pentru a sprijini întreprinderile care se confruntă cu dificultăți în criza financiară și economică.
- (89) Comisia concluzionează că obiectivul urmărit prin această măsură fiscală specifică se află în afara sistemului fiscal. În sensul jurisprudenței în materie a Curții, un asemenea obiectiv extrinsec nu poate fi utilizat ca justificare a măsurii în baza naturii, respectiv structurii interne a sistemului fiscal ⁽³⁵⁾. Acest aspect poate fi examinat numai la verificarea compatibilității măsurii cu piața comună.

⁽³⁰⁾ Cauza C-200/97; concluziile din 16 iulie 1998, punctele 26-32.

⁽³¹⁾ CJCE, hotărârea din 2 iulie 1974, cauza 173/73 Italia/Comisia, Rec. 1974, p. 709, punctul 33; CJCE, hotărârea din 17 iunie 1999, cauza C-75/97 Belgia/Comisia, Rec. 1999, I-3671, punctul 33; precum și Adria-Wien Piperine și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citată la nota de subsol 24, punctul 42; GIL Insurance, citată la nota de subsol 24, punctul 72; Heiser, citată la nota de subsol 24, punctul 43; CJCE, hotărârea din 15 decembrie 2005, cauza C-148/04 Unicredito Italiano, Rec. 2005, I-11137, punctul 51; CJCE, hotărârea din 6 septembrie 2006, cauza C-88/03, Portugalia/Comisia, Rec. 2006, I-7145, punctul 52.

⁽³²⁾ Portugalia/Comisia, citată la nota de subsol 31, punctul 81.

⁽³³⁾ Documentele parlamentare 16/4841, p. 30 și urm.

⁽³⁴⁾ Documentele parlamentare 16/13429, p. 50, și Documentele parlamentare 16/12674, p. 10.

⁽³⁵⁾ Portugalia/Comisia, citată la nota de subsol 31, punctul 82, care face referire la „solidaritatea socială” și „dezvoltarea regională” ca obiective politice extrinseci.

