



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

22 februarie 2018*

„Trimitere preliminară – Articolele 49 și 54 TFUE – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală – Impozit pe profit – Avantaje legate de constituirea unei entități fiscale unice – Excluderea grupurilor transfrontaliere”

În cauzele conexe C-398/16 și C-399/16,

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin deciziile din 8 iulie 2016, primite de Curte la 18 iulie 2016, în procedurile

X BV (C-398/16),

X NV (C-399/16)

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot (raportor), A. Arabadjiev și S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X BV și X NV, de M. Sanders, avocat;
- pentru guvernul neerlandez, de M.K. Bulterman, de M.H.S. Gijzen și de C.S. Schillemans, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de N. Gossement, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 octombrie 2017,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: neerlandeza.

Hotărâre

- 1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolelor 49 și 54 TFUE.
- 2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între X BV și, respectiv, X NV, pe de o parte, și staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos) (denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu posibilitatea deducerii fiscale, în ceea ce privește X BV, a dobânzilor aferente unui împrumut și, în ceea ce privește X NV, a unei pierderi din diferența de curs valutar.

Dreptul neerlandez

- 3 Articolul 10a din Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Legea din 1969 privind impozitul pe profit, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”) are următorul cuprins:

„[...]”

2. În cadrul determinării profitului [...] nu pot fi deduse dobânzile – inclusiv taxele și diferențele de curs valutar – aferente împrumuturilor datorate, în drept sau în fapt, direct sau indirect, unei entități afiliate sau unei persoane fizice, în măsura în care împrumutul are legătură cu una dintre operațiile juridice următoare:

a. [...]

b. o achiziție – inclusiv plata contravalorii – de acțiuni, de acțiuni de folosință, de drepturi de folosință, de drepturi de afiliere sau de titluri de creanță care funcționează în fapt, în cazul debitorului, precum fondurile proprii, în sensul articolului 10 alineatul 1 litera d, într-o entitate afiliată, cu excepția cazului în care se impune modificarea structurii acționariatului sau a raporturilor de control din cadrul acestei entități.

3. Alineatul 2 nu se aplică dacă contribuabilul demonstrează cu un grad suficient de certitudine că:

a. faptul că împrumutul sau operațiunea juridică legată de acesta se întemeiază într-o măsură determinantă pe considerații economice sau

b. faptul că în final se percepe asupra dobânzilor, în sarcina persoanei care datorează dobânzi, în drept sau în fapt, direct sau indirect, un impozit pe profit sau pe venit care, potrivit criteriilor neerlandeze, este rezonabil și că nu există compensații ale pierderilor sau ale drepturilor de alt tip din anii precedenți anului în care a fost contractat împrumutul, ceea ce are drept consecință că nu se datorează asupra dobânzilor, în final, niciun impozit în conformitate cu criteriile rezonabile prevăzute, cu excepția cazului în care este posibil ca împrumutul să fi fost contractat în vederea compensării pierderilor sau a drepturilor de alt tip care sunt născute în același an sau care se vor naște într-un termen scurt.”

- 4 Articolul 13 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe profit prevede:

„Pentru determinarea profitului nu sunt luate în considerare avantajele legate de o participație și nici cheltuielile suportate cu ocazia achiziționării sau a cesiunii participației respective (scutirea participațiilor).”

5 Articolul 13d din această lege are următorul cuprins:

„1. Scutirea participațiilor nu se aplică pierderilor legate de o participație induse prin dizolvarea entității în care persoana impozabilă deține o participație (pierdere de lichidare).

2. Pierderea de lichidare corespunde valorii participației deținute de persoana impozabilă care depășește lichidarea globală. [...]”

6 Articolul 15 din legea menționată are următorul cuprins:

„1. Atunci când o persoană impozabilă (societatea-mamă) deține din punct de vedere economic și juridic cel puțin 95 % din capitalul nominal vărsat al unei alte persoane impozabile (filiala), cele două persoane impozabile sunt impozitate, la cererea lor, ca și cum ar forma o singură entitate, cu alte cuvinte, ca și cum activitățile și patrimoniul filialei ar face parte integrantă din activitățile și patrimoniul societății-mamă. Impozitul este prelevat de la societatea-mamă. Ambele persoane impozabile sunt considerate o entitate fiscală unică. În cadrul unei entități fiscale unice pot exista mai multe filiale.

