CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MELCHIOR WATHELET
prezentate la 3 septembrie 2015[1]

Cauza C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
împotriva
Finanzamt Sankt Augustin

[cerere de decizie preliminară formulată de Finanzgericht Köln (Germania)]

„Libertatea de stabilire — Articolul 49 TFUE — Deducerea din profitul unei societăți a pierderilor suferite de sediul său permanent stabilit în alt stat membru — Legislație fiscală a unui stat membru care prevede reintegrarea acestor pierderi în cazul înstrăinării sediului respectiv”

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE. Ea privește mai exact tematica, abordată deja în mai multe rânduri de Curte începând cu Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), privind deducerea de către o întreprindere stabilită într-un stat membru a pierderilor unui sediu permanent pe care îl deține în alt stat membru.

I – **Cadrul juridic**

A – *Dreptul Uniunii*

2. Articolul 49 TFUE garantează libertatea de stabilire a resortisanților statelor membre ale Uniunii Europene. Potrivit articolului menționat:

„[…] sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Această interdicție vizează și restricțiile privind înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul altui stat membru.

Libertatea de stabilire presupune accesul la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor și, în special, a societăților în înțelesul articolului 54 al doilea paragraf, în condițiile definite pentru resortisanții proprii de legislația țării de stabilire, sub rezerva dispozițiilor capitolului privind capitalurile.”

1 — Limba originală: franceza.

B – *Dreptul german*

3. Articolul 2a alineatul 3 prima-a patra teză din Legea privind impozitul pe venit germană (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG”), în versiunea aplicabilă exercițiilor fiscale 1997 și 1998, prevede:

„[1.] În cazul în care rezultatele activităților industriale sau comerciale ale unei unități situate într-un stat străin sunt scutite de impozitul pe venit printr-o convenție pentru evitarea dublei impuneri, pierderea aferentă acestor rezultate potrivit dispozițiilor dreptului fiscal național trebuie să fie, la cererea contribuabilului, dedusă la calcularea cuantumului global al rezultatelor, în măsura în care contribuabilul ar putea să o compenseze sau să o deducă în cazul în care rezultatele nu ar fi scutite de impozitul pe venit și în măsura în care aceasta depășește rezultatele pozitive ale activităților industriale sau comerciale ale altor unități situate în același stat străin scutite prin aceeași convenție. [2.] În măsura în care pierderea nu a fost astfel compensată, se admite deducerea pierderilor în cazul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 10 quinquies. [3.] În cazul în care, în cadrul unui exercițiu fiscal ulterior, rezultatele globale ale activităților industriale sau comerciale ale unităților permanente situate în acest stat străin scutite de plata impozitului pe venit prin convenție sunt pozitive, pierderea dedusă în temeiul primei și al celei de a doua teze trebuie să fie reintegrată în cuantumul total al rezultatelor calculate pentru acest exercițiu fiscal. [4.] Cea de a treia teză nu se aplică în cazul în care contribuabilul demonstrează că dispozițiile statului străin care i se aplică nu îi permit în general să solicite amânarea deducerii pentru pierderi într-un alt exercițiu decât cel în care au fost suferite aceste pierderi.”

4. Articolul 52 alineatul 3 a treia și a cincea teză din EStG, în versiunea aplicabilă în anul 2005, prevede:

„Articolul 2a alineatul 3 a treia, a cincea și a șasea teză, în versiunea publicată la 16 aprilie 1997 (BGBl I, p. 821), continuă să se aplice exercițiilor fiscale 1999-2008 în măsura în care se realizează un rezultat pozitiv în sensul articolului 2a alineatul 3 a treia teză sau în măsura în care un sediu permanent situat într-un stat străin în sensul articolului 2a alineatul 4, în versiunea celei de a cincea teze, este transformat în societate de capital, este înstrăinat sau este închis. […] Articolul 2a alineatul 4 se aplică în versiunea ulterioară exercițiilor fiscale 1999-2008:

«4. În cazul în care un sediu permanent situat într-un stat străin este

1) transformat în societate de capital sau

2) înstrăinat cu titlu oneros sau cu titlu gratuit ori

3) închis […], pierderea dedusă în temeiul alineatului 3 prima și a doua teză va fi reintegrată în cuantumul total al rezultatelor în exercițiul în cadrul căruia are loc transformarea, înstrăinarea sau închiderea, aplicând în mod analog alineatul 3 a treia teză, în măsura în care pierderea respectivă nu a fost reintegrată în temeiul alineatului 3 a treia teză și nici nu trebuie să fie reintegrată încă.”