- (90) Cele trei argumente prezentate de Germania nu modifică această evaluare.
- (91) Cu privire la argumentul Germaniei în sensul că o întreprindere aflată în dificultate ar putea beneficia de finanțare numai din partea unui investitor, în timp ce o întreprindere stabilă, care înregistrează temporar pierderi, ar putea opta între atragerea de finanțare de pe piața de capital și preluarea de către un investitor, beneficiind ulterior de capital nou, Comisia este de părere că, din perspectiva scopului dreptului fiscal, nu prezintă relevanță modul în care o întreprindere își finanțează activitatea. Un sistem de impozitare pe profit are la bază impozitarea profiturilor și declararea pierderilor. Așa cum s-a constatat pe parcursul crizei financiare și economice, întreprinderile stabile din punct de vedere financiar s-au confruntat, de asemenea, temporar cu pierderi. Aceste întreprinderi stabile din punct de vedere financiar nu intră însă în discuție pentru o reportare a pierderilor în sensul schemei privind reportarea fiscală a pierderilor și sunt astfel dezavantajate în cazul unei modificări a acționarilor și a atragerii ulterioare de capital nou în comparație cu o societate fragilă care înregistrează pierderi. În mod suplimentar, Comisia constată că, pe parcursul crizei financiare și economice, accesul la piețele de capital a fost dificil și pentru întreprinderile stabile care au înregistrat temporar pierderi. Din acest motiv, prezumțiile de fapt aflate la baza primului argument sunt nejustificate. Din acest motiv, Comisia respinge primul argument al Germaniei.
- (92) În ceea ce privește cel de-al doilea argument al Germaniei, care susține că excepția instituită prin articolul 8c alineatul (1a) din KStG de la interdicția generală de reportare a unei pierderi în cazul unei modificări a acționariatului, reglementată prin articolul 8c alineatul (1) din KStG, este justificată prin *ratio legis* a articolului 8c alineatul (1) din KStG, deoarece, în cazul restructurării unei întreprinderi care se confruntă cu dificultăți, nu ar exista un risc de abuz, Comisia constată că acest argument nu justifică limitarea articolului 8c alineatul (1a) din KStG la întreprinderile în dificultate. Comisia subliniază că nici în cazul achiziționării unei întreprinderi stabile din punct de vedere financiar nu există un risc de abuz. Există un risc de abuz numai în legătură cu societățile fictive. *Ratio legis* a articolului 8c alineatul (1) din KStG depășește limitele evitării unui abuz. Scopul urmărit este și acela de a extinde baza de aplicare a impozitului pe profit în Germania și de a compensa reducerea cotei impozitului pe profit de la 25 % la 15 %. Rezultă astfel justificarea faptului că articolul 8c alineatul (1) din KStG conține și o serie de modalități de achiziționare de părți sociale care nu implică un risc de abuz. Comisia respinge astfel argumentul Germaniei în sensul că excepția adoptată prin articolul 8c alineatul (1a) din KStG ar fi justificată de *ratio legis* a articolului 8c (1) KStG.
- (93) Cu privire la cel de-al treilea argument susținut de Germania conform căruia experții contabili, la întocmirea unui bilanț consolidat la nivelul unui concern, nu iau de regulă în calcul pierderile unei societăți care se confruntă cu dificultăți financiare la determinarea eventualelor impozite latente, astfel încât posibilitatea unei reportări a pierderii nu influențează prețul de vânzare al societății aflate într-o situație nefavorabilă, Comisia afirmă pentru început că acest aspect are la bază criteriile contabile, fără a prezenta din acest motiv relevanță pentru evaluările fiscale. În plus, Comisia constată că acest argument contrazice concluzia Germaniei în sensul că lipsa posibilității de reportare a pierderii ar împiedica restructurarea. Această concluzie este valabilă numai în cazul în care cumpărătorul atribuie o anumită valoare în bani posibilității de reportare a unei pierderi. Din acest motiv, Comisia respinge și cel de-al treilea argument al Germaniei.
- (94) În plus, Germania susține că și alte state membre prevăd o scutire de impozit în cazul măsurilor de reorganizare și face referire în acest context, de exemplu, la dispoziția legală din Franța privind preluarea întreprinderilor în dificultate. Comisia nu poate accepta acest argument al Germaniei bazat pe o comparație. În primul rând, pentru justificarea unei măsuri, statele membre pot invoca numai principiile inerente propriului sistem fiscal cu titlu de sistem de referință, în baza căruia se va aprecia dacă se acordă unei întreprinderi un avantaj în sensul unui ajutor de stat. Faptul că în alte state membre există probabil măsuri fiscale similare nu prezintă relevanță deoarece astfel de măsuri ar putea, de asemenea, face obiectul reglementărilor din Tratat. În al doilea rând, măsurile din legislația franceză sunt asociate altor condiții decât cele stipulate în articolul 8c alineatul (1a) din KStG. Reglementarea franceză prevede o scutire de impozite pentru întreprinderile nou înființate care preiau o întreprindere aflată în dificultate. În 2004, Comisia a constatat incompatibilitatea acestei reglementări cu piața comună⁽³⁶⁾, motiv pentru care Franța a amendat prevederea pentru a sigura compatibilitatea acesteia cu reglementările privind ajutoarele de stat. Unele dintre avantajele oferite de reglementarea respectivă sunt nesemnificative în prezent. Celelalte avantaje, ca ajutoare regionale, respectiv ajutoare pentru întreprinderi mici și mijlocii (denumite în continuare „IMM-uri”) sunt compatibile cu reglementările în materia ajutoarelor de stat⁽³⁷⁾.
- (95) Din acest motiv, în baza argumentelor de mai sus, Comisia concluzionează că măsura în discuție nu rezultă direct din principiile de bază ale sistemului fiscal, nefiind justificată astfel prin natura și structura internă a sistemului fiscal.
- 5.2.4. *Legătura dintre vechea și noua schemă privind reportarea fiscală a pierderilor*
- (96) Germania susține că articolul 8c alineatul (1a) din KStG ar coincide în mare parte cu vechiul articolul 8 alineatul (4) din KStG și că nu ar fi fost susținută în nicio situație de către Comisie opinia că articolul 8 alineatul (4) din KStG ar reprezenta un ajutor de stat.

⁽³⁶⁾ Cauza C 57/02, Scutirea de impozit pentru preluarea întreprinderilor care se confruntă cu dificultăți (JO L 108, 16.4.2004, p. 38).

⁽³⁷⁾ Cauza N 553/04, Scutirea de impozit pentru preluarea întreprinderilor care se confruntă cu dificultăți (JO C 242, 1.10.2005, p. 5).

- (97) Comisia arată că Germania nu a notificat niciodată articolul 8 alineatul (4) din KStG, astfel încât nu a apreciat încă dacă articolul 8 alineatul (4) din KStG reprezintă un ajutor de stat.
- (98) Această procedură vizează numai articolul 8c alineatul (1a) din KStG, deoarece inițierea procedurii oficiale de investigare se referă numai la această dispoziție. Pentru justificarea articolului 8c alineatul (1a) din KStG, Germania nu poate invoca argumentul conform căruia Comisia nu ar fi formulat niciodată o contestație oficială împotriva articolului 8 alineatul (4) din KStG, deoarece Germania nu a notificat niciodată această clauză.
- (99) Comisia își rezervă dreptul de a examina articolul 8 alineatul (4) din KStG în temeiul legislației privind ajutorul de stat în cazul în care se va constata că această prevedere a asigurat întreprinderilor un avantaj selectiv.

5.2.5. Sisteme fiscale similare în alte state membre

- (100) Faptul că în alte state membre există sisteme fiscale similare sau identice care nu au fost notificate Comisiei nu influențează răspunsul la întrebarea dacă o anumită măsură constituie un ajutor de stat.
- (101) Comisia va examina informațiile puse la dispoziție de Germania conform articolului 10 din Regulamentul de procedură⁽³⁸⁾.