2. Prin «deținere», astfel cum este vizată la alineatul 1, se înțelege de asemenea o deținere indirectă a unor acțiuni, cu condiția ca acestea să fie deținute în mod direct de una sau mai multe persoane care fac parte din entitatea fiscală unică.

3. Primul alineat este aplicabil numai în cazul în care:

[...]

c. ambele persoane impozabile sunt stabilite în Țările de Jos [...]”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-398/16

7 X BV, societate de drept neerlandez, face parte dintr-un grup suedez în care este inclusă și o societate italiană. Pentru a achiziționa participații deținute de terți în cadrul acesteia din urmă, X BV a înființat o altă societate italiană și a vărsat la capitalul social al acesteia un aport de 237 312 000 de euro. Acest aport a fost finanțat printr-un împrumut acordat X BV de o societate suedeză din grup. În temeiul împrumutului respectiv, în anul 2004, X BV datora societății împrumutătoare suma de 6 503 261 de euro cu titlu de dobânzi. Aceste dobânzi au fost deduse de X BV în declarația de impozit pe profit pentru anul 2004. Administrația fiscală a considerat însă că articolul 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit se opunea acestei deduceri și a emis o decizie de impunere, a cărei anulare X BV o urmărește în fața instanțelor neerlandeze.

8 În calea de atac jurisdicțională pe care a formulat-o împotriva deciziei de impunere respective, X BV a susținut că ar fi putut deduce dobânzile aferente împrumutului dacă ar fi putut forma împreună cu filiala sa italiană o entitate fiscală unică. Întrucât această posibilitate este rezervată de dreptul neerlandez societăților rezidente, X BV apreciază că i-a fost limitată libertatea de stabilire, cu încălcarea articolelor 49 și 54 TFUE.

- 9 Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), sesizată cu litigiul în cadrul unui recurs, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„[...] [A]rticolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale pe baza căreia unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru i se refuză dreptul de a deduce dobânzile aferente unui împrumut legat de un aport la capitalul unei filiale stabilite în alt stat membru, în condițiile în care această deducere ar putea fi operată în cazul în care această filială ar fi fost inclusă, alături de societatea-mamă menționată, într-o entitate fiscală unică – având caracteristicile unei entități fiscale unice neerlandeze –, întrucât astfel, prin intermediul integrării, nu ar fi putut fi identificată legătura cu un asemenea aport de capital?”

Cauza C-399/16

- 10 X NV, societate de drept neerlandez, deține în mod indirect o filială stabilită în Regatul Unit. În declarațiile sale privind impozitul pe profit aferent exercițiilor financiare 2008 și 2009, X BV a dedus, cu titlu de cheltuieli, pierderea cauzată participațiilor sale de variația cursului de schimb valutar. În aplicarea articolului 13 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe profit, conform căruia nici avantajele obținute, nici pierderile suferite cu titlu de participație nu sunt luate în considerare pentru determinarea profitului, administrația fiscală a respins această deducere.
- 11 X NV a contestat decizia de impunere aferentă anilor 2008 și 2009, susținând că ar fi putut să deducă pierderea cauzată de variația cursului de schimb dacă ar fi putut forma împreună cu filiala sa o entitate fiscală unică. Întrucât această posibilitate de deducere este rezervată în dreptul neerlandez numai societăților rezidente, X NV apreciază că i-a fost limitată libertatea de stabilire, cu încălcarea articolelor 49 și 54 TFUE.
- 12 Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), care a fost sesizată în recurs, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolele [...] 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale pe baza căreia unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru i se refuză dreptul de a lua în considerare pierderile din diferența de curs valutar în ceea ce privește suma investită de ea în cadrul unei filiale stabilite în alt stat membru, în condițiile în care acest lucru ar fi posibil în cazul în care filiala menționată ar fi fost inclusă într-o entitate fiscală unică – având caracteristicile unei entități fiscale unice neerlandeze –, alături de societatea-mamă menționată, cu sediul în primul stat membru, și aceasta datorită integrării din cadrul unei asemenea entități fiscale unice?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în cadrul determinării pierderii din diferența de curs valutar se poate porni sau este obligatoriu să se pornească de la premisa că în entitatea fiscală unică ar fi fost incluse și filialele (una sau mai multe dintre acestea), directe sau indirecte, stabilite în Uniunea Europeană și deținute de respectiva societate-mamă în mod indirect, prin intermediul filialei [vizate la prima întrebare]?
- 3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, se vor lua în considerare numai pierderile din diferența de curs valutar înregistrate în cazul includerii în entitatea fiscală unică a societății-mamă în anii în litigiu sau trebuie să se ia în considerare și pierderile din diferența de curs valutar înregistrate în anii anteriori?”
- 13 Prin Decizia președintelui Curții din 9 august 2016, cauzele C-398/16 și C-399/16 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la cererea de redeschidere a procedurii orale

