



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

22 septembrie 2022*

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire – Articolele 49 și 54 TFUE –
Deducerea pierderilor definitive suferite de un sediu permanent nerezident – Stat care a renunțat
la competența sa de impozitare în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri –
Caracterul comparabil al situațiilor”

În cauza C-538/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de
Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 6 noiembrie 2019, primită
de Curte la 21 octombrie 2020, în procedura

Finanzamt B

împotriva

W AG,

cu participarea:

Bundesministerium der Finanzen,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, domnii S. Rodin și J.-C. Bonichot
(raportor) și doamnele L. S. Rossi și O. Spineanu-Matei, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru W AG, de P. Dodos, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de R. Kanitz și J. Möller, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

- pentru guvernul francez, de E. de Moustier și E. Toutain, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, A. Laine și H. Leppo, în calitate de agenți;
 - pentru Comisia Europeană, de W. Roels și V. Uher, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 martie 2022,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește articolele 49 și 54 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt B (Administrația Fiscală B, Germania), pe de o parte, și W AG, societate pe acțiuni cu sediul în Germania, pe de altă parte, în legătură cu refuzul celei dintâi de a lua în considerare, la calcularea impozitului datorat de societatea menționată în acest stat membru pentru anul 2007, pierderile suferite de un sediu permanent al acesteia din urmă situat în Regatul Unit și închis în cursul aceluiași an.

Cadrul juridic

Dreptul german

- 3 Articolul 1 din Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „KStG”), prevede:

„(1) Sunt supuse integral impozitului pe profit următoarele persoane juridice, asociații de persoane și patrimoni, care își au centrul administrativ sau sediul pe teritoriul național:

1. societățile de capital (în special societățile europene, societățile pe acțiuni, societățile în comandită pe acțiuni, societățile cu răspundere limitată);

[...]

(2) Obligația nelimitată de plată a impozitului pe profit are ca obiect totalitatea veniturilor.

[...]
- 4 Articolul 8 alineatul 2 din KStG prevede că toate veniturile unui contribuabil supus integral la plata impozitului, în sensul articolului 1 alineatul 1 punctele 1-3, sunt considerate ca rezultând dintr-o activitate industrială sau comercială.

Convenția pentru evitarea dublei impuneri

- 5 Articolul III alineatul 1 din Convenția din 26 noiembrie 1964 dintre Republica Federală Germania și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord privind eliminarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale, astfel cum a fost modificată prin actul adițional din 23 martie 1970 (BGBl. 1966 II, p. 359, BGBl. 1967 II, p. 828 și BGBl. 1971 II, p. 46) (denumită în continuare „DBA”), prevede:

„Profiturile industriale și comerciale ale unei întreprinderi de pe unul dintre teritorii se impozitează numai pe acel teritoriu, cu excepția cazului în care întreprinderea exercită, pe celălalt teritoriu, o activitate industrială sau comercială prin intermediul unui sediu permanent aflat pe acel teritoriu. În cazul în care întreprinderea desfășoară o activitate industrială sau comercială pe acel teritoriu prin intermediul unui sediu permanent situat pe acesta, profiturile obținute pot fi impozitate pe celălalt teritoriu, însă numai în măsura în care sunt imputabile acestui sediu permanent.”

- 6 Articolul XVIII alineatul 2 din DBA prevede:

„Impozitul se stabilește, în cazul unui rezident al Republicii Federale Germania, după cum urmează:

