



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

19 iunie 2019*

„Trimitere preliminară – Impozit pe profit – Grup de societăți – Libertatea de stabilire – Deducere a pierderilor înregistrate de o filială nerezidentă – Noțiunea de «pierderi definitive» – Aplicare în cazul unei subfiliale – Legislație a statului de reședință al societății-mamă care impune o deținere directă a filialei – Legislație a statului de reședință al filialei care limitează compensarea pierderilor și care o interzice în anul lichidării”

În cauza C-608/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 5 octombrie 2017, primită de Curte la 24 octombrie 2017, în procedura

Skatteverket

împotriva

Holmen AB,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader, și domnii A. Rosas, L. Bay Larsen și M. Safjan, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 24 octombrie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Skatteverket, de M. Andersson Berg, în calitate de agent;
- pentru Holmen AB, de H. Andersson, în calitate de agent;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk, de A. Alriksson, de C. Meyer-Seitz, de H. Shev, de H. Eklinder, de L. Zettergren și de J. Lundberg, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, inițial de T. Henze și de R. Kanitz, ulterior de R. Kanitz, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: suedeza.

- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și de J. M. Hoogveld, în calitate de agenți;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de K. Simonsson, de N. Gossement, de E. Ljung Rasmussen și de G. Tolstoy, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 10 ianuarie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (Administrația Fiscală, Suedia), pe de o parte, și Holmen AB, pe de altă parte, în legătură cu posibilitatea acesteia de a deduce, în cadrul impozitului pe profit, pierderile unei subfiliale stabilite în alt stat membru.

Cadrul juridic

Dreptul suedez

- 3 Regimul privind transferurile financiare în cadrul unui grup este reglementat de dispozițiile din capitolele 35 și 35a din Inkomstskattelag (1999:1229) [Legea (1229:1999) privind impozitul pe venit].
- 4 În temeiul capitolului 35, o filială care înregistrează pierderi le poate transfera din punct de vedere fiscal societății sale mamă, directă sau indirectă.
- 5 Acest avantaj poate fi acordat, în temeiul capitolului 35a, atunci când o pierdere este definitivă, în sensul punctului 55 din Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, denumită în continuare „Hotărârea Marks & Spencer”, EU:C:2005:763), în privința unei filiale deținute integral care are sediul într-un stat membru din Spațiul Economic European (SEE), cu condiția, în special, ca filiala să fie deținută în mod direct, să fi fost lichidată și ca societatea-mamă să nu exercite, printr-o societate afiliată, nicio activitate în statul filialei la data lichidării.

Dreptul spaniol

- 6 Reiese din precizările din decizia de trimitere că sistemul spaniol de consolidare fiscală permite compensarea, fără nicio limitare, a profiturilor cu pierderile entităților din același grup. Pierderile care nu sunt utilizate pot fi reportate și deduse, fără limitare în timp, din profiturile viitoare.
- 7 Cu toate acestea, începând cu anul 2011, doar o parte din profiturile realizate în cursul unui exercițiu fiscal pot fi compensate cu pierderile din exercițiile anterioare. Pierderile care nu pot fi deduse ca urmare a acestei plafonări pot fi reportate în exercițiile ulterioare, asemenea celorlalte pierderi neutilizate.
- 8 Pe de altă parte, în cazul în care grupul fiscal se dizolvă ca urmare a lichidării uneia sau a mai multor entități care îl compun, pierderile restante ale grupului sunt, dacă este cazul, alocate societăților care le-au înregistrat.