- 14 După prezentarea concluziilor avocatului general la 25 octombrie 2017, X NV a solicitat, prin înscrisul depus la grefa Curții la 16 noiembrie 2017, să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii în cauza C-399/16. În susținerea cererii, această societate arată în esență că concluziile menționate se bazează pe o interpretare eronată a normelor fiscale de drept neerlandez în cauză.
- 15 Prin actul depus la grefa Curții la 2 ianuarie 2018, X NV a solicitat de asemenea să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii în cauza C-398/16.
- 16 Trebuie subliniat că, după ascultarea concluziilor avocatului general, Curtea poate dispune oricând redeschiderea fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 83 din Regulamentul de procedură, în special atunci când consideră că nu este suficient lămurită sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților ori a părților interesate prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 29 aprilie 2015, Nordzucker, C-148/14, EU:C:2015:287, punctul 24).
- 17 În speță, Curtea consideră, după ascultarea avocatului general, că este suficient de lămurită pentru a statua, iar cauzele C-398/16 și C-399/16 nu se găsesc în situația de a fi soluționate pe baza unor argumente care nu au fost puse în discuție. Curtea apreciază, prin urmare, că nu este necesar să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

- 18 Articolul 49 TFUE impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru. Această libertate cuprinde, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unuia dintre statele membre și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității pe teritoriul Uniunii – pe care articolul 54 TFUE le asimilează resortisanților statelor membre în ceea ce privește libertatea de stabilire –, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 32, și Hotărârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punctul 14).
- 19 Deși, potrivit modului lor de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, în egală măsură acestea interzic 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.
- 20 Diferența de tratament care rezultă din legislația unui stat membru în detrimentul societăților care își exercită libertatea de stabilire nu constituie însă o limitare a acestei libertăți dacă aceasta privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general și este proporțională cu acest obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants în the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 167, și Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 20).
- 21 Curtea a fost deja chemată să se pronunțe, în Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a legislației fiscale a unui stat membru, precum legislația fiscală neerlandeză, care rezervă societăților-mamă rezidente și filialelor acestora rezidente posibilitatea de a fi supuse unui regim de integrare fiscală, cu alte cuvinte, de a fi

impozitate ca și cum ar forma o singură entitate fiscală. Un astfel de regim constituie un avantaj pentru societățile în cauză, în măsura în care 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 al tranzacțiilor efectuate în cadrul grupului.

- 22 La punctul 19 din hotărârea menționată, Curtea a stabilit că 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.
- 23 Curtea a decis, la punctul 43 din aceeași hotărâre, că această diferență de tratament era justificată de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre și că restricția privind libertatea de stabilire care rezulta era proporțională cu acest obiectiv.
- 24 Cu toate acestea, nu se poate deduce din Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) că orice diferență de tratament între societățile care aparțin unui grup fiscal integrat, pe de o parte, și societățile care nu aparțin unui astfel de grup, pe de altă parte, este compatibilă cu articolul 49 TFUE. În ceea ce privește alte avantaje fiscale decât transferul pierderilor în interiorul grupului fiscal integrat, trebuie, în consecință, să se aprecieze separat dacă un stat membru poate să rezerve aceste avantaje societăților care fac parte dintr-un grup fiscal integrat și, prin urmare, să le excludă în situații transfrontaliere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punctele 27 și 28).
- 25 În fiecare dintre litigiile principale, societățile reclamante care dețin filiale nerezidente susțin că ele sunt private astfel de avantajele fiscale, altele decât transferul pierderilor în interiorul grupului fiscal integrat, pe care legea neerlandeză le-ar rezerva, în mod nejustificat, entităților fiscale unice. Instanța de trimitere solicită în esență Curții să stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune acestor diferențe de tratament.

