

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

25 februarie 2010 *

În cauza C-337/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 11 iulie 2008, primită de Curte la 21 iulie 2008, în procedura

X Holding BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președintele Camerei a patra, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a doua, domnii C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris și L. Bay Larsen, judecători,

* Limba de procedură: olandeza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 iunie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X Holding BV, de F. A. Engelen și de S. C. W. Douma, belastingadviseurs;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. M. Wissels și M. Noort, precum și de domnul D. J. M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma, C. Blaschke și B. Klein, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez și de doamna B. Plaza Cruz, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-C. Gracia, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de domnii L. Inez Fernandes și J. Menezes Leitão, în calitate de agenți;

- pentru guvernul suedez, de doamnele A. Falk, S. Johannesson și K. Petkovska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna H. Walker, în calitate de agent, asistată de domnul M. Gray, barrister;
- pentru la Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 noiembrie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

- ¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE și 48 CE.
- ² Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea X Holding BV (denumită în continuare „X Holding”), societate de capital stabilită în Țările de Jos, pe de o parte, și administrația fiscală olandeză, pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a-i acorda posibilitatea de a forma o entitate fiscală unică împreună cu o filială nerezidentă.

Cadrul juridic*Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Regatul Belgiei și Regatul Țărilor de Jos*

- ³ Convenția din 5 iunie 2001 dintre Regatul Belgiei și Regatul Țărilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în domeniul impozitelor pe venit și pe avere (denumită în continuare „Convenția pentru evitarea dublei impuneri”) prevede la articolul 7 alineatul 1, după modelul de convenție al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE):

„Profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acest stat, cu excepția cazului în care întreprinderea își exercită activitatea în celălalt stat contractant prin intermediul unui sediu permanent situat în acest stat. Dacă întreprinderea își exercită activitatea în acest fel, profiturile întreprinderii sunt impozabile în celălalt stat, dar numai în măsura în care acestea sunt aferente acestui sediu permanent”.

- ⁴ Atunci când o persoană impozabilă stabilită în Țările de Jos încasează venituri care sunt impozabile în Belgia potrivit articolului 7 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri, Regatul Țărilor de Jos acordă pentru aceste elemente de venit, în temeiul articolului 23 alineatul 2 din aceeași convenție, o reducere a impozitării care le este aferentă conform dispozițiilor legislației olandeze pentru evitarea dublei impuneri.

Legislația olandeză

5 Articolul 15 din Legea privind impozitul pe profit din 1969 prevede:

„1. Atunci când o persoană impozabilă (societatea-mamă) deține din punct de vedere economic și juridic cel puțin 95 % din capitalul nominal liberat de o altă persoană impozabilă (filială), cele două persoane impozabile sunt impozitate la cererea lor ca și cum ar forma o singură entitate, altfel spus, ca și cum activitățile și patrimoniul filialei ar face parte integrantă din activitățile și patrimoniul societății-mamă. Impozitul este prelevat de la societatea-mamă. Persoanele impozabile sunt considerate, așadar, ca fiind o singură entitate fiscală. Mai multe filiale pot face parte din aceeași entitate fiscală.

[...]

3. Alineatul 1 se aplică numai în cazul în care:

[...]

b. la calculul profitului, sunt aplicabile aceleași dispoziții pentru cele două persoane impozabile;

- c. cele două persoane impozabile sunt stabilite în Țările de Jos și, în cazul în care Legea privind regimul fiscal din Regat [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] sau o convenție pentru evitarea dublei impuneri este aplicabilă pentru o persoană impozabilă, aceasta este de asemenea considerată ca fiind stabilită în Țările de Jos potrivit acestui regim sau a acestui tratat;

[...]

4. Se pot institui norme printr-o măsură generală de administrare care să permită persoanelor impozabile, față de care nu sunt aplicabile aceleași dispoziții pentru stabilirea profitului, să formeze totuși o entitate fiscală prin derogare de la alineatul 3 litera b. În plus, prin derogare de la alineatul 3 litera c, o persoană impozabilă care, potrivit legislației sale naționale sau în temeiul Legii privind regimul fiscal din Regat sau chiar al unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, nu este stabilită în Țările de Jos, dar administrează o întreprindere printr-un sediu permanent din Țările de Jos poate face parte, în condițiile definite printr-o măsură generală de administrare, dintr-o entitate fiscală atât timp cât competența de impozitare a profitului provenind de la această întreprindere a fost atribuită Țărilor de Jos în temeiul Legii privind regimul fiscal din Regat sau al unei convenții pentru evitarea dublei impuneri și dacă:

- a. locul conducerii efective a acestei persoane impozabile este situat în Antilele Olandeze, în Aruba, într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat în care este aplicabilă o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu Țările de Jos, care prevede interzicerea discriminării sediilor permanente;
- b. persoana impozabilă menționată la litera a este o societate pe acțiuni sau o societate cu răspundere limitată ori un organism comparabil prin natura și prin modul de constituire și

- c. atunci când persoana impozabilă menționată la litera a face parte din entitatea fiscală în calitate de societate-mamă, participația la filiala menționată la alineatul 1 intră în patrimoniul sediului permanent din Țările de Jos al acestei societăți-mamă.