- 9 În sfârșit, în anul lichidării, aceste pierderi nu pot fi utilizate decât de societatea care le-a înregistrat.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 10 Holmen este societatea-mamă a unui grup de drept suedez. Ea deține în Spania, prin intermediul unei filiale, mai multe subfiliale care își desfășoară activitatea în domeniile papetăriei și imprimeriei, ansamblul formând un grup fiscal integrat. Întrucât una dintre subfiliale a cumulat începând cu anul 2003 pierderi de aproximativ 140 de milioane de euro, Holmen preconizează încetarea activităților sale spaniole.
- 11 Ea a solicitat Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) o soluție fiscală pentru a afla dacă, după închiderea procedurii de lichidare, ar fi autorizată, în temeiul jurisprudenței rezultate din Hotărârea Marks & Spencer, să procedeze în Suedia la o degrevare de grup pentru aceste pierderi care, în lipsa acesteia, nu ar fi deductibile nici în Spania, ca urmare a imposibilității juridice de transfer al pierderilor unei societăți lichidate în anul lichidării, nici în Suedia, ca urmare a condiției privind deținerea directă a filialei care a înregistrat pierderi definitive.
- 12 Mai exact, Holmen a solicitat avizul Comisiei de drept fiscal în două ipoteze, una a lichidării filialei și a celor două subfiliale spaniole, cealaltă a unei absorbții inverse a filialei de către subfiliala spaniolă nerentabilă, urmată de o lichidare a noului ansamblu. În cele două scenarii, Holmen nu ar mai desfășura nicio activitate în Spania în cursul lichidării și nu ar mai menține nicio activitate în acest stat în viitor.
- 13 Soluția fiscală dată de Comisia de drept fiscal conține un aviz nefavorabil pentru prima opțiune și un aviz favorabil pentru a doua.
- 14 Comisia de drept fiscal a admis că avizul său nefavorabil asupra primei opțiuni ar determina o restricție privind libertatea de stabilire, însă a considerat că, în conformitate cu jurisprudența rezultată din Hotărârea Marks & Spencer, această restricție poate fi justificată, cu condiția ca principiul proporționalității să fie respectat și, prin urmare, ca pierderile în cauză să nu se încadreze în una dintre situațiile vizate la punctul 55 din hotărârea menționată în care pierderile sunt considerate „definitive”.
- 15 Atât administrația fiscală, cât și Holmen au contestat această soluție fiscală la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia).
- 16 Această instanță consideră că jurisprudența Curții nu precizează, pe de o parte, dacă dreptul la deducerea pierderilor definitive presupune ca filiala să fie deținută în mod direct de societatea-mamă și, pe de altă parte, dacă, pentru a se aprecia caracterul definitiv al pierderilor filialei, trebuie să se țină seama de posibilitățile oferite de reglementarea statului de reședință al filialei altor entități juridice de a lua în calcul aceste pierderi și, în cazul unui răspuns afirmativ, cum trebuie să fie luată în considerare această reglementare.
- 17 În aceste condiții, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Pentru ca o societate-mamă stabilită într-un stat membru să aibă dreptul – care decurge printre altele din [Hotărârea Marks & Spencer] – de a deduce, în temeiul articolului 49 TFUE, pierderile definitive ale unei filiale stabilite în alt stat membru, este necesar ca filiala să fie deținută în mod direct de societatea-mamă?

- 2) Partea dintr-o pierdere care, ca urmare a normelor în vigoare în statul filialei, nu a putut fi compensată cu profiturile realizate în respectivul stat într-un anumit an, dar care, în schimb, a putut fi reportată astfel încât să poată fi dedusă eventual într-un exercițiu viitor trebuie considerată de asemenea ca fiind definitivă?
- 3) Pentru a aprecia dacă o pierdere este definitivă, trebuie să se țină seama de restricțiile, prevăzute de legislația statului filialei, privind posibilitatea unei alte entități decât cea care a suferit ea însăși pierderea să deducă respectiva pierdere?
- 4) În cazul în care este necesar să se țină seama de o restricție precum cele menționate în a treia întrebare, trebuie să se ia în considerare măsura în care restricția a avut în mod efectiv drept consecință faptul că o anumită parte din pierderi nu a putut fi compensată cu profiturile realizate de o altă entitate?"