5.2.6. Concluzie privind existența unui avantaj selectiv

- (102) Comisia concluzionează că articolul 8c alineatul (1a) din KStG oferă un avantaj selectiv întreprinderilor incluse în domeniul de aplicare a acestei reglementări.

5.3. Efectele asupra schimburilor între statele membre

- (103) Măsura trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale între statele membre și să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența. Articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu este specific unui anumit sector, ceea ce înseamnă că reglementarea poate fi aplicabilă în toate sectoarele economice. Aproape toate branșele economiei germane sunt reprezentate pe piețe concurențiale și în care au loc schimburi comerciale între statele membre. Din acest motiv, măsura ar putea fi susceptibilă să afecteze schimburile comerciale între statele membre sau să denatureze concurența sau să reprezinte un pericol de denaturare a acesteia.

⁽³⁸⁾ Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO L 83, 27.3.1999, p. 1).

- (104) În temeiul informațiilor puse la dispoziție de Germania, Comisia constată că pentru toate întreprinderile eligibile pentru aplicarea măsurii ar putea fi deschisă o procedură de insolvență în baza Legii privind insolvența din Germania (a se vedea considerentul 14 și nota de subsol 7). Din acest motiv, toți potențialii beneficiari ai măsurii sunt reprezentați de întreprinderi în dificultate în sensul punctului 10 litera (c) din Liniile directe privind ajutorul de stat pentru salvarea și restructurarea întreprinderilor în dificultate (denumite în continuare „Linii directe privind salvarea și restructurarea”). În consecință, niciunul dintre beneficiari nu ar fi eligibil pentru ajutoarele *de minimis* în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1998/2006 al Comisiei din 15 decembrie 2006 privind aplicarea articolelor 87 și 88 din tratatul CE referitor la ajutoarele *de minimis*⁽³⁹⁾, deoarece, conform articolului 1 litera (h) din regulamentul respectiv, întreprinderile în dificultate sunt exceptate de la domeniul de aplicare.

5.4. Concluzie

- (105) Având în vedere îndeplinirea tuturor criteriilor conform articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia consideră că prevederile Legii privind reportarea fiscală a pierderilor – „Sanierungsklausel” constituie un ajutor de stat în sensul articolului 107 TFUE.

6. EXAMINAREA COMPATIBILITĂȚII MĂSURII CU PIAȚA COMUNĂ

- (106) Comisia poate decide compatibilitatea cu piața comună a ajutoarelor în temeiul articolului 107 alineatul (3) TFUE. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, statul membru trebuie să dovedească faptul că o măsură este compatibilă cu piața comună⁽⁴⁰⁾. Comisia constată în acest sens că, în pofida solicitării exprese formulate de Comisie în decizia de inițiere a procedurii, Germania nu a pus la dispoziție informații în acest sens. Chiar și numai din acest motiv, Comisia nu poate declara măsura de ajutor de stat în discuție compatibilă cu piața comună.
- (107) Cu toate acestea, Comisia a verificat dacă măsura ar putea fi considerată compatibilă cu piața comună. Cu privire la cazurile de acordare de ajutor reglementate prin articolul 107 alineatul (3), Comisia dispune de o marjă discreționară ridicată⁽⁴¹⁾. În exercitarea acestei marje de apreciere, Comisia a publicat linii directe și comunicări prin care sunt prevăzute criteriile în funcție de care anumite tipuri de ajutoare acordate de stat pot fi

⁽³⁹⁾ JO L 379, 28.12.2006, p. 5.

⁽⁴⁰⁾ CJCE, hotărârea din 28 aprilie 1993, Italia/Comisia, cauza C-364/90, Rec. I-2097, punctul 20; TPI 15 decembrie 1999, Freistaat Sachsen, Volkswagen AG și Volkswagen Sachsen GmbH/Comisia, cauze conexe T-132/96 și T-143/96, Rec. II-3663, punctul 140; CJCE 29 aprilie 2004, Italia/Comisia, cauza C-372/97, Rec. I-3679, punctul 81.

⁽⁴¹⁾ CJCE, hotărârea din 21 martie 1990, Belgia/Comisia, cauza C-142/87, Rec. 1990, I-959, punctul 56; CJCE 11 iulie 1996, Syndicat français de l'Express international (SFEI) și alții/La Poste și alții, cauza C-39/94, Rec. 1996, I-3547, punctul 36.

declarate compatibile cu piața comună în temeiul articolului 107 alineatul (3) TFUE. În sensul jurisprudenței constante, Comisia se supune liniilor directoare și comunicărilor pe care le publică în materia verificării ajutoarelor acordate de stat, în măsura în care acestea nu se abat de la prevederile TFUE și dacă sunt recunoscute de către statele membre ⁽⁴²⁾.

- (108) Din acest motiv este necesar să se examineze pentru început dacă ajutorul notificat este inclus în domeniul de aplicare a uneia sau a mai multor linii directoare sau comunicări și dacă poate fi declarat compatibil cu piața comună deoarece respectă criteriile de compatibilitate reglementate prin acestea.