C – *Convențiile pentru evitarea dublei impuneri*

5. Articolul 4 alineatul 1 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri în privința impozitului pe venit și pe avere, precum și a taxelor profesionale și a impozitului funciar încheiată între Republica Federală Germania și Republica Austria la 4 octombrie 1954 (BGBl. 1955 II, p. 749), astfel cum a fost modificată prin Convenția din 8 iulie 1992 (BGBl. 1994 II, p. 122), prevede:

„[d]acă o persoană domiciliată în unul dintre statele cosemnatare obține venituri în calitate de antreprenor sau de coantreprenor al unei întreprinderi industriale sau comerciale ale cărei activități sunt desfășurate și pe teritoriul celuilalt stat cosemnatar, impozitarea acestor venituri nu intră în competența acestui din urmă stat decât în măsura în care sunt obținute de un sediu permanent situat pe teritoriul său."

6. Articolul 7 alineatul 1 din Convenția încheiată între Republica Federală Germania și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri în privința impozitului pe venit și pe avere din 24 august 2000 (BGBl. 2000 II, p. 734, denumită în continuare „Convenția germano-austriacă") prevede:

„Profiturile unei întreprinderi înregistrate în unul dintre statele contractante sunt impozitate numai în statul respectiv, cu excepția cazului în care întreprinderea desfășoară activități în celălalt stat contractant prin intermediul unui sediu permanent situat pe teritoriul acestuia. În cazul în care întreprinderea își desfășoară activitatea în modul menționat, profiturile acestei întreprinderi pot fi impozitate în celălalt stat, însă numai în măsura în care sunt imputabile acestui sediu permanent."

7. Articolul 23 alineatul 1 prima teză din Convenția germano-austriacă are următorul cuprins:

„Impozitul persoanelor cu reședința în Republica Federală Germania se stabilește după cum urmează:

a) sub rezerva literei b) de mai jos, sunt excluse din baza de calcul a impozitului german veniturile care provin din Republica Austria și elementele de patrimoniu situate în Republica Austria care, în temeiul prezentei convenții, sunt impozabile în Republica Austria." [2]

II – **Situația de fapt din litigiul principal**

8. Timac Agro Deutschland (denumită în continuare „Timac Agro") este o societate de capital de drept german. Aceasta aparține unui grup francez. Începând din 1997, ea a deținut un sediu permanent în Austria. La data de 31 august 2005, sediul permanent austriac a fost înstrăinat cu titlu oneros unei societăți cu sediul în Austria aparținând aceluiași grup de societăți ca și Timac Agro. Contractul de cesiune viza în special bunurile mobile și imobile. Clientela a fost transferată pentru prețul de 1 euro întrucât clienții erau deja clienți ai societății cumpărătoare.

9. Problema deducerii pierderilor acestui sediu permanent nerezident s-a ridicat în acest caz întrucât, între anii 1997-2005, sediul permanent austriac menționat anterior a realizat pierderi în cadrul tuturor exercițiilor sale, cu excepția anilor 2000 și 2005, iar aceste pierderi fuseseră deduse în Germania de Timac Agro.

10. În urma unui control fiscal, bazele impozabile ale Timac Agro au fost rectificate pentru anii 1997-2004. Pe de o parte, pierderile sediului permanent austriac, deduse inițial din rezultatele Timac Agro pentru anii 1997 și 1998, au fost reintegrate în rezultatul său impozabil aferent anului 2005. Pe de altă parte, luarea în calcul a pierderilor aceluiași sediu permanent în baza impozabilă a Timac Agro pentru anii 1999-2004 a fost refuzată.

2 — Articolul 23 alineatul 1 litera b) nu este relevant pentru examinarea întrebărilor preliminare adresate de instanța de trimitere. De altfel, aceasta nu face trimitere în decizia sa la articolul menționat și nici părțile care au depus observații scrise.

11. Timac Agro a introdus o acțiune la Finanzgericht Köln prin care a contestat aceste rectificări. În susținerea acțiunii, aceasta a arătat că atât reintegrarea pierderilor suferite de sediul permanent austriac aferente anilor 1997 și 1998, cât și imposibilitatea de a deduce pierderile acestui sediu aferente anilor 1999-2004 sunt incompatibile cu libertatea de stabilire.

12. În ceea ce privește reintegrarea în cauză, instanța de trimitere consideră că Curtea nu a soluționat încă problema conformității cu dreptul Uniunii a unei reintegrări a pierderilor ca urmare a înstrăinării unui sediu permanent nerezident.

