



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

17 iulie 2014*

„Legislație fiscală — Libertatea de stabilire — Impozit național pe profit — Impozitarea grupurilor — Impozitarea activității sediilor permanente din străinătate ale societăților rezidente — Prevenirea dublei impuneri prin imputarea impozitului (metoda imputării) — Reintegrarea pierderilor deduse anterior în cazul cesiunii sediului permanent către o societate din același grup cu privire la care statul membru vizat nu își exercită competența de impozitare”

În cauza C-48/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Østre Landsret (Curtea de Apel Regională din Est, Danemarca), prin decizia din 22 ianuarie 2013, primită de Curte la 28 ianuarie 2013, în procedura

Nordea Bank Danmark A/S

împotriva

Skatteministeriet,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte, domnul A. Tizzano, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii M. Ilešič, E. Juhász și A. Borg Barthet, președinți de cameră, și domnii A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (raportor), C. Vajda, S. Rodin și F. Biltgen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Nordea Bank Danmark A/S, de H. Hansen, avocat;
- pentru guvernul danez, de V. Pasternak Jørgensen, în calitate de agent, asistat de K. Lundgaard Hansen, avocat;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul olandez, de M. Bulterman și de J. Langer, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: daneza.

- pentru guvernul austriac, de A. Posch, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Barslev, în calitate de agenți;
- pentru Autoritatea de Supraveghere AELS, de X. Lewis, de G. Mathisen și de A. Steinarsdóttir, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 13 martie 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 TFUE și 54 TFUE, precum și a articolelor 31 și 34 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”), referitoare la libertatea de stabilire.
- 2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unei proceduri inițiate de Nordea Bank Danmark A/S (denumită în continuare „Nordea Bank”), societate de drept danez, împotriva deciziilor Skatteministeriet prin care s-au reintegrat în baza de impozitare pierderile deduse anterior aferente unora dintre sediile sale permanente din străinătate.

Cadrul juridic

Dreptul internațional

- 3 Articolul 7 alineatul (1) din Convenția dintre țările nordice privind prevenirea dublei impuneri în privința impozitului pe venit și pe patrimoniu, încheiată la Helsinki la 23 septembrie 1996 (SopS 26/1997, denumită în continuare „Convenția nordică”), prevede:

„Profitul unei întreprinderi dintr-un stat contractant este impozabil numai în acest stat, cu excepția cazului în care întreprinderea își exercită activitatea în celălalt stat contractant prin intermediul unui sediu permanent situat în acel stat. Dacă întreprinderea își exercită activitatea în acest fel, profitul întreprinderii este impozabil în celălalt stat, dar numai în măsura în care acesta este aferent acestui sediu permanent.”

- 4 În temeiul articolului 25 din această convenție, statele contractante au ales să neutralizeze dubla impunere a sediilor permanente prin intermediul așa-numitei „metode a imputării”. Pe acest temei, statul de reședință al întreprinderii acordă o deducere de valoare egală cu impozitul pe venit plătit în statul sursă.

Dreptul danez

- 5 În temeiul legislației daneze aplicabile în litigiul principal, orice societate rezidentă lua în calcul în mod constant, pentru determinarea venitului său impozabil, profiturile și pierderile sediilor sale permanente situate în străinătate.

- 6 În cazul cesiunii în totalitate sau în parte a activității unui sediu permanent către un terț sau către o altă societate din același grup, o societate daneză era impozitată ținându-se seama de plusvaloarea sau de minusvaloarea realizată din ansamblul activelor aferente activității cedate, cu includerea activelor necorporale necontabilizate.
- 7 În acest scop, activele cedate trebuiau evaluate la valoarea de piață, prin aplicarea articolului 2 din Legea privind stabilirea impozitului de stat pe venit (lov om påligningen af indkomstskat til staten „ligningsloven”, denumită în continuare „ligningslov”), care, în redactarea aplicabilă litigiului principal, prevedea:

„Persoanele impozabile care

- 1) sunt controlate de persoane fizice sau juridice;
- 2) controlează persoane juridice;
- 3) fac parte din același grup cu o persoană juridică;
- 4) dețin un sediu permanent situat în afara teritoriului Danemarcei sau
- 5) sunt persoane fizice sau juridice străine cu un sediu permanent în Danemarca

își stabilesc venitul impozabil prin luarea în considerare a operațiunilor comerciale sau financiare încheiate cu persoanele fizice sau juridice și cu sediile permanente menționate mai sus (operațiuni controlate), în funcție de prețurile și de condițiile pe care le-ar fi obținut dacă operațiunile ar fi avut loc între părți independente.”