- a) [...] orice venituri rezultate din surse situate în Regatul Unit și orice element de patrimoniu situat în Regatul Unit care, în conformitate cu prezenta convenție, poate fi impozitat în Regatul Unit sunt excluse din baza impozabilă în Republica Federală, cu condiția ca acele câștiguri de capital menționate la articolul VIII alineatul 1 să fie în consecință excluse numai dacă sunt supuse impozitării în Regatul Unit. Republica Federală își rezervă însă dreptul de a lua în considerare veniturile și elementele de patrimoniu astfel excluse în cadrul determinării propriei cote de impozitare.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 7 W, societate pe acțiuni cu sediul social și administrativ în Germania, exploatează o bancă de tranzacționare de valori mobiliare. În luna august 2004, W a deschis o sucursală în Regatul Unit. Întrucât aceasta din urmă nu a realizat profit, W a procedat la închiderea sa în cursul primului semestru al anului 2007, astfel încât pierderile suferite de acest sediu nu au putut fi reportate în scopuri fiscale în Regatul Unit.
- 8 Întrucât administrația fiscală B a refuzat să țină seama de aceste pierderi pentru stabilirea cuantumului datorat de W în Germania cu titlu de impozit pe profit și de impozit comercial pentru exercițiul fiscal 2007, această societate a introdus o acțiune la Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania). Prin hotărârea din 4 septembrie 2018, această instanță a admis acțiunea.
- 9 Administrația Fiscală B a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), instanța de trimitere.

- 10 Această instanță arată că, deși W este supusă în Germania impozitului pe profit pentru toate veniturile sale, conform articolului 1 alineatele 1 și 2 din KStG, pierderile înregistrate de sediul său permanent în Regatul Unit sunt excluse din baza de calcul a impozitului său pe profit în temeiul articolului XVIII alineatul 2 din DBA, care scutește de impozitul pe profit rezultatele obținute în străinătate. Arată că situația este aceeași în ceea ce privește impozitul comercial, dispozițiile Gewerbesteuergezetz (Legea privind impozitul comercial) făcând trimitere la determinarea profiturilor supuse impozitului pe profit pentru calcularea bazei de impozitare a acestui impozit. Aceste elemente ar trebui să conducă la admiterea recursului.
- 11 Cu toate acestea, instanța de trimitere ridică problema dacă pierderile suferite de sediul permanent al W în Regatul Unit nu ar trebui luate în considerare la calcularea impozitului datorat de această societate în Germania în temeiul libertății de stabilire. Astfel, în opinia sa, jurisprudența Curții, rezultată ultima dată din Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), nu ar oferi un răspuns clar la această întrebare în cazul particular în care scutirea rezultatului din străinătate este prevăzută de o convenție pentru evitarea dublei impunerii. În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare, instanța de trimitere ridică de asemenea problema condițiilor în care pierderile suferite de sediul permanent străin trebuie privite ca fiind „definitive”, în sensul acestei jurisprudențe, cum trebuie determinat quantumul acestor pierderi și dacă obligația de a le lua în considerare este valabilă și în materie de impozit comercial.
- 12 În acest context, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
 - „1) Dispozițiile coroborate ale articolelor 43 și 48 [CE] (devenite articolele 49 și 54 [TFUE]) trebuie să fie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru care interzice unei societăți rezidente să deducă din profitul său impozabil pierderile înregistrate de un sediu permanent situat într-un alt stat membru atunci când, pe de o parte, societatea a epuizat toate posibilitățile de deducere a acestor pierderi oferite de legislația statului membru în care se află sediul permanent, iar, pe de altă parte, nu mai obține venituri prin intermediul acestui sediu permanent, astfel încât nu mai există nicio posibilitate ca pierderile să fie luate în considerare în acest stat membru (pierderi «definitive»), și atunci când legislația în cauză are ca obiect scutirea profitului și a pierderilor în temeiul unei convenții bilaterale pentru evitarea dublei impunerii, convenită între cele două state membre?
 - 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: dispozițiile coroborate ale articolelor 43 și 48 [CE] (devenite articolele 49 și 54 [TFUE]) trebuie să fie interpretate în sensul că se opun de asemenea Legii germane privind impozitul comercial, care interzice unei societăți rezidente să deducă din profitul său impozabil pierderi «definitive» de tipul celor menționate la prima întrebare ale unui sediu permanent situat într-un alt stat membru?
 - 3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: în cazul închiderii sediului permanent situat în celălalt stat membru, pot exista pierderi «definitive» de tipul celor menționate la prima întrebare, deși există posibilitatea, teoretică cel puțin, ca societatea să redeschidă un sediu permanent în statul membru respectiv, din al cărui profit ar putea eventual să fie deduse pierderile anterioare?