13. Această instanță arată că situația de fapt care a stat la baza Hotărârii Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) este, desigur, parțial comparabilă cu situația de fapt din cauza principală, însă în hotărârea menționată se punea problema reintegrării pierderilor sediului permanent nerezident până la concurența profitului său. În schimb, în cauza principală, reintegrarea pierderilor a fost declanșată de înstrăinarea sediului permanent nerezident, fără nicio legătură cu eventualul profit al acestui sediu.

14. În consecință, în ipoteza în care Curtea ar statua că principiile ce rezultă din Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) trebuie aplicate și în speță, instanța de trimitere ridică problema dacă principiile referitoare la pierderile definitive enunțate de Curte la punctele 55 și 56 din Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (denumite în continuare „excepția Marks & Spencer”) [3] ar avea vocația să se aplice pierderilor aferente exercițiilor 1997 și 1998, care, fiind reintegrate, nu mai sunt luate în considerare în Germania.

15. În ceea ce privește refuzul luării în calcul a pierderilor sediului permanent austriac aferente exercițiilor 1999-2004, instanța de trimitere arată că, potrivit dispozițiilor Convenției germano-austriece, Republica Austria avea competența exclusivă de a impozita veniturile acestui sediu permanent austriac. Regimul acestei convenții pentru evitarea dublei impuneri nu acoperă, așadar, doar profiturile, ci și pierderile. Prin urmare, acțiunea introdusă de Timac Agro ar putea fi admisă numai în cazul în care convenția menționată ar încălca libertatea de stabilire.

16. Instanța menționată ridică de asemenea problema dacă, pentru această perioadă, ar trebui luate în considerare pierderile definitive în sensul excepției Marks & Spencer. Aceasta subliniază că nu a reușit să stabilească până în prezent criteriile care permit determinarea situațiilor în care se aplică excepția Marks & Spencer.

17. În aceste condiții, Finanzgericht Köln a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții întrebări preliminare.

III – **Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții**

18. Prin decizia din 19 februarie 2014, primită la Curte la 14 august 2014, Finanzgericht Köln a decis să adreseze Curții, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 49 TFUE […] trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții precum articolul 52 alineatul 3 din EStG, în măsura în care cauza reintegrării pierderilor, anterior considerate deductibile, înregistrate de un sediu permanent străin [nerezident] o reprezintă înstrăinarea acelui sediu permanent unei alte societăți de capital care aparține aceluiași grup ca și societatea cedentă, iar nu realizarea de profit?

3 — În acea hotărâre (punctele 55 și 56), Curtea a apreciat, în esență, că o măsură restrictivă în materia deducerii pierderilor filialelor străine poate fi disproporționată într-o situație în care filiala nerezidentă ar fi epuizat posibilitățile de deducere a pierderilor care există în statul său de reședință, fapt ce ar trebui demonstrat de societatea-mamă.

2) Articolul 49 TFUE […] trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi precum articolul 23 alineatul 1 litera a) din [Convenția germano-austriacă], potrivit căruia profitul din Austria este exclus de la aplicarea legislației fiscale germane dacă acel profit poate fi impozitat în Austria, în cazul în care pierderile înregistrate de un sediu permanent din Austria al unei societăți de capital germane nu mai pot fi luate în considerare în Austria întrucât sediul permanent este înstrăinat unei societăți de capital austriece care aparține aceluiași grup ca și societatea de capital germană?"

19. Finanzamt Sankt Augustin, guvernele german, francez și austriac și guvernul Regatului Unit, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

20. Toate părțile care au depus observații scrise, sub rezerva unui răspuns mai nuanțat din partea Comisiei și a Regatului Unit, care nu a analizat prima întrebare în observațiile sale scrise, propun să se dea un răspuns negativ la întrebările preliminare [4].

21. În plus, toate aceste părți s-au exprimat în ședința care a avut loc la 1 iulie 2015.

IV – **Analiză**

A – *Cu privire la cerința prealabilă a comparabilității situațiilor*

1. Fiscalitatea directă și dreptul Uniunii

22. Deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite cu respectarea dreptului Uniunii [5] și mai ales a dispozițiilor tratatului privind libertățile de circulație, libertatea de stabilire consacrată la articolul 49 TFUE făcând obiectul prezentei cauze.

23. Reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că această libertate este împiedicată dacă, în temeiul unei reglementări a unui stat membru, o societate rezidentă în acest stat membru și care deține un sediu permanent în alt stat membru face obiectul unei diferențe de tratament fiscal dezavantajoase în raport cu o societate rezidentă care deține un sediu permanent în statul său de reședință [6].