[...]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 6 X Holding, stabilită în Țările de Jos, este acționarul unic al societății F, constituită potrivit dreptului belgian și stabilită în Belgia, care nu este supusă impozitului pe profit în Țările de Jos.
- 7 Ambele au solicitat să fie considerate o entitate fiscală unică în sensul articolului 15 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe profit din 1969 olandeză. Cererea acestora a fost respinsă de administrația fiscală olandeză pentru motivul că societatea F nu este stabilită în Țările de Jos, contrar celor impuse de articolul 15 alineatul 3 litera c) din această lege.
- 8 Sesizat cu o acțiune împotriva acestui refuz, Rechtbank te Arnhem (tribunalul din Arnhem) a confirmat legalitatea acestuia făcând referire în special la Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837).

- 9 X Holding a formulat un recurs în anulare la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos). Aceasta a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale a unui stat membru [...] în virtutea căreia o societate-mamă și filiala sa pot alege ca, în ceea ce le privește, impozitul să fie prelevat la nivelul societății-mamă stabilite în acest stat membru ca și când ar fi vorba despre o singură persoană impozabilă, în măsura în care această reglementare rezervă această alegere numai societăților care, în ceea ce privește impozitul pe profit, intră sub incidența competenței fiscale a statului membru respectiv?”

Cu privire la cererea de redeschidere a procedurii orale

- 10 Prin actul depus la grefa Curții la 2 decembrie 2009, X Holding a solicitat Curții, în temeiul articolului 61 din Regulamentul de procedură, să dispună redeschiderea procedurii orale. În opinia acestei societăți, concluziile prezentate de avocatul general ar fi întemeiate pe o înțelegere eronată a dreptului fiscal național și internațional olandez.
- 11 Din jurisprudența Curții rezultă că, din oficiu, la propunerea avocatului general sau la cererea părților, aceasta din urmă poate dispune redeschiderea procedurii orale, în conformitate cu articolul 61 din Regulamentul de procedură, în cazul în care consideră că nu este suficient lămurită sau că trebuie să soluționeze cauza pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților (a se vedea în special Hotărârea din 16 decembrie 2008, Cartesio, C-210/06, Rep., p. I-9641, punctul 46).

- 12 Cu toate acestea, dreptul olandez aplicabil în acțiunea principală a fost redat și comentat în observațiile scrise și orale prezentate la Curte. În aceste condiții, aceasta din urmă apreciază că dispune de toate elementele necesare pentru a răspunde întrebării preliminare adresate de instanța de trimitere.
- 13 De altfel, nu se susține faptul că prezenta cauză ar trebui să fie soluționată pe baza unui argument care nu ar fi fost dezbătut în fața Curții.
- 14 În consecință, după ascultarea avocatului general, trebuie respinsă cererea de redeschidere a procedurii orale.

Cu privire la întrebarea preliminară

- 15 Prin intermediul întrebării, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 43 CE și 48 CE se opun legislației unui stat membru care oferă unei societăți-mamă posibilitatea de a constitui o entitate fiscală unică împreună cu filiala sa rezidentă, dar împiedică constituirea unei astfel de entități fiscale unice cu o filială nerezidentă, întrucât profiturile acestora din urmă nu sunt supuse legii fiscale a acestui stat membru.
- 16 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea printre altele Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 29, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test

Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36, precum și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 34).

- 17 Libertatea de stabilire pe care articolul 43 CE o conferă resortisanților comunitari și care presupune pentru aceștia accesul la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții precum cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire include, potrivit articolului 48 CE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și exercita activitatea în statul membru avut în vedere prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35, precum și Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 30).
- 18 În această privință, posibilitatea pe care dreptul olandez o oferă societăților-mamă rezidente și filialelor acestora rezidente de a fi impozitate ca și cum ar forma o singură entitate fiscală, mai precis, de a fi supuse unui regim de integrare fiscală, constituie un avantaj pentru societățile vizate. Acest regim permite, printre altele, compensarea profiturilor cu pierderile societăților integrate în entitatea fiscală la nivelul societății-mamă și menținerea unui caracter neutru din punct de vedere fiscal pentru tranzacțiile efectuate în cadrul grupului.
- 19 Excluderea unui astfel de avantaj în cazul unei societăți-mamă care deține o filială stabilită în alt stat membru este de natură să facă mai puțin atractivă exercitarea de către societatea-mamă a libertății sale de stabilire, prin descurajarea sa de a constitui filiale în alte state membre.