Cu privire la întrebările preliminare

- 18 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, că, la punctele 43-51 din Hotărârea Marks & Spencer, Curtea a statuat că o restricție privind libertatea de stabilire care urmărește o limitare a dreptului unei societăți de a deduce pierderile unei filiale din străinătate, în timp ce această deductibilitate este acordată unei filiale rezidente, este justificată de necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre și de a împiedica apariția riscului dublei luări în calcul a pierderilor, precum și a riscului evaziunii fiscale.
- 19 La punctul 55 din hotărârea menționată, Curtea a precizat însă că, deși este vorba despre o restricție în principiu justificată, este totuși disproporționat ca statul în care societatea-mamă are sediul să excludă posibilitatea acesteia de a lua în considerare la nivelul său, din punct de vedere fiscal, pierderi ale unei filiale nerezidente, calificate drept definitive la acel moment, într-o situație în care:
 - filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în statul său de reședință pentru exercițiul fiscal vizat de cererea de degrevare, precum și pentru exercițiile fiscale anterioare, după caz, printr-un transfer al acestor pierderi către un terț sau prin compensarea acestor pierderi cu profiturile obținute de filială în cursul unor exerciții anterioare, și
 - nu mai există nicio posibilitate de a se lua în considerare pierderile filialei din străinătate în statul său de reședință în contul exercițiilor fiscale viitoare, fie de către ea însăși, fie de către un terț, în special în cazul cesiunii filialei către acest terț.

Cu privire la prima întrebare

- 20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă noțiunea de pierderi definitive ale unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hotărârea Marks & Spencer, se poate aplica unei subfiliale.
- 21 Această întrebare este adresată în contextul legislației suedeze în discuție în litigiul principal, care condiționează o degrevare de grup în cazul unor pierderi ale unei filiale nerezidente de existența unei legături directe între societatea-mamă care formulează respectiva cerere și filiala nerezidentă care înregistrează pierderile.
- 22 Este necesar să se amintească faptul că o astfel de condiție, care conduce la excluderea unei degrevări transfrontaliere la nivelul grupului în anumite ipoteze, poate fi justificată prin motivele imperative de interes general menționate la punctul 18 din prezenta hotărâre.

- 23 Astfel, după cum a statuat Curtea la punctele 45-52 din Hotărârea Marks & Spencer, pentru a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre, poate fi necesar să se aplice în cazul activităților economice ale societăților stabilite în unul dintre aceste state doar normele fiscale ale acestuia atât pentru profituri, cât și pentru pierderi. Din acest punct de vedere, faptul de a conferi societăților un drept de opțiune în ceea ce privește luarea în calcul a pierderilor lor în statul membru unde sunt stabilite sau într-un alt stat membru ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, baza impozabilă sporind în primul stat membru și diminuându-se în cel de al doilea până la concurența pierderilor transferate. Pe de altă parte, statele membre trebuie să poată împiedica, prin excluderea degrevării transfrontaliere, atât apariția riscului dublei luări în calcul a pierderilor, cât și a riscului ca unele grupuri de societăți să practice transferuri organizate de pierderi către societăți stabilite în statele membre care aplică cote de impozitare ridicate și în care, prin urmare, valoarea fiscală a pierderilor este mai importantă.
- 24 În plus, trebuie totuși ca o condiție pentru o degrevare de grup cum este cea în discuție în litigiul principal să fie de natură să asigure realizarea obiectivelor urmărite și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestora.
- 25 Este necesar să se distingă, în această privință, două situații.
- 26 Prima situație privește ipoteza în care filiala sau filialele interpose între societatea-mamă care solicită beneficiul unei degrevări de grup și subfiliala care înregistrează pierderi care pot fi considerate definitive nu sunt stabilite în același stat membru.
- 27 În acest caz, nu este exclusă posibilitatea ca un grup să aleagă statul membru de utilizare a pierderilor definitive, optând fie pentru cel al societății-mamă coordonatoare, fie pentru cel al oricărei filiale potențial interpose.
- 28 O astfel de posibilitate de opțiune ar fi de natură să permită strategii de optimizare a cotelor de impozitare a grupului, susceptibile să repună în discuție repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și să le expună unui risc de compensare multiplă a pierderilor.
- 29 Prin urmare, nu este disproporționat din partea unui stat membru să impună o condiție de legătură directă în cazul degrevării transfrontaliere, chiar dacă toate celelalte imposibilități menționate la punctul 55 din Hotărârea Marks & Spencer ar fi demonstrate, și aceasta cu atât mai mult având în vedere că excepția prevăzută la acest punct se aplică, în orice caz, statului membru al filialei care deține în mod direct subfiliala, care ar fi sesizat astfel cu o cerere de degrevare transfrontalieră cu privire la pierderile acesteia din urmă.
- 30 A doua situație privește ipoteza în care filiala sau filialele interpose între societatea-mamă care solicită beneficiul unei degrevări de grup și subfiliala care înregistrează pierderi care pot fi considerate definitive sunt stabilite în același stat membru. Pare a fi situația care se regăsește în cauza principală, din moment ce atât filiala interpusă a Holmen, cât și subfiliala sa care înregistrează pierderi au sediul în Spania.
- 31 În astfel de împrejurări, riscul de optimizare a cotelor de impozitare a grupului prin alegerea statului membru de compensare a pierderilor și riscul de luare în considerare multiplă a acestora de mai multe state membre sunt de același tip cu cele constatate de Curte la punctele 45-52 din Hotărârea Marks & Spencer.
- 32 Așadar, ar fi disproporționat ca un stat membru să impună o condiție de deținere directă cum este cea în discuție în litigiul principal atunci când sunt îndeplinite condițiile enunțate la punctul 55 din Hotărârea Marks & Spencer.