24. În acest cadru, o dispoziție care permite deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent în scopul stabilirii rezultatelor financiare și al calculării venitului impozabil al societății de care depinde acesta constituie o facilitate fiscală [7]. „Acordarea sau refuzul unui astfel de avantaj pe baza unui sediu permanent situat într-un alt stat membru decât acela în care este stabilită societatea respectivă trebuie considerat, în consecință, un element care poate afecta libertatea de stabilire" [8].

4 — Cu privire la principiu, Comisia consideră că, în cazul înstrăinării sediului permanent nerezident, o reintegrare a pierderilor admise anterior poate fi justificată prin motive imperative de interes general legate de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și de prevenirea evaziunii fiscale. Aceasta consideră totuși că o astfel de măsură ar fi proporțională doar în cazul în care reintegrarea s-ar limita la cuantumul profitului realizat de acest sediu, inclusiv eventualele beneficii „ascunse" în prețul înstrăinării acestuia în momentul transferului. În cazul în care ar exista îndoieli în ceea ce privește valoarea tranzacției, dreptul Uniunii nu ar împiedica statul de reședință al societății-mamă să verifice dacă prețul înstrăinării este conform cu criteriul deplinei concurențe.

5 — A se vedea, printre numeroase exemple, Hotărârile Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 21), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 29), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 36), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 18), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 14), precum și Blanco și Fabretti (C-344/13 și C-367/13, EU:C:2014:2311, punctul 24).

6 — A se vedea în acest sens Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 19 și jurisprudența citată).

7 — A se vedea în acest sens Hotărârile Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 23), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 32), precum și Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 20).

8 — Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 32).

25. Astfel, refuzul acestui avantaj doar sediilor permanente situate în alt stat membru constituie un tratament fiscal dezavantajos întrucât poate descuraja o societate situată într-un stat membru al Uniunii să își exercite activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat în alt stat membru. Totuși, pentru ca această diferență de tratament să constituie o restricție interzisă de articolul 49 TFUE, jurisprudența Curții impune ca situațiile să fie comparabile în mod obiectiv [9].

26. Cu alte cuvinte, cu excepția situației în care aceasta este justificată printr-un motiv imperativ de interes general [10], o asemenea diferență de tratament este compatibilă cu dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire numai dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv [11].

2. Cerința comparabilității obiective

a) Criteriile

27. Chiar dacă cerința comparabilității obiective a situațiilor pur naționale și transfrontaliere poate să sugereze, pentru a sancționa, în temeiul exercitării unei libertăți de circulație, o diferență de tratament fiscal între un nerezident și un rezident (în cazul de față, între o societate cu sediul în Germania care are un sediu permanent în Austria și o altă societate cu sediul în Germania care are un sediu permanent pe același teritoriu), mai curând o discriminare decât un simplu obstacol sau o simplă restricție, această cerință se regăsește în mod constant în jurisprudența Curții referitoare la relațiile dintre dispozițiile tratatului privind marile libertăți de circulație și fiscalitățile directe naționale [12].

28. În jurisprudența Curții, situațiile fiscale ale rezidenților și ale nerezidenților sunt considerate, în majoritatea cazurilor, comparabile în mod obiectiv [13], fiind necesar să se analizeze comparația ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile fiscale naționale în cauză [14].

29. Cu toate acestea, trebuie să se asigure faptul că analiza nu se limitează doar la obiectivul măsurii în cauză, cu riscul de a avea o viziune eronată asupra situației fiscale globale a destinatarului normei.

9 — A se vedea în acest sens Hotărârile Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 46), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 33), precum și Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23).

10 — A se vedea în acest sens Hotărârea Felixstowe Dock and Railway Company și alții (C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 25).

11 — Remarcăm că în Hotărârea SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758), Curtea a analizat, contrar acestei abordări tradiționale, comparabilitatea situațiilor în cadrul analizei referitoare la eventualele justificări privind restricția constatată anterior (punctele 28-31 și punctul 52).

12 — Deși Curtea a ezitat din ce în ce mai mult să se refere la discriminare, menținând totuși cerința comparabilității situațiilor, a făcut-o probabil pentru a-și păstra libertatea de a examina, ca justificări, motivele imperative de interes general, iar nu doar motivele justificative enumerate în mod limitativ de tratat. Astfel, cu excepția liberei circulații a mărfurilor (care nu intră în discuție), singurele justificări pentru discriminare admise de tratat sunt ordinea publică, siguranța publică și sănătatea publică. Asemenea motive pot fi invocate cu dificultate în materie de fiscalitate directă. Or, Curtea a arătat în jurisprudența sa că era vorba doar despre justificări admise în caz de discriminare, excluzând *ipso facto* motivele imperative de interes general. Se poate observa însă că însăși Curtea s-a contrazis de câteva ori în această privință. De exemplu, în Hotărârea Svensson și Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379), după ce a exclus în mod expres posibilitatea ca discriminarea constatată să fie justificată prin motive imperative de interes general, Curtea și-a continuat însă raționamentul verificând dacă era necesar să se accepte sau nu argumentul coerenței fiscale. Chiar dacă acest argument a fost în final respins, Curtea, pentru a respecta rigoarea principiilor, nu ar fi trebuit să îl examineze întrucât această justificare nu era prevăzută în mod expres de tratat.