- 4) În cazul unui răspuns afirmativ la prima și la a treia întrebare: pot fi avute în vedere ca pierderi «definitive» de tipul celor menționate la prima întrebare, care trebuie luate în considerare de statul de reședință al societății-mamă, și acele pierderi ale sediului permanent care, în temeiul dreptului statului pe teritoriul căruia este situat sediul permanent, au putut fi reportate cel puțin o dată într-o perioadă de impozitare ulterioară?
- 5) În cazul unui răspuns afirmativ la prima și la a treia întrebare: obligația de a lua în considerare pierderile «definitive» transfrontaliere este plafonată în funcție de quantum la acele pierderi pe care societatea le-ar fi putut utiliza în statul în care este situat sediul permanent, dacă luarea în considerare a pierderilor nu era exclusă în statul respectiv?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 13 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită Curții în esență să stabilească dacă articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unui regim fiscal al unui stat membru în temeiul căruia o societate rezidentă a acestuia nu poate deduce din profitul său impozabil pierderile definitive suferite de sediul său permanent situat în alt stat membru în cazul în care statul membru de reședință a renunțat la competența sa de a impozita rezultatele acestui sediu permanent în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.
- 14 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, libertatea de stabilire garantată la articolele 49 și 54 TFUE cuprinde, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în interiorul Uniunii Europene, dreptul de a-și exercita activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 15).
- 15 Chiar dacă, potrivit modului lor de redactare, dispozițiile dreptului Uniunii referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic în egală măsură ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa. Aceste considerații sunt valabile și atunci când, precum în speță, o societate stabilită într-un stat membru operează într-un alt stat membru prin intermediul unui sediu permanent (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctele 16 și 17, precum și jurisprudența citată).
- 16 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că, în temeiul articolului 1 alineatele 1 și 2 din KStG, societățile care au sediul administrativ sau sediul social în Germania sunt supuse impozitului pe profit pentru toate veniturile lor. Cu toate acestea, în conformitate cu clauzele DBA, în cazul în care o societate cu sediul administrativ sau sediul social în Germania desfășoară în Regatul Unit o activitate industrială sau comercială prin intermediul unui sediu permanent, profiturile imputabile acestui sediu permanent sunt excluse din baza de calcul a impozitului pe profit datorat de această societate în Germania, fără a aduce atingere posibilității acestui stat membru de a le lua în considerare la calcularea cotei de impozitare, cu condiția ca acestea să fie supuse impozitului în Regatul Unit. Același lucru este valabil, în mod simetric, pentru pierderile imputabile unui astfel de sediu permanent.