- 8 Articolul 33 D alineatul (5) din ligningslov, aplicabil în litigiul principal, avea următorul cuprins:

„În cazul în care un sediu permanent situat în afara teritoriului Danemarcei, în Insulele Feroe sau în Groenlanda este cesionat în totalitate sau în parte unei societăți din același grup [...], pierderile deduse cărora nu le corespund profituri obținute în cursul unor exerciții financiare ulterioare sunt incluse în calculul venitului impozabil. Această regulă se aplică indiferent de metoda de scutire aplicată. [...]”

Cauza principală și întrebarea preliminară

- 9 Nordea Bank are sediul în Danemarca.
- 10 Între anii 1996 și 2000, aceasta a desfășurat activități bancare cu amănuntul în Finlanda, în Suedia și în Norvegia prin intermediul unor sedii permanente deficitare și, în consecință, a dedus în mod legal pierderile corespunzătoare din venitul său impozabil din Danemarca.
- 11 În anul 2000, activitățile acestor sedii permanente au fost restructurate, birourile lor au fost închise, clienților li s-a oferit posibilitatea de a-și păstra conturile în condiții identice în filiale ale Nordea Bank din aceleași state, iar jumătate din personalul lor a fost angajat de aceste filiale sau de alte societăți locale din același grup.
- 12 Potrivit precizărilor făcute de instanța de trimitere și necontestate de părțile din litigiul principal, această operațiune este similară unei cesiuni parțiale a unor activități asupra cărora Regatul Danemarcei își exercita competența de impozitare către societăți din același grup cu privire la care nu exercita această competență.

- 13 În aplicarea articolului 33 D alineatul (5) din ligningslov, Skatteministeriet a reintegrat în profitul impozabil al Nordea Bank pierderile deduse anterior aferente activităților cedate, care nu fuseseră compensate prin profituri ulterioare.
- 14 Considerând că această reintegrare este contrară libertății de stabilire, Nordea Bank a prezentat o reclamație la Landsskatte retten (Comisia fiscală națională), iar ulterior a atacat respingerea acesteia la Østre Landsret.
- 15 În aceste condiții, Østre Landsret a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE (ex-articolul 43 CE coroborat cu ex-articolul 48 CE), precum și articolul 31 coroborat cu articolul 34 din Acordul privind SEE trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru care permite unei societăți rezidente să deducă în mod constant pierderile generate de un sediu permanent situat în alt stat membru să reintegreze în totalitate în venitul impozabil al societății respective pierderile generate de sediul permanent (în măsura în care acestora nu le corespund profituri obținute în cursul unor exerciții financiare ulterioare) în cazul în care acest sediu permanent își încetează existența ca urmare a cesiunii unei părți a activității sale comerciale către o societate din același grup care are sediul social în același stat cu sediul permanent și în cazul în care toate posibilitățile de deducere a pierderilor în cauză ar trebui considerate epuizate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 16 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 49 TFUE și 54 TFUE, precum și articolele 31 și 34 din Acordul privind SEE se opun unei legislații a unui stat membru în temeiul căreia, în cazul cesiunii de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat într-un alt stat membru sau într-un alt stat parte la Acordul privind SEE către o societate nerezidentă care face parte din același grup, pierderile deduse anterior aferente sediului cedat sunt reintegrate în profitul impozabil al societății cedente.
- 17 Libertatea de stabilire, pe care articolul 49 CE o recunoaște resortisanților Uniunii Europene, presupune accesul acestora la activitățile independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire. Aceasta cuprinde, potrivit articolului 54 TFUE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau sediul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în acest sens Hotărârea Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, punctul 35, și Hotărârea Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 30).
- 18 Chiar dacă dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru de primire, acestea interzic în egală măsură ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unei societăți constituite conform legislației sale, în special prin intermediul unui sediu permanent (a se vedea în acest sens Hotărârea Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 19 și 20).
- 19 Reiese din jurisprudența Curții că libertatea de stabilire este împiedicată dacă, în temeiul unei reglementări a unui stat membru, o societate rezidentă care deține o filială sau un sediu permanent într-un alt stat membru sau într-un alt stat parte la Acordul privind SEE face obiectul unei diferențe de tratament fiscal dezavantajoase față de o societate rezidentă care deține un sediu permanent sau o

filială în primul stat membru (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punctele 16-22, și Hotărârea Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punctele 20-34).