- 20 Pentru ca o astfel de diferență de tratament să fie compatibilă cu prevederile Tratatului CE privind libertatea de stabilire, trebuie să vizeze situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 167).
- 21 Guvernele olandez, german și portughez susțin că aceste două situații nu sunt comparabile în mod obiectiv, întrucât filialele rezidente și filialele nerezidente nu se găsesc, în raport cu un regim fiscal precum cel în discuție în acțiunea principală, în situații fiscale comparabile. Acestea invocă în special faptul că filiala care are sediul în alt stat membru nu intră sub incidența competenței fiscale a statului unde se află sediul societății-mamă, astfel încât aceasta nu poate fi integrată într-o entitate fiscală impozabilă în acest din urmă stat.
- 22 În această privință, rezultă din jurisprudența Curții că analizarea caracterului comparabil al unei situații comunitare cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 38).
- 23 Trebuie constatat că, deși, în dreptul fiscal, reședința contribuabililor constituie un factor care poate justifica norme naționale ce implică o diferență de tratament între contribuabili rezidenți și contribuabili nerezidenți, totuși acest lucru nu este întotdeauna valabil. Astfel, dacă s-ar admite că statul membru gazdă poate aplica un tratament diferit în toate cazurile numai din cauza faptului că sediul unei societăți este situat în alt stat membru, aceasta ar lipsi articolul 43 CE de efecte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1986, *Comisia/Franța*, 270/83, Rec., p. 273, punctul 18, precum și Hotărârea *Marks & Spencer*, citată anterior, punctul 37).

- 24 Or, situația unei societăți-mamă rezidente care dorește să constituie o entitate fiscală unică împreună cu o filială rezidentă și situația unei societăți-mamă rezidente care dorește să constituie o entitate fiscală unică împreună cu o filială nerezidentă sunt, raportate la obiectivul unui regim fiscal precum cel în cauză în acțiunea principală, comparabile în mod obiectiv în măsura în care și una și cealaltă doresc să beneficieze de avantajele acestui regim care permite, printre altele, compensarea profiturilor cu pierderile societăților integrate în entitatea fiscală unică la nivelul societății-mamă și menținerea unui caracter neutru din punct de vedere fiscal pentru tranzacțiile efectuate în cadrul grupului.
- 25 Trebuie să se examineze dacă o diferență de tratament precum cea în discuție în acțiunea principală este justificată de un motiv imperativ de interes general.
- 26 Pentru a fi justificată în acest mod, o astfel de diferență trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului invocat și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 1997, *Futura Participations* și *Singer*, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 26, Hotărârea din 11 martie 2004, de *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 49, precum și Hotărârea *Marks & Spencer*, citată anterior, punctul 35).
- 27 Guvernele care au prezentat observații în fața Curții susțin că diferența de tratament în discuție în acțiunea principală este justificată de scopul de a menține, printre altele, repartizarea competenței de impozitare între statele membre.
- 28 În această privință, trebuie amintit că, 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 beneficii, cât și pentru pierderi (a se vedea Hotărârea *Marks &*

Spencer, citată anterior, punctul 45, precum și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 31).

- 29 Astfel, 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 (a se vedea Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 46, Oy AA, punctul 55, și Lidl Belgium, punctul 32).
- 30 Aceeași situație se regăsește în cazul unui regim de integrare fiscală precum cel în cauză în acțiunea principală.
- 31 Dat fiind că societatea-mamă poate decide în mod liber să constituie o entitate fiscală împreună cu filiala sa și să o dizolve în mod liber de la un an la altul, posibilitatea de a include în entitatea fiscală unică o filială nerezidentă i-ar permite să aibă libertatea de a alege regimul fiscal aplicabil pierderilor acestei filiale și locul unde acestea să fie luate în considerare.
- 32 Întrucât în acest fel se poate modifica perimetrul entității fiscale, a admite posibilitatea de a include în cadrul entității o filială nerezidentă ar avea drept consecință să permită societății-mamă să aleagă liber statul membru în care să deducă pierderile acestei filiale (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Oy AA, punctul 56, și Lidl Belgium, punctul 34).

33 Un regim fiscal precum cel în cauză în acțiunea principală este justificat, în consecință, de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre.

34 Întrucât un astfel de regim este de natură să asigure realizarea acestui obiectiv, trebuie să se mai examineze dacă acesta nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea sa (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 53).