13 — Pentru sediile permanente din străinătate, Curtea a statuat, de exemplu în Hotărârea X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), că „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” (punctul 24).

14 — A se vedea în acest sens Hotărârile X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 22), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 33), precum și Felixstowe Dock and Railway Company și alții (C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 25).

30. Astfel, în cazul în care se acceptă că o măsură care permite contribuabilului să deducă pierderile suferite de sediile sale permanente urmărește, după toate probabilitățile, diminuarea bazei impozabile a contribuabilului respectiv și că această măsură este analizată *in abstracto*, situația unei societăți având legătură cu un sediu rezident și cea a unei societăți având legătură cu un sediu nerezident vor fi întotdeauna comparabile. Și una și cealaltă doresc să beneficieze de deductibilitate în vederea diminuării bazei lor impozabile [15].

31. În definitiv, astfel cum explica recent avocatul general Jääskinen în Concluziile prezentate în cauzele conexate Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:429), elementul determinant pentru a compara situațiile contribuabililor rezidenți și nerezidenți în vederea identificării unei eventuale restricții interzise în raport cu tratatul „este *nu atât obiectivul* legislației în discuție […], *ci mai degrabă* faptul că o reglementare a unui stat membru nu poate institui o diferență de tratament care are drept *efect practic faptul că o sarcină fiscală mai împovărătoare* este suportată în final de nerezidenți fiind astfel de natură să îi descurajeze să își exercite libertatea respectivă” [16].

32. Această metodologie impune să se examineze în prealabil dacă statul membru în cauză (în speță statul de reședință al societății principale care solicită deducerea pierderilor sediului său permanent stabilit în alt stat membru) are sau nu are competența de a impozita veniturile în cauză.

b) Aplicare

33. În general, cazurile în care Curtea a decis că necomparabilitatea obiectivă a situațiilor rezidenților și nerezidenților exonerează diferența de tratament fiscal de orice contrarietate cu libertățile de circulație sunt în cele din urmă foarte rare [17].

34. În raport cu problema care ne preocupă, mai precis deducerea de către o societate stabilită într-un stat membru a pierderilor unui sediu permanent pe care îl deține în alt stat membru, vom rezuma jurisprudența Curții după cum urmează.

35. Curtea a observat în mod constant în cauzele referitoare la această tematică existența unei restricții privind libertatea de stabilire după ce a apreciat ca fiind comparabile situațiile în care se aflau societatea rezidentă într-un stat membru care deținea un sediu permanent în alt stat membru, pe de o parte, și societatea rezidentă într-un stat membru care deținea un sediu permanent în același stat, pe de altă parte. Această constatare a caracterului comparabil a putut fi efectuată expres [18] sau implicit [19].

15 — Astfel cum deja observa în mod pertinent avocatul general Kokott în Concluziile prezentate în cauza A (C-123/11, EU:C:2012:488), „[î]n cazul în care […] în ambele situații este suficient ca persoanele impozabile rezidente să dorească să beneficieze de o reglementare fiscală, examinarea acestei condiții este pur formală întrucât ea va fi îndeplinită în toate cazurile” (punctul 40).

16 — Punctul 55. În concluziile sale, avocatul general Jääskinen susține de asemenea ideea interpretării situației în „globalitatea” sa, considerând că „trebuie să se *înglobeze* mai degrabă în analiză *ansamblul impozitelor* privind veniturile” în discuție (punctul 62, sublinierea noastră).

17 — Evidențiem printre aceste cazuri caracterul necomparabil de principiu al situațiilor rezidenților și nerezidenților în privința dispozițiilor fiscale referitoare la avantajele legate de situația personală și familială a contribuabilului (cu excepția situației în care nerezidentul nu dispune de venituri substanțiale în statul său de reședință). A se vedea Hotărârea Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) și, pentru o aplicare recentă, Hotărârea Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). A se vedea și Hotărârile Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) și Schulz-Delzers și Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — A se vedea în special Hotărârile Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 19), A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 35), precum și Felixtowe Dock and Railway Company și alții (C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 26).

19 — A se vedea Hotărârile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctele 33 și 34), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 25 și 26), precum și Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctele 35-39).