- 17 Într-o asemenea configurație, societățile rezidente beneficiază, pentru stabilirea venitului lor impozabil, de un avantaj fiscal care constă în a le permite să ia în considerare pierderile suferite de un sediu permanent rezident. Excluderea acestei posibilități în ceea ce privește pierderile suferite de un sediu permanent situat într-un alt stat membru instituie o diferență de tratament care poate descuraja o societate rezidentă să își exercite activitățile prin intermediul unui astfel de sediu permanent (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctele 18 și 19, precum și jurisprudența citată).
- 18 O atare diferență de tratament nu este admisibilă decât dacă ea privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general și este proporțională cu acesta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 20 și jurisprudența citată).
- 19 Reiese din jurisprudența Curții că analizarea caracterului comparabil al unei situații interne cu o situație transfrontalieră trebuie să fie realizată ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 32, precum și jurisprudența citată).
- 20 În ceea ce privește măsurile prevăzute de un stat membru pentru a preveni sau a atenua dubla impunere a profiturilor unei societăți rezidente, societățile care dețin un sediu permanent situat într-un alt stat membru nu se află, în principiu, într-o situație comparabilă cu cea a societăților care dețin un sediu permanent rezident (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 21 Situația este diferită atunci când legislația fiscală națională asimilează ea însăși aceste două categorii de stabilire în vederea luării în considerare a pierderilor și a beneficiilor realizate de acestea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24, și Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 28).
- 22 În schimb, în cazul în care statul membru de reședință al unei societăți a renunțat, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, să își exercite competența de impozitare cu privire la rezultatele sediului permanent nerezident al acestei societăți situat într-un alt stat membru, situația unei societăți rezidente care deține un astfel de sediu permanent nu este comparabilă cu cea a unei societăți rezidente care deține un sediu permanent rezident, din perspectiva măsurilor luate de primul stat membru în vederea prevenirii sau a atenuării dublei impunerii a profitului și, în mod simetric, a dublei deduceri a pierderilor pentru societățile rezidente (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 65).
- 23 Or, Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), la care se referă instanța de trimitere, nu a repus în discuție această concluzie.
- 24 Desigur, în această hotărâre, Curtea a statuat, în ceea ce privește pierderile care pot fi atribuite unui sediu permanent nerezident care își încetase orice activitate și ale cărui pierderi nu putuseră fi și nu mai puteau fi deduse din profitul său impozabil în statul membru în care își desfășura activitatea, că situația unei societăți rezidente care deține un astfel de sediu nu era diferită de cea a unei societăți rezidente care deține un sediu permanent rezident, din perspectiva obiectivului de a preveni dubla deducere a pierderilor. Curtea a adăugat că capacitatea contributivă a unei societăți care deține un sediu permanent nerezident care a suferit pierderi definitive este afectată

în același mod ca aceea a unei societăți al cărei sediu permanent rezident a suferit pierderi, așa încât cele două situații sunt comparabile în această privință (Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctele 38 și 39).

- 25 În acea cauză însă, statul membru de reședință al societății care solicita luarea în considerare a pierderilor definitive suferite de sediul său permanent nerezident nu renunțase, prin intermediul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, la competența sa de a impozita rezultatele acestui sediu. Astfel, acesta decisese în mod unilateral, cu excepția cazului în care societatea în cauză optase pentru un regim de impozitare internațională la nivel de grup, să nu ia în considerare profiturile realizate și pierderile suferite de sediile permanente nerezidente ale unor societăți rezidente, în condițiile în care acest stat membru ar fi fost competent să procedeze în acest mod, ceea ce este diferit.
- 26 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că Republica Federală Germania a renunțat, în temeiul DBA, la competența sa de a impozita profitul realizat de sedii permanente situate în Regatul Unit prin intermediul cărora societățile sale rezidente exercită o activitate industrială sau comercială. Același lucru este valabil, în mod simetric, pentru luarea în considerare a pierderilor înregistrate de aceste sedii.
- 27 Din moment ce, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, Republica Federală Germania a renunțat la competența sa de impozitare a profitului realizat și a pierderilor suferite de un astfel de sediu permanent situat într-un alt stat membru, o societate rezidentă care deține un asemenea sediu nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unei societăți rezidente care deține un sediu permanent situat în Germania, în raport cu obiectivul care constă în prevenirea sau atenuarea dublei impunerii a profitului și, în mod simetric, a dublei luări în considerare a pierderilor.
- 28 Prin urmare, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, nu poate fi constatată nicio restricție privind libertatea de stabilire garantată la articolele 49 și 54 TFUE.
- 29 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unui regim fiscal al unui stat membru în temeiul căruia o societate rezidentă a acestuia nu poate deduce din profitul său impozabil pierderile definitive suferite de sediul său permanent situat în alt stat membru în cazul în care statul membru de reședință a renunțat la competența sa de a impozita rezultatele acestui sediu permanent în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii.

Cu privire la întrebările a doua-a cincea

- 30 Ținând seama de răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la întrebările a doua-a cincea.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolele 49 TFUE și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unui regim fiscal al unui stat membru în temeiul căruia o societate rezidentă a acestuia nu poate deduce din profitul său impozabil pierderile definitive suferite de sediul său permanent situat în alt stat membru în cazul în care statul membru de reședință a renunțat la competența sa de a impozita rezultatele acestui sediu permanent în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.

Semnături