33 Prin urmare, este necesar să se răspundă la prima întrebare preliminară că noțiunea de pierderi definitive ale unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hotărârea Marks & Spencer, nu se aplică unei subfiliale, cu excepția cazului în care toate societățile intermediare între societatea-mamă care solicită o degrevare de grup și subfiliala care înregistrează pierderi care pot fi considerate definitive sunt rezidente ale aceluiași stat membru.

Cu privire la a treia întrebare

34 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere dorește în esență să se stabilească relevanța care trebuie acordată, în aprecierea caracterului definitiv al pierderilor unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hotărârea Marks & Spencer, împrejurării că statul membru căruia îi aparține filiala nu permite transferul pierderilor unei societăți către un alt contribuabil în anul lichidării, dar autorizează totuși transferul unor astfel de pierderi în contul altor exerciții fiscale ale aceleiași societăți.

35 Curtea este astfel chemată să precizeze dacă o situație precum cele preconizate de Holmen, în care, în anul lichidării, statul membru al societății nerezidente permite doar utilizarea fiscală a pierderilor de către societatea care le-a înregistrat, se numără printre cele menționate de Curte la punctul 55 a doua liniuță din Hotărârea Marks & Spencer, în care nu există nicio posibilitate de luare în considerare a pierderilor filialei din străinătate în statul său de reședință în contul exercițiilor viitoare.

36 Or, este suficient să se amintească în această privință că motivele reținute de Curte la punctul 55 a doua liniuță din Hotărârea Marks & Spencer au avut în vedere în mod expres ca imposibilitatea care vizează caracterul definitiv al pierderilor să poată fi aplicată la luarea în considerare a acestora în contul exercițiilor viitoare de către un terț, în special în cazul cesiunii filialei către acesta.

37 Rezultă de aici că, într-o situație precum cele preconizate de Holmen, și chiar dacă toate celelalte imposibilități menționate la punctul 55 din Hotărârea Marks & Spencer ar fi eventual demonstrate, totuși pierderile nu pot fi calificate drept definitive dacă mai este posibil ca ele să fie valorificate din punct de vedere economic prin transferul lor către un terț înainte de închiderea lichidării.

38 Astfel, după cum a arătat doamna avocată generală la punctele 57-63 din concluzii, nu se poate exclude de la bun început că un terț poate lua în considerare din punct de vedere fiscal pierderile filialei în statul de reședință al acesteia din urmă, de exemplu în urma unei cesiuni a acesteia la un preț care include valoarea avantajului fiscal pe care îl reprezintă deductibilitatea pierderilor pentru viitor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 52 și următoarele, precum și Hotărârea de astăzi, Memira Holding, C-607/17, punctul 26).

39 În consecință, într-o situație precum cele preconizate de Holmen, în condițiile în care aceasta din urmă nu a demonstrat faptul că posibilitatea menționată la punctul anterior este exclusă, simpla împrejurare că dreptul statului de reședință al filialei nu permite transferul pierderilor în anul unei lichidări nu poate fi în sine suficientă pentru a considera pierderile filialei sau ale subfilialei ca fiind definitive.