Cu privire la întrebarea adresată în cauza C-398/16

- 26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru nu i se permite să deducă dobânzile aferente unui împrumut contractat cu o societate afiliată în vederea finanțării unui aport de capital într-o filială stabilită în alt stat membru, în timp ce, dacă filiala ar fi stabilită în același stat membru, societatea-mamă ar putea beneficia de această deducere formând cu aceasta o entitate integrată din punct de vedere fiscal.

Cu privire la diferența de tratament

- 27 În temeiul articolului 10a alineatul 2 litera a din Legea privind impozitul pe profit, dobânzile aferente împrumuturilor contractate cu o entitate afiliată nu se deduc din profitul impozabil dacă acest împrumut este legat de un aport la capital, în special sub forma unei achiziții de acțiuni, într-o entitate afiliată. În aplicarea articolului 10a alineatul 3 litera a din această lege, situația este însă diferită în special dacă contribuabilul demonstrează cu un grad suficient de certitudine faptul că datoria și operațiunea juridică în legătură cu aceasta se întemeiază în mod preponderent pe considerații economice.
- 28 Articolul 15 din legea menționată permite, pe de altă parte, unui grup de societăți rezidente să constituie o entitate fiscală unică. Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 21 din prezenta hotărâre, societățile care optează pentru acest regim fac obiectul unei impozitări comune în sarcina

societății-mamă. În cadrul entității fiscale unice, legăturile de participație mutuale, precum aportul de capital al unei societăți-mamă în filiala sa, devin, prin efectul consolidării, inexistente din punct de vedere fiscal.

- 29 Întrucât, potrivit instanței de trimitere, aportul de capital nu apare într-o entitate fiscală unică, articolul 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit nu se aplică unei societăți care se împrumută de la o entitate afiliată pentru a opera un aport de capital sub forma unei achiziții de acțiuni de la filiala sa cu care aceasta formează o entitate fiscală unică. În această ipoteză, societatea are, așadar, posibilitatea să deducă dobânzile aferente împrumutului din profitul său fiscal fără să fie necesar să îndeplinească condițiile enumerate la alineatul 3 al aceluiași articol.
- 30 Dat fiind că, în temeiul articolului 15 alineatul 3 din Legea privind impozitul pe profit, o entitate fiscală unică nu poate fi constituită decât între contribuabili stabiliți în Țările de Jos, există o diferență de tratament între, pe de o parte, o societate-mamă neerlandeză care își finanțează filiala de asemenea neerlandeză prin intermediul unui împrumut contractat cu societatea afiliată și căreia nu i se poate limita deducerea dobânzilor aferente acestui împrumut prin aplicarea articolului 10a din această lege și, pe de altă parte, o societate-mamă neerlandeză care își finanțează filiala străină în același mod, însă căreia i se poate refuza deducerea dobânzilor pe baza aceluiași dispoziții.
- 31 În speță, X BV a finanțat achiziția de acțiuni a filialei sale italiene prin intermediul unui împrumut acordat de o societate suedeză care aparține aceluiași grup. În aplicarea articolului 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit, administrația fiscală a refuzat X BV deducerea dobânzilor aferente acestui împrumut întrucât aceasta nu a demonstrat cu un grad suficient de certitudine utilitatea economică a recurgerii sale la împrumut. X BV arată că ar fi fost tratată în mod mai favorabil dacă filiala sa ar fi fost o societate rezidentă deoarece ar fi putut forma împreună cu ea o entitate fiscală unică și, astfel, ar fi putut să deducă dobânzile aferente împrumutului fără nicio restricție.
- 32 Aceasta diferență de tratament ar putea face mai puțin atractivă exercitarea de către societatea-mamă a libertății sale de stabilire prin constituirea de filiale în alte state membre. Pentru a fi compatibilă cu prevederile tratatului, aceasta trebuie, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 20 din prezenta hotărâre, să vizeze situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general.