35 În această privință, X Holding și Comisia Comunităților Europene invocă faptul că a constitui o entitate fiscală unică pe teritoriul național echivalează cu asimilarea, pe plan fiscal, a filialelor rezidente cu sediile permanente. Acestea susțin că, prin analogie, filialele nerezidente ar putea fi tratate, în cadrul unei entități fiscale transfrontaliere, în același fel ca și sediile permanente străine. Or, în opinia acestora, pierderile unui sediu permanent străin pot fi temporar compensate cu profiturile societății-mamă pe baza unui dispozitiv de transfer provizoriu al pierderilor dublat de un regim de recuperare pe durata exercițiilor ulterioare. Aplicarea acestui dispozitiv în cazul filialelor nerezidente ar putea constitui un mijloc mai puțin constrângător de atingere a obiectivului urmărit decât interdicția privind constituirea unei entități fiscale unice de către o societate-mamă rezidentă împreună cu o filială nerezidentă.

36 Această argumentație trebuie totuși înlăturată.

37 Astfel, după cum susține avocatul general la punctul 51 din concluzii, faptul că un stat membru decide să recunoască compensarea temporară a pierderilor unui sediu permanent străin la nivelul unui sediu principal al întreprinderii nu înseamnă că această posibilitate trebuie conferită și filialelor nerezidente ale unei societăți-mamă rezidente.

38 Sediile permanente situate în alt stat membru și filialele nerezidente nu se găsesc, așadar, într-o situație comparabilă în ceea ce privește repartizarea competenței de impozitare, astfel cum rezultă aceasta dintr-o convenție precum Convenția pentru evitarea dublei impunerii și mai ales din cuprinsul articolului 7 alineatul 1 și al articolului 23 alineatul 2 din convenție. Astfel, în timp ce filiala, persoană juridică autonomă, este persoană integral impozabilă în statul semnatar al unei astfel de convenții în care aceasta își are sediul, situația diferă în cazul sediului permanent situat în alt stat membru, care rămâne în principiu parțial sub incidența competenței fiscale a statului membru de origine.

39 Desigur, este adevărat că, în alte cazuri, Curtea s-a pronunțat în sensul că libertatea de alegere conferită de articolul 43 primul paragraf a doua teză CE operatorilor economici de a stabili forma juridică cea mai adecvată pentru exercitarea activităților lor în alt stat membru nu trebuie să fie limitată prin prevederi fiscale discriminatorii (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 22, Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 40, și Hotărârea din 23 februarie 2006, CLT-UFA, C-253/03, Rec., p. I-1831, punctul 14).

40 Statul membru de origine își păstrează totuși libertatea de a stabili condițiile și nivelul impozitării diferitelor forme de sedii ale societăților naționale care își desfășoară activitatea în străinătate, cu condiția de a le acorda acestora un tratament care să nu fie discriminatoriu în raport cu formele de sedii naționale comparabile (a se vedea Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctele 51 și 53). Întrucât sediile permanente situate în alt stat membru și filialele nerezidente nu se găsesc, astfel cum s-a menționat la punctul 38 din prezenta hotărâre, într-o situație comparabilă în ceea ce privește repartizarea competenței de impozitare, statul membru de origine nu este, în consecință, obligat să aplice filialelor nerezidente același regim fiscal pe care îl aplică sediilor permanente străine.

41 Astfel, într-o situație precum cea în cauză în acțiunea principală, în care avantajul fiscal vizat constă în posibilitatea societăților-mamă rezidente și a filialelor lor rezidente de a fi impozitate ca și cum ar forma o singură entitate fiscală, orice extindere a acestui avantaj la situațiile transfrontaliere ar avea drept efect, astfel cum s-a menționat la punctul 32 din prezenta hotărâre, să se permită societăților-mamă să își aleagă liber

statul membru în care să deducă pierderile filialei lor nerezidente (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 64).

42 Având în vedere considerațiile care precedă, un regim fiscal precum cel în cauză în acțiunea principală trebuie considerat proporțional cu obiectivele pe care le urmărește.

43 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 43 CE și 48 CE nu se opun legislației unui stat membru care oferă unei societăți-mamă posibilitatea de a constitui o entitate fiscală unică împreună cu filiala sa rezidentă, dar împiedică constituirea unei astfel de entități fiscale unice cu o filială nerezidentă, întrucât profiturile acestora din urmă nu sunt supuse legii fiscale a acestui stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acestora 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 doua) declară:

Articolele 43 CE și 48 CE nu se opun legislației unui stat membru care oferă unei societăți-mamă posibilitatea de a constitui o entitate fiscală unică împreună cu

filiala sa rezidentă, dar împiedică constituirea unei astfel de entități fiscale unice cu o filială nerezidentă, întrucât profiturile acesteia din urmă nu sunt supuse legii fiscale a acestui stat membru.

Semnături