6.1. Compatibilitate posibilă cu cadrul comunitar temporar ⁽⁴³⁾

- (109) Având în vedere că articolul 8c alineatul (1a) din KStG a fost adoptat pentru a depăși problemele survenite în urma crizei financiare și economice, Comisia a examinat dacă reglementarea din articolul 107 alineatul (3) litera (b) din TFUE, în sensul interpretat prin cadrul comunitar temporar, poate fi declarată compatibilă cu piața comună.
- (110) Ca urmare a crizei financiare și economice actuale, precum și a efectelor acesteia asupra economiilor naționale ale statelor membre, Comisia apreciază că anumite forme de ajutor acordat de stat sunt justificate pentru o anumită perioadă de timp în scopul depășirii crizei, fiind posibilă declararea compatibilității acestora cu piața comună conform articolului 107 alineatul (3) litera (b) TFUE. Prin cadrul comunitar temporar sunt reglementate condițiile în care Comisia poate declara compatibilitatea cu piața comună a unor astfel de reglementări privind acordarea de ajutoare de stat.
- (111) Articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu poate fi considerat însă o măsură menționată în cadrul temporar privind acordarea de ajutoare, deoarece reglementarea are ca obiect facilități fiscale pentru întreprinderile în dificultate. Cadrul temporar privind acordarea de ajutoare nu prevede însă ajutoare de stat sub formă de facilități fiscale.
- (112) Din acest motiv, Comisia apreciază că articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu îndeplinește condițiile necesare pentru a fi considerat compatibil cu piața comună conform articolului 107 alineatul (3) litera (b) TFUE, în sensul interpretării din cadrul comunitar temporar.

⁽⁴²⁾ CJCE, hotărârea din 24 martie 1993, Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques/Comisia, cauza C-313/90, Rec. I-1125, punctul 36; CJCE, hotărârea din 15 octombrie 1996, IJssel-Vliet Combinatie BV/Minister van Economische Zaken, cauza C-311/94, Rec. 1996, I-5023, punctul 43; CJCE, hotărârea din 26 septembrie 2002, Spania/Comisia, cauza C-351/98, Rec. 2002, I-8031, punctul 53.

⁽⁴³⁾ Comunicarea Comisiei – Cadru temporar pentru măsurile de ajutor de stat de sprijinire a accesului la finanțare în contextul actualei crize financiare și economice (JO C 83, 7.4.2009, p. 1). Cu intrare în vigoare la 1 ianuarie 2011, această comunicare a fost înlocuită cu o nouă versiune (JO C 6, 11.1.2011, p. 5). În sensul capitolului 5 din noua versiune, aceasta este aplicabilă numai pentru ajutoarele ilegale acordate după data de 1 ianuarie 2011. Deoarece Germania a sistat aplicarea măsurii, după această dată nu a fost acordat niciun ajutor.

- (113) Comisia constată însă că ajutoarele pentru anumiți beneficiari în sensul punctului 4.2 din cadrul comunitar temporar pot fi considerate admisibile, ca ajutoare limitate compatibile cu piața comună, în măsura în care acestea respectă toate condițiile instituite prin intermediul unei reglementări germane privind acordarea de ajutoare, aprobată de către Comisie în baza acestui temei juridic. Pentru a fi eligibil pentru această formă de ajutor, beneficiarul trebuie să demonstreze în special că la 1 iulie 2008 nu deținea statutul de întreprindere în dificultate în sensul Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea (în cazul întreprinderilor mari), respectiv în sensul articolului 1 alineatul (7) din Regulamentul (CE) nr. 800/2008 al Comisiei din 6 august 2008 de declarare a anumitor categorii de ajutoare compatibile cu piața comună în aplicarea articolelor 87 și 88 din Tratat (Regulamentul general de exceptare pe categorii de ajutoare) ⁽⁴⁴⁾ (în cazul IMM-urilor) și că echivalentul subvenție brută al ajutorului nu depășește 500 000 EUR. În mod suplimentar, este necesară îndeplinirea celorlalte condiții în sensul punctului 4.2.2 din cadrul comunitar temporar și ale hotărârii de aprobare a reglementării germane în materie de ajutor.