Cu privire la comparabilitatea situațiilor

- 33 Comparabilitatea situațiilor transfrontalieră și internă trebuie să fie examinată ținând seama de obiectul și de conținutul dispozițiilor naționale în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punctul 27).
- 34 În speță, diferența de tratament în cauză rezultă din coroborarea articolului 10a alineatul 2 litera b cu articolul 15 din Legea privind impozitul pe profit. Or, obiectul acestor dispoziții este diferit. În timp ce articolul 10a alineatul 2 litera b din această lege urmărește să prevină eroziunea bazei de impozitare neerlandeze prin intermediul unor montaje financiare artificiale intragrup, articolul 15 din legea respectivă permite consolidarea la nivelul societății-mamă a profiturilor și a pierderilor societăților integrate în entitatea fiscală unică și menținerea unui caracter neutru din punct de vedere fiscal al tranzacțiilor efectuate în cadrul grupului. Potrivit instanței de trimitere, una dintre consecințele regimului entității fiscale unice este faptul că legătura dintre împrumut și aportul de capital care condiționează aplicarea articolului 10a alineatul 2 litera b din aceeași lege ar dispărea ca urmare a consolidării.

- 35 Articolul 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit nu face însă nicio distincție după cum grupul este transfrontalier sau nu este transfrontalier. În consecință, comparabilitatea situațiilor trebuie să se aprecieze numai prin prisma obiectului articolului 15 din această lege, ținându-se cont de consecința consolidării evocată de instanța de trimitere.
- 36 Or, Curtea a statuat deja, la punctul 24 din Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), în legătură cu regimul fiscal neerlandez al entității fiscale unice, că situația unei societăți-mamă rezidente care dorește să constituie o astfel de entitate cu o filială rezidentă și cea a unei societăți-mamă care dorește să constituie o entitate fiscală unică împreună cu o filială nerezidentă sunt, în raport cu obiectivul acestui regim fiscal, comparabile în mod obiectiv.
- 37 Rezultă că situațiile transfrontalieră și internă sunt comparabile în ceea ce privește combinarea dispozițiilor naționale în cauză în litigiul principal și că există, așadar, o diferență de tratament. Aceasta poate fi totuși justificată de motive imperative de interes general.

Cu privire la justificare

- 38 În această privință, guvernul neerlandez și instanța de trimitere invocă mai multe motive pentru a justifica diferența de tratament descrisă la punctul 30 din prezenta hotărâre.
- 39 În primul rând, trebuie să se aprecieze dacă o asemenea diferență de tratament poate fi justificată de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre. Curtea a statuat, în Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), că, așa cum reiese din cuprinsul punctului 23 din prezenta hotărâre, consolidarea la nivelul societății-mamă a profiturilor și a pierderilor societăților integrate într-o entitate fiscală unică reprezintă un avantaj care trebuie rezervat societăților rezidente, având în vedere necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre.
- 40 Avantajul pe care îl revendică în speță X BV nu poate fi însă confundat cu cel pe care îl aduce consolidarea în cadrul entității fiscale unice. Litigiul principal privește posibilitatea de a deduce o cheltuială cu dobânzile, iar nu compensarea generală a cheltuielilor și a beneficiilor, proprie entității fiscale unice. Departe de a rezerva această posibilitate de deducere entităților fiscale unice, dreptul neerlandez o recunoaște oricărei societăți și nu o limitează decât în configurația particulară și în condițiile prevăzute la articolul 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit. Sustrăgându-se acestei limitări, societatea-mamă care formează cu filiala sa o entitate fiscală unică nu obține, așadar, un avantaj legat în mod specific de regimul fiscal al entității fiscale unice.
- 41 Această concluzie este cu atât mai valabilă cu cât aplicarea articolului 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit pare să nu depindă de locul de impozitare a venitului pe care îl constituie dobânzile plătite și deci de determinarea statului care beneficiază de această impozitare, element cu privire la care guvernul neerlandez nu dă de altfel nicio indicație.
- 42 În consecință, diferența de tratament în cauză nu poate fi justificată de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre.
- 43 În al doilea rând, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă această justificare ar putea fi întemeiată pe necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal neerlandez. Curtea admite că o astfel de justificare constituie un motiv imperativ de interes general cu condiția stabilirii existenței unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punctul 31 și jurisprudența citată).