36. Curtea a concluzionat de asemenea în sensul comparabilității situațiilor în cazurile în care un stat membru a decis să impoziteze profiturile sediilor permanente situate în alte state membre. Astfel, în aceste ipoteze, statul membru „a asimilat [sediile respective] sediilor permanente rezidente” [20].

37. În schimb, situațiile rezidenților și, respectiv, ale nerezidenților nu sunt comparabile în privința sistemului fiscal al unui stat membru în cazul în care acest stat membru nu are competența sau nu își exercită competența de a impozita nerezidenții.

38. Tocmai această cerință identică explică prezumția, exprimată de Curte în Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), potrivit căreia „sediile permanente situate în alt stat membru […] nu se află într-o situație comparabilă cu sediile permanente rezidente *din perspectiva măsurilor prevăzute de un stat membru în vederea prevenirii sau a atenuării dublei impuneri a profitului unei societăți rezidente*” [21].

39. Ideea nu este nouă. Astfel, în Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), Curtea a statuat deja că acționarii persoane fizice ai unei societăți-mamă nerezidente în Regatul Unit nu pot beneficia precum acționarii persoane fizice ai unei societăți-mamă rezidente în Regatul Unit de același credit fiscal cu privire la dividendele plătite de filiale rezidente în Regatul Unit atunci când, pentru aceste dividende distribuite în străinătate, nu se colectează un impozit britanic. Curtea a precizat în hotărârea sa că situația ar fi diferită în cazul în care, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri sau pe baza unei decizii unilaterale, Regatul Unit și-ar fi rezervat dreptul de a aplica impozitul britanic pe venit dividendelor distribuite în străinătate.

40. Având în vedere aceste considerații, Curtea a decis că articolele 49 TFUE și 63 TFUE „nu se opun ca un stat membru, în momentul distribuirii de dividende de către o societate rezidentă în statul respectiv, să acorde societăților beneficiare ale dividendelor respective, care sunt stabilite tot în acest stat, un credit fiscal corespunzător părții din impozitul plătit de societatea distribuitoare pentru profitul distribuit, dar să nu îl acorde societăților beneficiare care sunt stabilite în alt stat membru și care nu sunt supuse în acel stat la plata impozitului pentru dividendele respective” [22].

41. În concluzie, numai în cazul în care diferența de tratament privește situații comparabile se va putea concluziona că există o restricție privind libertatea de stabilire, care va putea fi însă declarată compatibilă cu tratatul numai dacă se justifică printr-un motiv imperativ de interes general.

B – *Aplicarea în prezenta cauză*

1. Necesitatea de a distinge două perioade de aplicare a legislației germane în cauză

42. Anterior exercițiului fiscal corespunzător anului 1999, era posibilă deducerea din totalul veniturilor unei întreprinderi cu sediul în Germania a pierderilor suferite de un sediu permanent situat în alt stat membru. Aceste pierderi erau, în principiu, reintegrate în două ipoteze: fie atunci când sediul permanent stabilit în străinătate realiza profit (și, în acest caz, până la concurența profitului respectiv),

20 — Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), în care Curtea a decis că, „din momentul în care un stat membru, în mod unilateral sau pe cale convențională, a supus nu doar acționarii rezidenți, ci și acționarii nerezidenți la plata impozitului pe venit pentru dividendele pe care le primesc din partea unei societăți-mamă rezidente, situația acționarilor nerezidenți respectivi se apropie de cea a acționarilor rezidenți” (punctul 68).

21 — Punctul 24. Sublinierea noastră.

22 — Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 74). Pentru un caz recent, în care Curtea a constatat că diferența de situație obiectivă decurgea din faptul că un stat membru a renunțat, ca urmare a încheierii unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, la exercitarea competenței sale fiscale în privința dividendelor distribuite de societățile rezidente în alt stat membru, a se vedea Hotărârea Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punctele 80-82).

fie în cazul transformării, al înstrăinării sau al închiderii acelui sediu permanent. Cu toate acestea, începând cu exercițiul fiscal corespunzător anului 1999, articolul 52 alineatul 3 din EStG a avut drept consecință abrogarea articolului 2bis alineatul 3 prima teză din EStG și imposibilitatea deducerii acestor pierderi.

43. Această modificare legislativă explică cele două întrebări preliminare adresate de instanța de trimitere, fiecare întrebare raportându-se la o legislație diferită.