6.2. Compatibilitate posibilă în temeiul Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea ⁽⁴⁵⁾

- (114) Deoarece articolul 8c alineatul (1a) din KStG reglementează facilități fiscale pentru întreprinderi în dificultate, Comisia a avut în vedere și Liniile directoare privind salvarea și restructurarea pentru verificarea compatibilității. În baza acestor linii directoare, numai întreprinderile în dificultate sunt eligibile pentru ajutoare. Într-adevăr, o întreprindere insolubilă, respectiv îndatorată excesiv poate fi considerată o întreprindere în dificultate în sensul acestor linii directoare, dar întreprinderile care fac parte dintr-un grup mai mare de întreprinderi sau care sunt pe cale să fie preluate de un grup de întreprinderi nu intră în discuție de regulă pentru ajutoare de salvare sau restructurare (punctul 13 al Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea). Din categoria condițiilor de aplicare a articolului 8c alineatul (1a) din KStG face parte și achiziționarea de părți sociale. După o astfel de achiziționare de părți sociale, întreprinderea țintă face parte probabil dintr-un grup. În acest caz, grupul ar trebui să se preocupe în mod normal de întreprinderea în dificultate care nu ar fi astfel eligibilă pentru ajutoare în sensul Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea.
- (115) În plus, chiar și în cazul beneficiarilor eligibili pentru acordarea unui ajutor în baza Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea, nu sunt îndeplinite alte condiții din aceste linii directoare.
- (116) Conform punctului 25 litera (a) din Liniile directoare privind salvarea și restructurarea, ajutoarele de salvare pot fi acordate numai sub forma unui sprijin cu lichidități sub forma unor credite sau garanții pentru credite. Din acest motiv, facilitatea fiscală în discuție nu poate fi considerată un ajutor de salvare.

⁽⁴⁴⁾ JO L 214, 9.8.2008, p. 3.

⁽⁴⁵⁾ Liniile directoare comunitare privind ajutorul de stat pentru salvarea și restructurarea întreprinderilor în dificultate (JO C 244, 1.10.2004, p. 2).

- (117) În cazul ajutoarelor de restructurare este necesară, conform Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea, prezentarea unui plan de restructurare credibil și fundamentat care să permită restabilirea rentabilității întreprinderii. Ajutorul trebuie limitat la minimum necesar. În sensul Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea, beneficiarul trebuie să ofere o contribuție proprie la costurile de restructurare. În plus, conform Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea, este necesară adoptarea de măsuri compensatorii pentru evitarea denaturărilor disproporționate ale concurenței.
- (118) Toate aceste condiții nu sunt îndeplinite de articolul 8c alineatul (1a) din KStG. Într-adevăr, prin motivarea legii se prevede că întreprinderea țintă trebuie să prezinte un plan de restructurare cu o prognoză pozitivă pentru activitate, dar nu rezultă că un astfel de plan ar respecta cerințele Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea și că valoarea ajutorului ar fi limitată la minimum necesar, deoarece valoarea ajutorului este determinată de pierderile înregistrate de o întreprindere în trecut. În plus, articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu instituie o contribuție proprie sau măsuri compensatorii.
- (119) În final, ajutoarele de salvare și restructurare pentru întreprinderile mari trebuie să fie notificate individual. Acestea nu pot fi acordate în temeiul unei reglementări. Prin articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu se face însă o distincție între întreprinderile mari și IMM-uri.
- (120) Chiar și cu privire la IMM-uri, care pot beneficia, în principiu, de ajutor pentru salvare și restructurare sub forma unei reglementări, Comisia constată neîndeplinirea cerințelor speciale prevăzute la punctul 82 al Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea pentru o astfel de reglementare din motivele prezentate la considerentul 117 din prezenta decizie.
- (121) Din acest motiv, Comisia consideră că articolul 8c alineatul (1a) din KStG, ca ajutor de restructurare, nu este compatibil cu piața comună.

6.3. Compatibilitate posibilă în temeiul Orientărilor privind ajutoarele de stat regionale ⁽⁴⁶⁾

- (122) Articolul 8c alineatul (1a) din KStG trebuie examinat și în temeiul Orientărilor privind ajutoarele de stat regionale.
- (123) Potențialii beneficiari de ajutoare regionale trebuie să fie rezidenți în Germania, într-o regiune avută în vedere pentru acordarea de ajutoare regionale. La aplicarea articolului 8c alineatul (1a) din KStG nu este vorba în mod obligatoriu despre o astfel de situație, deoarece clauza este aplicabilă întreprinderilor din toate regiunile Germaniei.

⁽⁴⁶⁾ Liniile directoare privind ajutoarele de stat regionale pentru perioada 2007-2013 (JO C 54, 4.3.2006, p. 13).

- (124) În mod suplimentar, întreprinderile în dificultate în sensul Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea nu fac obiectul domeniului de aplicare al Orientărilor privind ajutoarele de stat regionale (a se vedea punctul 9 al Orientărilor privind ajutoarele de stat regionale). În consecință, nici ajutoarele acordate întreprinderilor din zonele asistate nu pot fi considerate compatibile cu piața comună în temeiul Orientărilor privind ajutoarele de stat regionale.
- (125) Din acest motiv, Comisia consideră că măsura, ca formă de ajutor regional, nu este compatibilă cu piața comună.