- 20 Trebuie observat că o dispoziție care permite deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent situat într-un alt stat membru sau într-un alt stat parte la Acordul privind SEE în scopul stabilirii rezultatelor financiare și al calculării venitului impozabil al societății principale constituie o facilitate fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea Lidl Belgium, EU:C:2008:278, punctul 23).
- 21 Or, trebuie să se constate că dispozițiile articolului 33 D alineatul (5) din ligningslov în discuție în litigiul principal conduc la lipsirea de o astfel de facilitate a societăților daneze care dețin sedii permanente în străinătate în raport cu cele care dețin sedii permanente în Danemarca. Astfel, aceste dispoziții stabilesc o regulă prin care se reintegrează pierderile legal deduse aferente sediilor din străinătate cesionate, care nu se aplică în cazul cesiunii în condiții identice a sediilor permanente situate în Danemarca.
- 22 Acest tratament dezavantajos poate să descurajeze o societate daneză să își desfășoare activitatea prin intermediul unui sediu permanent situat într-un stat membru sau într-un alt stat parte la Acordul privind SEE decât Regatul Danemarcei și constituie, în consecință, o restricție interzisă în principiu prin dispozițiile tratatului și ale Acordului privind SEE referitoare la libertatea de stabilire.
- 23 Rezultă din jurisprudența Curții că o astfel de restricție nu poate fi admisă decât dacă are în vedere situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17 și jurisprudența citată).
- 24 În ceea ce privește comparabilitatea situațiilor, trebuie arătat că, în principiu, sediile permanente situate în alt stat membru sau într-un alt stat parte la Acordul privind SEE nu se află într-o situație comparabilă cu sediile permanente rezidente din perspectiva măsurilor prevăzute de un stat membru în vederea prevenirii sau a atenuării dublei impunerii a profitului unei societăți rezidente. Cu toate acestea, supunând impozitului danez profitul sediilor permanente situate în Finlanda, în Suedia și în Norvegia, Regatul Danemarcei le-a asimilat pe acestea din urmă sediilor permanente rezidente în ceea ce privește deducerea pierderilor (a se vedea prin analogie Hotărârea Denkavit Internationaal și Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punctele 34 și 35).
- 25 În consecință, restricția nu poate fi justificată decât de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea Hotărârea Lidl Belgium, EU:C:2008:278, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 26 În această privință, guvernul danez invocă necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre în legătură cu prevenirea evaziunii fiscale.
- 27 Trebuie amintit că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre rămân competente în ceea ce privește definirea, pe cale convențională sau unilaterală, a criteriilor de repartizare a competențelor lor fiscale, în special în scopul eliminării dublei impunerii, și că menținerea acestei repartizări este un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea în special Hotărârea Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, punctul 50 și jurisprudența citată).
- 28 Potrivit expunerii de motive a ligningslov, regula reintegrării pierderilor deduse aferente sediilor permanente din străinătate „urmărește să împiedice, spre exemplu, ca o societate daneză să deducă pierderile înregistrate de o sucursală din străinătate și să o vândă unei societăți din străinătate din același grup atunci când începe să genereze profit, astfel încât reintroducerea efectivă în venitul impozabil a acestor pierderi să devină imposibilă în Danemarca”.