2. Cu privire la prima întrebare preliminară

44. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 49 TFUE se opune unei dispoziții precum articolul 52 alineatul 3 din EStG, care prevede reintegrarea pierderilor înregistrate de un sediu permanent nerezident, luate anterior în considerare în vederea diminuării bazei impozabile a societății principale rezidente, dar nu ca urmare a realizării unui profit, ci ca urmare a înstrăinării acestui sediu către o altă societate de capital care aparține aceluiași grup ca și societatea cedentă și care este totodată nerezidentă.

45. Astfel cum a precizat chiar instanța de trimitere, nu este prima dată când sunt adresate Curții întrebări cu privire la acest regim fiscal.

a) Existența unei restricții

46. Astfel, în Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), Curtea a considerat acest regim drept o restricție privind libertatea de stabilire, însă a statuat că reintegrarea pierderilor – în acel caz, ca urmare a realizării unui profit de către sediul permanent stabilit în străinătate care s-a aflat la originea pierderilor respective, iar nu ca urmare a înstrăinării respectivului sediu – se justifica prin necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal german [23]. În plus, măsura a fost considerată adecvată pentru atingerea acestui obiectiv și proporțională cu acesta [24].

47. Înainte de a concluziona în sensul existenței unei restricții, Curtea a admis în mod implicit comparabilitatea situațiilor, constatând că, atunci când a admis deducerea de către societatea principală a pierderilor realizate de sediul său permanent situat în Austria, Republica Federală Germania a „acordat un avantaj fiscal societății rezidente de care depindea sediul permanent situat în Austria, ca și cum acest sediu permanent ar fi fost situat în Germania” [25].

48. Curtea a statuat în continuare că, procedând la reintegrarea pierderilor sediului permanent situat în Austria în baza de calcul impozabilă a societății de care acesta depindea, regimul fiscal german a retras beneficiul acestui avantaj fiscal și „a supus astfel societățile rezidente cu sedii permanente în Austria la un tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel de care au beneficiat societățile rezidente cu sedii permanente situate în Germania” [26].

49. Această concluzie impunea examinarea eventualelor motive imperative de interes general susceptibile să justifice restricția privind libertatea de stabilire [27].

23 — Punctul 43.

24 — *Ibidem* (punctele 44 și 45).

25 — *Ibidem* (punctul 35).

26 — Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 37).

27 — *Ibidem* (punctul 40). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 35) și A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 33).

b) Existența unei justificări

50. În primul rând, Curtea a considerat, în Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), că reintegrarea pierderilor cu ocazia realizării unui profit de către sediul permanent stabilit în străinătate care s-a aflat la originea pierderilor respective se justifica prin necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal german [28]. În plus, era vorba despre o măsură adecvată pentru atingerea obiectivului amintit și proporțională cu acesta [29].

51. Astfel, potrivit Curții, „reintegrarea pierderilor prevăzută de regimul fiscal german în discuție în litigiul principal nu poate fi disociată de deducerea anterioară a acestora. În cazul unei societăți cu un sediu permanent situat într-un alt stat, față de care statul de rezidență al acestei societăți nu are niciun drept de impunere, această reintegrare reflectă […] o logică simetrică […]. Așadar, exista o legătură directă, personală și materială între cele două elemente ale mecanismului fiscal în discuție în litigiul principal, întrucât reintegrarea respectivă constituie completarea logică a deducerii acordate anterior” [30].

52. Se impune constatarea faptului că aceeași logică simetrică prevalează în cazul înstrăinării sediului permanent situat în străinătate.

53. Curtea însăși, în Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), observase de altfel că „[n]ici afirmația potrivit căreia restricția care decurge din acest regim fiscal se justifică prin necesitatea de a-i garanta coerența nu ar putea fi contestată de faptul […] că societatea de care depinde sediul permanent vizat l-a înstrăinat și că soldul beneficiilor și al pierderilor realizate de acest sediu permanent în cursul existenței sale este negativ” [31]. Astfel, „reintegrarea valorii pierderilor sediului permanent în rezultatele societății de care depinde este completarea indisociabilă și logică a deducerii anterioare a acestora” [32].

54. În al doilea rând, deși nu este necesară întrunirea mai multor justificări pentru a concluziona că o restricție privind libertatea de stabilire nu este incompatibilă cu tratatul [33], considerăm că obiectivul repartizării echilibrate a competențelor de impozitare, care, astfel cum a repetat Curtea în Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „vizează să păstreze simetria dintre dreptul de a impozita beneficiile și posibilitatea de a deduce pierderile” [34], poate fi invocat și pentru a justifica reintegrarea pierderilor prevăzute de legislația germană în cazul înstrăinării sediului permanent [35].