6.4. Compatibilitate posibilă în temeiul Liniilor directoare privind ajutoarele pentru protecția mediului ⁽⁴⁷⁾

- (126) Articolul 8c alineatul (1a) din KStG va fi examinat în plus în temeiul Liniilor directoare privind ajutoarele pentru protecția mediului.
- (127) Prin liniile directoare privind ajutoarele pentru protecția mediului se urmărește în primul rând ca ajutoarele de stat să conducă la o reducere a poluării care nu s-ar fi produs în lipsa ajutorului și ca efectele pozitive ale ajutorului să fie predominante în raport cu cele negative – reprezentate de denaturările concurenței generate în acest mod, context în care se va ține cont de principiul „poluatorul plătește” reglementat prin articolul 191 TFUE.
- (128) Acest obiectiv nu este îndeplinit de articolul 8c alineatul (1a) din KStG. În nota de fundamentare a legii nu este prevăzut niciun obiectiv în sensul Liniilor directoare privind ajutoarele pentru protecția mediului.
- (129) Conform prevederilor de la punctul 20 din Liniile directoare privind salvarea și restructurarea, dat fiind că propria sa existență este în pericol, o întreprindere aflată în dificultate nu poate fi considerată un instrument adecvat pentru promovarea altor obiective de politici publice până când nu se asigură viabilitatea sa. Având în vedere că toți beneficiarii potențiali ai articolului 8c alineatul (1a) din KStG sunt întreprinderi în dificultate în sensul punctului 10 litera (c) din Liniile directoare privind salvarea și restructurarea, Comisia consideră că articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu este compatibil cu piața comună ca ajutor pentru protecția mediului.

6.5. Compatibilitate posibilă cu piața comună în temeiul articolului 107 alineatul (3) TFUE

- (130) Comisia constată că măsura notificată intră atât în domeniul de aplicare a cadrului comunitar temporar, cât și al Liniilor directoare privind salvarea și restructurarea. Din acest motiv, la exercitarea dreptului decizional de care dispune conform articolului 107 alineatul (3) literele (b) și (c) din TFUE, Comisia este obligată să respecte aceste două texte, din motivele menționate la considerentul 109 și următoarele.

⁽⁴⁷⁾ Orientările comunitare privind ajutorul de stat pentru protecția mediului (JO C 82, 1.4.2008, p. 1).

- (131) Dacă sunt prezentate Comisiei motive imperative, aceasta își poate valorifica marja decizională cu condiția să acționeze în limitele impuse prin cadrul instituit prin TFUE și principiile fundamentale de drept – în special principiul egalității de tratament, conform interpretării oferite prin jurisprudența Curții⁽⁴⁸⁾. În acest context, Comisia poate declara, în sensul jurisprudenței Curții, ajutoarele de stat compatibile cu piața comună în măsura în care obiectivul ajutorului de stat este reprezentat de remedierea unei perturbări grave a economiei unui stat membru [articolul 107 alineatul (3) litera (b) TFUE], respectiv de urmărirea unui obiectiv de interes comun [articolul 107 alineatul (3) litera (c) TFUE]⁽⁴⁹⁾, de necesitatea atingerii obiectivului⁽⁵⁰⁾ și în măsura în care ajutoarele nu modifică condițiile comerciale într-o măsură care să contravină interesului comun.
- (132) În cazul în speță, Germania nu a prezentat argumente care să susțină compatibilitatea nemijlocită a ajutorului cu piața comună în temeiul articolului 107 alineatul (3) literele (b) sau (c) TFUE.
- (133) Comisia constată că, în conformitate cu structura măsurii, valoarea ajutorului depinde de pierderile înregistrate de beneficiar în trecut. Din acest motiv, nu există nicio legătură între valoarea ajutorului obținut de o întreprindere și obiectivul urmărit prin reglementarea privind ajutorul de stat, ceea ce înseamnă eliminarea impedimentelor pentru restructurare și sprijinirea întreprinderilor în dificultate ca urmare a crizei financiare și economice. Din acest motiv, Comisia concluzionează că reglementarea privind ajutorul de stat nu este limitată la nivelul minim necesar pentru atingerea obiectivului. Astfel, această dispoziție denaturează concurența pe piața comună într-o pondere care aduce atingere interesului comun.
- (134) Din acest motiv, Comisia concluzionează că măsura nu poate fi considerată compatibilă cu piața comună direct în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (b) sau (c) TFUE.
- 7. RECUPERARE**
- (135) Deoarece reglementarea privind ajutorul nu a fost notificată, acesta reprezintă un ajutor ilegal.
- (136) În baza practicii decizionale curente a Comisiei, toate ajutoarele acordate ilegal și care nu sunt compatibile cu piața comună conform articolului 107 TFUE vor fi recuperate de la beneficiari. Această practică decizională a fost confirmată prin articolul 14 din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE⁽⁵¹⁾, care prevede: „Atunci când adoptă decizii negative în cazuri de ajutor ilegal, Comisia decide ca
- statul membru în cauză să ia toate măsurile necesare pentru recuperarea ajutorului de la beneficiar.”
- (137) Deoarece măsura în cauză reprezintă un ajutor ilegal și incompatibil cu piața comună, este necesară recuperarea ajutorului pentru a restabili situația existentă pe piața anterior acordării ajutorului respectiv. Din acest motiv, recuperarea va fi efectuată de la momentul la care beneficiarul a obținut avantajul, ceea ce înseamnă de la momentul la care ajutorul a fost pus la dispoziția beneficiarului. Până la recuperarea efectivă a ajutorului se aplică dobânzi.
- (138) Comisia apreciază că data anuală de scadență a impozitului pe profit prezintă relevanță pentru determinarea momentului la care ajutorul a fost pus la dispoziția beneficiarului.
- (139) Germania trebuie să întreprindă toate măsurile necesare pentru a solicita rambursarea ajutorului de la beneficiari. Pentru a identifica numărul de cazuri în care este necesară o rambursare, Germania trebuie să întocmească o listă de întreprinderi care au beneficiat începând cu 1 ianuarie 2008 de măsura în cauză. În acest context, Comisia constată că Germania nu mai aplică măsura din 30 aprilie 2010. Ministerul Federal de Finanțe a solicitat autorităților competente pentru perceperea impozitelor să nu mai aplice schema privind reportarea fiscală a pierderilor până la adoptarea unei decizii finale de către Comisie în această cauză⁽⁵²⁾.
- (140) Ajutorul de stat de recuperat va fi calculat în temeiul declarațiilor fiscale ale întreprinderilor vizate, ceea ce înseamnă ale beneficiarilor articolului 8c alineatul (1a) din KStG. Valoarea ajutorului este calculată ca diferență între impozitul datorat fără aplicarea articolului 8c alineatul (1a) din KStG și impozitul achitat efectiv după aplicarea articolului 8c alineatul (1a) din KStG.
- (141) Acest regim este valabil independent de posibilitatea ca ajutorul să fie declarat compatibil cu piața comună în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (b) TFUE, în interpretarea oferită de cadrul comunitar temporar și în baza unei reglementări privind ajutoarele de stat aplicabile în Germania, aprobate de către Comisie, în situația în care valoarea totală a ajutorului acordat în acest mod nu depășește un echivalent subvenție brută de 500 000 EUR, dacă sunt îndeplinite toate celelalte condiții în sensul punctului 4.2.2 din cadrul comunitar temporar, precum și în baza deciziei Comisiei de aprobare pe acest temei a reglementării privind ajutorul de stat aplicabile în Germania, în special condiția ca întreprinderea să nu fi fost în dificultate la 1 iulie 2008. Dacă valoarea totală depășește limita de 500 000 EUR, se impune rambursarea valorii de depășire.