- 44 Guvernul neerlandez însă nici măcar nu susține existența unei astfel de legături. El se limitează să arate, la modul general, că regimul entității fiscale unice constituie un ansamblu coerent de avantaje și de dezavantaje. În orice caz, acest guvern nu menționează niciun element specific care să permită să se considere că coerența regimului entității fiscale unice ar fi compromisă dacă ar fi premisă deducerea dobânzilor aferente unui împrumut destinat să finanțeze achiziția de acțiuni a unei filiale nerezidente.
- 45 În consecință, diferența de tratament vizată la punctul 30 din prezenta hotărâre nu este justificată de necesitatea asigurării coerenței sistemului fiscal neerlandez.
- 46 În al treilea rând, această diferență de tratament este justificată, potrivit guvernului neerlandez, de obiectivul combaterii evaziunii fiscale și a fraudei și urmărește să împiedice comportamente care constau în a crea aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul național.
- 47 Or, reiese din jurisprudența Curții, în special din cuprinsul punctului 26 din Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), și din cuprinsul punctului 51 din Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), că un astfel de obiectiv poate constitui un motiv imperativ de interes general în domeniul fiscal.
- 48 Acesta este, neîndoielnic, scopul urmărit de articolul 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit. Astfel cum a arătat instanța de trimitere, se urmărește să se împiedice prezentarea, în mod fals, a fondurilor proprii unui grup drept fonduri împrumutate de o entitate neerlandeză a acestui grup și posibilitatea ca dobânzile aferente acestui împrumut să fie deduse din rezultatul impozabil în Țările de Jos. Finalitatea interzicerii deducerii dobânzilor aferente împrumuturilor intragrup este confirmată în mod explicit de regula conform căreia dobânzile aferente împrumuturilor pot fi deduse, în temeiul alineatului 3 litera a al aceluiași articol, dacă operațiunea intragrup este justificată din punct de vedere economic.
- 49 Pentru ca o restricție privind libertatea de stabilire să poată fi justificată de prevenirea practicilor abuzive, mai este necesar însă ca finalitatea specifică a acestei restricții să fie aceea de a le împiedica (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 55). Or, guvernul neerlandez nici măcar nu încearcă să demonstreze că diferența de tratament vizată la punctul 30 din prezenta hotărâre provine dintr-o asemenea intenție. De altfel, acest lucru nu ar putea fi valabil, deoarece diferența de tratament nu rezultă numai din articolul 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit, ci din coroborarea sa cu articolul 15 din această lege, referitor la entitatea fiscală unică, a cărei finalitate este alta, după cum reiese din cuprinsul punctului 34 din prezenta hotărâre.
- 50 În plus, așa cum a arătat avocatul general la punctul 82 din concluzii, această diferență de tratament nu poate fi justificată în mod obiectiv de prevenirea practicilor abuzive. Astfel, atunci când o societate-mamă finanțează cumpărarea de acțiuni a unei filiale printr-un împrumut contractat cu o altă societate afiliată, riscul ca acel împrumut să nu corespundă niciunei operațiuni economice reale și să urmărească doar crearea în mod artificial a unei cheltuieli deductibile nu este mai scăzut dacă societatea-mamă și filiala sunt ambele rezidente ale aceluiași stat membru și formează împreună o entitate fiscală unică decât dacă filiala este stabilită într-un alt stat membru și nu îi este permis, în consecință, să formeze o entitate fiscală unică împreună cu societatea-mamă.
- 51 Din ansamblul celor ce precedă rezultă că este necesar să se răspundă la întrebarea adresată în cauza C-398/16 că articolele 49 și 54 TFUE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru nu i se permite să deducă dobânzile aferente unui împrumut contractat cu o societate afiliată în vederea finanțării unui aport de capital într-o filială stabilită într-un alt stat membru, în timp ce, dacă filiala ar fi stabilită în același stat membru, societatea-mamă ar putea beneficia de această deducere formând cu aceasta o entitate integrată din punct de vedere fiscal.