40 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că, în vederea aprecierii caracterului definitiv al pierderilor unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hotărârea Marks & Spencer, împrejurarea că statul membru căruia îi aparține filiala nu permite transferul pierderilor unei societăți către un alt contribuabil în anul lichidării nu este determinantă, cu excepția cazului în care societatea-mamă demonstrează că îi este imposibil să valorifice aceste pierderi asigurându-se, în special prin intermediul unei cesiuni, că ele sunt luate în considerare de către un terț în contul exercițiilor viitoare.

Cu privire la a doua și la a patra întrebare

- 41 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a patra întrebări, care trebuie examinate împreună și în ultimul rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în ipoteza în care împrejurarea menționată în a treia întrebare ar deveni relevantă, ar trebui să se țină seama de faptul că legislația statului filialei care a înregistrat pierderi care pot fi calificate drept definitive a avut drept consecință că o parte a pierderilor a trebuit să fie reportată ca urmare a unei limitări a compensării pierderilor în cadrul aceleiași entități sau nu a putut fi compensată cu profiturile realizate de o altă entitate a aceluiași grup.
- 42 În această privință și astfel cum s-a arătat în cadrul răspunsului la a treia întrebare, restricțiile, oricare ar fi acestea, privind transferul pierderilor care rezultă din legislația statului de reședință al filialei nu sunt determinante cât timp imposibilitatea utilizării pierderilor de către un terț, în special după o cesiune al cărei preț ar include valoarea fiscală a acestora, nu a fost dovedită de societatea-mamă.
- 43 În cazul în care este adusă o asemenea probă și celelalte condiții menționate la punctul 55 din Hotărârea Marks & Spencer sunt de asemenea îndeplinite, autoritățile fiscale au obligația să considere că pierderile unei filiale nerezidente sunt definitive și că, prin urmare, este disproporționat să nu se permită societății-mamă să le ia în considerare la nivelul său.
- 44 În această perspectivă, pentru a aprecia caracterul definitiv al pierderilor, nu este relevantă măsura în care societății nerentabile i-au fost limitate posibilitățile de reportare în aval a pierderilor sau cea în care altor entități din același grup situate de asemenea în statul de reședință al filialei nerentabile le-ar fi putut fi limitată posibilitatea de a le fi transferate pierderile filialei.
- 45 În consecință, este necesar să se răspundă la a doua și la a patra întrebare că, în ipoteza în care împrejurarea menționată în a treia întrebare ar deveni relevantă, nu prezintă importanță măsura în care legislația statului filialei care a înregistrat pierderi care pot fi calificate ca fiind definitive a avut drept consecință faptul că o parte a acestora nu a putut fi compensată cu profiturile curente ale filialei nerentabile sau cu cele ale unei alte entități din același grup.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) Noțiunea de pierderi definitive ale unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), nu se aplică unei subfiliale, cu excepția cazului în care toate societățile intermediare între societatea-mamă care solicită o degrevare de grup și subfiliala care înregistrează pierderi care pot fi considerate definitive sunt rezidente ale aceluiași stat membru.**
- 2) În vederea aprecierii caracterului definitiv al pierderilor unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), împrejurarea că statul membru căruia îi aparține filiala nu permite transferul pierderilor unei societăți către un alt contribuabil în anul lichidării nu este determinantă, cu excepția cazului în care societatea-mamă demonstrează că îi este imposibil să valorifice aceste pierderi asigurându-se, în special prin intermediul unei cesiuni, că ele sunt luate în considerare de către un terț în contul exercițiilor viitoare.**

- 3) **În ipoteza în care împrejurarea menționată la punctul 2 din prezentul dispozitiv ar deveni relevantă, nu prezintă importanță măsura în care legislația statului filialei care a înregistrat pierderi care pot fi calificate ca fiind definitive a avut drept consecință faptul că o parte a acestora nu a putut fi compensată cu profiturile curente ale filialei nerentabile sau cu cele ale unei alte entități din același grup.**

Semnături