⁽⁴⁸⁾ A se vedea în special CJCE, hotărârea din 24 martie 1993, Comité International de la Rayonne et des Fibres Synthétiques (CIRFS)/Comisia, cauza C-313/90, Rec. 1993 I-1125.

⁽⁴⁹⁾ TPI, hotărârea din 14 ianuarie 2009, Kronoply/Comisia, cauza T-162/06, Rec. 2009 II-1, în special punctele 65, 66, 74, 75.

⁽⁵⁰⁾ TPI, hotărârea din 7 iunie 2001, Agrana Zucker și Stärke/Comisia, cauza T-187/99, Rec. 2001 II-1587, punctul 74; TPI, hotărârea din 14 mai 2002, Graphischer Maschinenbau/Comisia, cauza T-126/99, Rec. 2002 II-2427, punctele 41-43; CJCE, hotărârea din 15 aprilie 2008, Nuova Agricast Srl/Ministero delle Attività Produttive, cauza C-390/06, Rec. 2008 I-2577, punctele 68-69.

⁽⁵¹⁾ JO L 83, 27.3.1999, p. 1.

⁽⁵²⁾ A se vedea nota de subsol 15.

(142) Comisia atenționează Germania că ajutorul nu poate fi declarat compatibil cu piața comună în temeiul regulilor „de minimis”⁽⁵³⁾, ale unei reglementări în sensul Regulamentului general de exceptare pe categorii de ajutoare⁽⁵⁴⁾ sau în baza unei reglementări privind ajutorul de stat în temeiul Orientărilor privind ajutoarele de stat regionale sau al Liniilor directoare pentru ajutoarele de stat pentru cercetare, dezvoltare și inovare⁽⁵⁵⁾, deoarece toate aceste dispoziții juridice exclud acordarea de ajutoare de stat către întreprinderi în dificultate⁽⁵⁶⁾. Pentru toate celelalte reglementări aprobate privind acordarea de ajutoare de stat, Germania trebuie să examineze dacă decizia de aprobare a reglementării privind ajutorul de stat nu exclude întreprinderile în dificultate din domeniul de aplicare aprobat. În caz contrar, ajutorul ar putea fi declarat compatibil cu piața comună în temeiul acestor reglementări, în măsura în care Germania dovedește că toate condițiile prevăzute prin reglementările respective erau îndeplinite la momentul acordării ajutorului.

8. CONCLUZII

(143) În temeiul argumentelor anterioare, Comisia concluzionează că articolul 8c alineatul (1a) din KStG (schema privind reportarea fiscală a pierderilor) reprezintă ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, acordat ilegal în încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE. Reglementarea nu este compatibilă cu piața comună.