Cu privire la întrebările adresate în cauza C-399/16

Cu privire la prima întrebare

- 52 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru nu i se permite să deducă din profitul său pierderile de capital care decurg din variațiile cursului de schimb referitoare la valoarea participațiilor sale într-o filială stabilită în alt stat membru, în condițiile în care aceași reglementare nu impozitează, în mod simetric, câștigurile de capital care decurg din aceste variații.
- 53 În temeiul articolului 13 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe profit, pentru determinarea profitului, nu sunt luate în considerare avantajele rezultate dintr-o participație și nici cheltuielile efectuate cu ocazia achiziției sau a cesiunii acestei participații.
- 54 Această regulă – denumită a „exonerării de participație” – are drept consecință în special faptul că nici creșterile, nici scăderile valorii unei participații care rezultă din evoluția cursului unei monede străine în care este exprimată valoarea acestei participații nu sunt luate în considerare în vederea determinării profitului.
- 55 Acesta este motivul pentru care X NV nu poate deduce din profitul său impozabil pierderea rezultată în urma variației cursului de schimb valutar pe care a suferit-o în ceea ce privește valoarea investiției sale, ca acționar, în filiala sa stabilită în Regatul Unit. În schimb, potrivit explicațiilor instanței de trimitere, ar putea să o facă, prin efectul consolidării, în cadrul unei entități fiscale unice dacă filiala sa ar fi stabilită în Țările de Jos. X NV susține că, în consecință, face obiectul unei discriminări care constituie o încălcare a libertății de stabilire.
- 56 Asemenea situații nu sunt însă comparabile în mod obiectiv. Astfel, o societate neerlandeză nu poate să sufere pierderi cauzate de variațiile de schimb valutar în ceea ce privește participația sa într-o filială rezidentă, cu excepția cazului, foarte rar, în care această participație ar fi exprimată în altă monedă decât cea în care este exprimat rezultatul societății.
- 57 Chiar și în această ipoteză, existența unei diferențe de tratament este contestabilă. Astfel, în cadrul entității fiscale unice, legăturile de participație mutuale sunt, după cum reiese din cuprinsul punctului 21 din prezenta hotărâre, neutre din punct de vedere fiscal. În consecință, deprecierea participației societății-mamă în filiala rezidentă cu care aceasta formează o entitate fiscală unică nu poate fi dedusă din rezultatul entității, indiferent dacă această depreciere decurge dintr-o variație a cursului de schimb sau dintr-o altă cauză.
- 58 În cele din urmă și în orice caz, Curtea a hotărât că nu se poate deduce din dispozițiile Tratatului FUE privind libertatea de stabilire că un stat membru ar fi obligat să își exercite în mod asimetric competența fiscală în scopul de a permite deductibilitatea pierderilor ocazionate de operațiuni ale căror rezultate, dacă ar fi pozitive, nu ar fi în niciun caz impozitate (Hotărârea din 10 iunie 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, punctele 40 și 41).
- 59 Or, inconvenientul pe care îl reprezintă pentru o societate neerlandeză imposibilitatea de a deduce pierderea ca urmare a variației cursului de schimb suferită, dacă este cazul, în ceea ce privește participația sa într-o filială nerezidentă nu este separabil de avantajul, simetric, legat de absența impozitării câștigurilor ca urmare a variației cursului de schimb valutar. Astfel cum indică instanța de trimitere, „exonerarea de participație” nu este *a priori* nici avantajoasă, nici dezavantajoasă. Aceasta nu poate fi, așadar, la originea unei diferențe de tratament defavorabile societăților neerlandeze care au o filială într-un alt stat membru și deci nici să constituie o restricție privind libertatea de stabilire.

- 60 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare în cauza C-399/16 că articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru nu i se permite să deducă din profitul său pierderile de capital care decurg din variațiile cursului de schimb referitoare la valoarea participațiilor sale într-o filială stabilită în alt stat membru, în condițiile în care aceeași reglementare nu impozitează, în mod simetric, câștigurile de capital care decurg din aceste variații.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

- 61 Având în vedere de răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la cea de a doua și la cea de a treia întrebare adresate în cauza C-399/16.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 62 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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) **Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru nu i se permite să deducă dobânzile aferente unui împrumut contractat cu o societate afiliată în vederea finanțării unui aport de capital într-o filială stabilită în alt stat membru, în timp ce, dacă filiala ar fi stabilită în același stat membru, societatea-mamă ar putea beneficia de această deducere formând cu aceasta o entitate integrată din punct de vedere fiscal.**
- 2) **Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru nu i se permite să deducă din profitul său pierderile de capital care decurg din variațiile cursului de schimb referitoare la valoarea participațiilor sale într-o filială stabilită în alt stat membru, în condițiile în care aceeași reglementare nu impozitează, în mod simetric, câștigurile de capital care decurg din aceste variații.**

Semnături