- 29 Obiectivul reglementării daneze este astfel prevenirea riscului de evaziune fiscală care ar consta, spre exemplu, în faptul că un grup și-ar organiza activitățile în așa fel încât să deducă din venitul său impozabil din Danemarca pierderile unui sediu permanent deficitar situat în Finlanda, în Suedia sau în Norvegia, iar apoi, odată ce acest sediu devine rentabil, să transfere activitățile acestui sediu către o societate pe care o controlează, dar care are calitatea de persoană impozabilă în Finlanda, în Suedia sau în Norvegia, iar nu în Danemarca.
- 30 Dacă Regatul Danemarcei ar fi lipsit de posibilitatea de a reintegra în profitul impozabil al societății cedente daneze pierderile astfel deduse în cazul în care a pierdut competența de a impozita eventualele profituri viitoare, o astfel de soluție ar eroda în mod artificial baza sa de impozitare și, prin urmare, ar afecta repartizarea competențelor de impozitare rezultată din Convenția nordică.
- 31 Această reglementare depășește însă ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivului menționat anterior.
- 32 În această privință, trebuie amintit că obiectivul repartizării echilibrate a competențelor de impozitare vizează să păstreze simetria dintre dreptul de a impozita beneficiile și posibilitatea de a deduce pierderile (a se vedea Hotărârea K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 33 Necesitatea păstrării acestei simetrii impune ca pierderile deduse aferente unui sediu permanent să poată fi compensate prin impozitarea profitului acestui sediu permanent obținut în cadrul competenței fiscale a statului membru vizat, respectiv atât a profitului realizat în întreaga perioadă în care sediul permanent menționat depindea de societatea rezidentă, cât și a celui realizat la momentul cesiunii aceluiași sediu.
- 34 Or, nu se contestă că profitul unui sediu permanent care aparține unei societăți rezidente realizat anterior cesiunii sediului respectiv către o societate nerezidentă din același grup este impozabil în Danemarca, deși articolul 25 din Convenția nordică prevede acordarea unui credit fiscal societății rezidente în vederea neutralizării riscului unei eventuale duble impuneri.
- 35 Pe de altă parte, articolul 2 din ligningslov stabilește printre altele o regulă potrivit căreia activele cedate în cadrul unui grup se evaluează în conformitate cu condițiile pieței. Orice eventuală plusvaloare realizată cu ocazia cesiunii se adaugă ulterior la venitul impozabil al societății cedente daneze.
- 36 Prin urmare, o dispoziție a unui stat membru precum articolul 33 alineatul (5) din ligningslov, care prevede, în cazul cesiunii de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat în alt stat membru sau în alt stat parte la Acordul privind SEE către o societate nerezidentă din același grup, reintegrarea pierderilor deduse anterior aferente sediului permanent cedat depășește ceea ce este necesar în vederea atingerii obiectivului legat de necesitatea de a păstra repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare dacă primul stat membru impozitează profitul realizat aferent sediului permanent respectiv anterior cesiunii sale, inclusiv pe cel rezultat din plusvaloarea obținută cu ocazia respectivei cesiuni.
- 37 Această concluzie nu este modificată de împrejurarea, invocată de guvernul danez, potrivit căreia i-ar fi dificil, în cazul unei cesiuni în interiorul grupului, să verifice valoarea de piață a fondului de comerț cedat în alt stat membru.
- 38 Astfel, asemenea dificultăți nu sunt specifice situațiilor transfrontaliere, întrucât administrația daneză efectuează deja în mod necesar verificări similare atunci când vânzarea unui fond de comerț se înscrie în cadrul cesiunii în interiorul grupului a unui sediu permanent rezident.

- 39 În plus și în orice caz, autoritățile fiscale daneze au întotdeauna posibilitatea de a solicita societății cedente documentele pe care le consideră necesare pentru a verifica dacă valoarea fondului de comerț reținută în vederea calculării plusvalorii din cesiunea unui sediu din străinătate coincide cu valoarea de piață, în conformitate cu regula stabilită la articolul 2 din ligningslov.
- 40 Rezultă din ansamblul considerațiilor care precedă că articolele 49 TFUE și 54 TFUE, precum și articolele 31 și 34 din Acordul privind SEE se opun unei legislații a unui stat membru în temeiul căreia, în cazul cesiunii de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat într-un alt stat membru sau într-un alt stat parte la Acordul privind SEE către o societate nerezidentă care face parte din același grup, pierderile deduse anterior aferente sediului cedat sunt reintegrate în profitul impozabil al societății cedente, dacă primul stat membru impozitează atât profitul realizat de sediul permanent respectiv anterior cesiunii, cât și pe cel rezultat din plusvaloarea obținută cu ocazia respectivei cesiuni.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 41 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 (Marea Cameră) declară:

Articolele 49 TFUE și 54 TFUE, precum și articolele 31 și 34 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 se opun unei legislații a unui stat membru în temeiul căreia, în cazul cesiunii de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat într-un alt stat membru sau într-un alt stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European către o societate nerezidentă care face parte din același grup, pierderile deduse anterior aferente sediului cedat sunt reintegrate în profitul impozabil al societății cedente, dacă primul stat membru impozitează atât profitul realizat de sediul permanent respectiv anterior cesiunii, cât și pe cel rezultat din plusvaloarea obținută cu ocazia respectivei cesiuni.

Semnături