(144) Comisia apreciază că Germania trebuie să adopte toate măsurile necesare pentru recuperarea ajutorului de la beneficiarii schemei privind reportarea fiscală a pierderilor,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

Articolul 1

Ajutorul acordat în Germania în temeiul articolului 8c alineatul (1a) din Legea privind impozitul pe profit, în încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE este incompatibil cu piața comună.

Articolul 2

Ajutoarele individuale acordate în temeiul reglementării menționate la articolul 1 sunt compatibile cu piața comună în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (b) din TFUE, conform interpretării din cadrul comunitar temporar, în măsura în care valoarea ajutorului nu depășește 500 000 EUR, beneficiarul nu avea la 1 iulie 2008 statut de întreprindere în dificultate și dacă sunt îndeplinite toate celelalte condiții în sensul punctului 4.2.2

⁽⁵³⁾ Regulamentul (CE) nr. 1998/2006 al Comisiei din 15 decembrie 2006 privind aplicarea articolelor 87 și 88 din tratat ajutoarelor *de minimis* (JO L 379, 28.12.2006, p. 5).

⁽⁵⁴⁾ A se vedea nota de subsol 44.

⁽⁵⁵⁾ Liniile directoare privind ajutoarele de stat pentru cercetare, dezvoltare și inovare (JO C 323, 30.12.2006, p. 1).

⁽⁵⁶⁾ A se vedea articolul 1 alineatul (6) litera (c) din Regulamentul general de exceptare pe categorii de ajutoare; punctul 9 din Orientările privind ajutorul regional; capitolul 2.1 (alineatul final) din Liniile directoare privind ajutoarele de stat pentru cercetare, dezvoltare și inovare.

din cadrul comunitar temporar și din decizia de aprobare a reglementării privind ajutorul de stat aplicabile în Germania.

Articolul 3

Ajutoarele individuale acordate în temeiul reglementării menționate la articolul 1, care îndeplinesc la momentul acordării condițiile unei reglementări privind ajutorul de stat aprobate de Comisie în baza unui temei juridic diferit de Regulamentul general de exceptare pe categorii de ajutoare, de Orientările privind ajutoarele de stat regionale sau de Liniile directoare privind ajutoarele de stat pentru cercetare, dezvoltare și inovare și care nu exclude întreprinderea în dificultate ca beneficiar potențial de ajutor, sunt compatibile cu piața comună până la limita maximă aplicabilă pentru această formă de ajutor.

Articolul 4

(1) Germania abrogă reglementarea privind ajutorul de stat menționată la articolul 1.

(2) Germania recuperează de la beneficiarii ajutoarele incompatibile, acordate în temeiul reglementării menționate în articolul 1.

(3) Sumele rambursate includ și dobânzile aplicabile de la data la care ajutorul a fost la dispoziția beneficiarilor până la momentul rambursării efective a acestora.

(4) Dobânzile sunt calculate în temeiul capitolului V din Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei⁽⁵⁷⁾ sub formă de dobânzi compuse.

(5) La comunicarea prezentei decizii, Germania sistează toate plățile în curs în temeiul reglementării privind ajutorul de stat menționate la articolul 1.

Articolul 5

(1) Se solicită recuperarea fără întârziere și efectivă a ajutoarelor acordate în temeiul reglementării menționate la articolul 1.

(2) Germania asigură aplicarea prezentei decizii în termen de patru luni de la comunicare.

Articolul 6

(1) Germania pune la dispoziția Comisiei în termen de două luni de la comunicarea prezentei decizii următoarele informații:

(a) lista beneficiarilor care au încasat ajutoare în temeiul reglementării menționate la articolul 1, precum și valoarea totală a ajutoarelor încasate de fiecare dintre aceștia în temeiul reglementării respective;

⁽⁵⁷⁾ JO L 140, 30.4.2004, p. 1.

(b) suma totală (creanță principală și dobânzi) care trebuie rambursată de fiecare beneficiar;

(c) o descriere detaliată a măsurilor adoptate, respectiv urmărite pentru punerea în practică a prezentei decizii;

(d) documente care atestă că s-a solicitat beneficiarului rambursarea ajutorului.

(2) Germania informează Comisia cu privire la evoluția măsurilor sale de transpunere în practică a prezentei decizii până la finalizarea rambursării ajutoarelor acordate în temeiul reglementării menționate la articolul 1. La simpla solicitare a Comisiei, Germania prezintă fără întârziere informații privind măsurile adoptate, respectiv urmărite pentru punerea în

practică a prezentei decizii. În plus, Germania comunică informații detaliate privind cuantumul ajutoarelor și al dobânzilor rambursate deja de către beneficiari.

Articolul 7

Prezenta decizie este adresată Republicii Federale Germania.

Adoptată la Bruxelles, 26 ianuarie 2011.

Pentru Comisie
Joaquín ALMUNIA
Vicepreședinte