55. Astfel, dacă un stat membru (Republica Federală Germania în prezenta cauză) „ar fi lipsit de posibilitatea de a reintegra în profitul impozabil al societății cedente [germane] pierderile astfel deduse în cazul în care a pierdut competența de a impozita eventualele profituri viitoare, o astfel de soluție ar eroda în mod artificial baza sa de impozitare și, prin urmare, ar afecta repartizarea competențelor de impozitare rezultată din Convenția [germano-austriacă]” [36].

28 — Punctul 43.

29 — *Ibidem* (punctele 44 și 45).

30 — Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 42).

31 — Punctul 53.

32 — *Ibidem* (punctul 54).

33 — Hotărârea Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 40).

34 — Punctul 32 și jurisprudența citată.

35 — Astfel, cerințele legate de coerența fiscală și de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare coincid (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 80).

36 — Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 30). Această cauză privea Regatul Danemarcei.

56. După cum explică Curtea în Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „[n]ecesitatea păstrării acestei simetrii impune ca pierderile deduse aferente unui sediu permanent să poată fi compensate prin impozitarea profitului acestui sediu permanent obținut în cadrul competenței fiscale a statului membru vizat, respectiv *atât a profitului realizat în întreaga perioadă în care sediul permanent menționat depindea de societatea rezidentă, cât și a celui realizat la momentul cesiunii aceluiași sediu*” [37].

57. În speță, contrar dispozițiilor care prevalau în legislația daneză care a determinat pronunțarea Hotărârii Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), eventualele beneficii care ar fi realizate cu ocazia înstrăinării unui sediu permanent stabilit în Austria nu sunt impozabile în Germania. Prin urmare, este logic să se reintegreze, cu ocazia acestei înstrăinări, pierderile deduse anterior.

58. În plus, Curtea a considerat de asemenea că obiectivul repartizării echilibrate a competențelor de impozitare între statele membre poate fi afectat de existența, pentru contribuabili, a unei „posibilități de a opta pentru luarea în considerare a pierderilor lor în statul membru în care se află sediul permanent sau în alt stat membru […], baza de impozitare fiind majorată în primul stat și diminuată în cel de al doilea stat, până la concurența pierderilor transferate” [38]. Or, considerăm că situația este aceeași atunci când un contribuabil, confruntat cu posibilitatea de a reintegra profiturile sediului său permanent nerezident până la concurența pierderilor deduse anterior, este pe deplin liber să decidă cu privire la valoarea prețului înstrăinării acestui sediu și, astfel, să priveze un stat membru de posibilitatea de a reintegra beneficiile ulterioare ale acestui sediu în veniturile impozabile.

59. În sfârșit, adăugăm, în al treilea rând, o trimitere la obiectivul prevenirii evaziunii fiscale, care are legătură, după cum a arătat Curtea, cu obiectivul repartizării echilibrate a competențelor de impozitare [39].

60. „Într-adevăr, comportamentele care constau în crearea de 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, sunt de natură să compromită dreptul statelor membre de a-și exercita competența fiscală în raport cu aceste activități și să aducă atingere unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre” [40].

61. Coroborată cu dificultatea de a stabili valoarea transferurilor intragrupuri având în vedere principiul deplinei concurențe care trebuie să prevaleze în aceste împrejurări, înstrăinarea în cadrul aceluiași grup a unui sediu permanent stabilit în străinătate ulterior deducerii pierderilor acestuia ar putea corespunde situației descrise mai sus.

37 — Punctul 33. Sublinierea noastră.

38 — Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 46).

39 — Hotărârea Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 62).

40 — *Idem*. Motivele imperative de interes general acceptate ca justificări în reglementările naționale care resping luarea în considerare a unei pierderi aferente unei activități exercitate în străinătate atunci când această activitate nu a fost ea însăși impozitată sunt în realitate chiar mai numeroase și coroborate în mod variabil în jurisprudența Curții. În Concluziile prezentate în cauza Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2014:2321), avocatul general Kokott a recurs la un exercițiu de recenzie. Potrivit avocatului general Kokott, „oricare ar fi denumirea folosită de Curte în acest sens[, aceasta poate viza] «asigurarea coerenței unei reglementări fiscale» [a se vedea Hotărârea K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctele 64-71], «menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre» [a se vedea Hotărârile Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 45, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 31, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 28, A, C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 42, K [C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 55, și Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 32], «menținerea simetriei între impozitarea câștigurilor și deducerea pierderilor» [a se vedea Hotărârile National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 58, și Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 32 și jurisprudența citată], prevenirea «dublei deduceri a pierderilor» [a se vedea Hotărârile Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctele 47 și 48; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 35 și 36, precum și A, C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 44] sau prevenirea «evaziunii fiscale» [a se vedea Hotărârile Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 49, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 35 și 36, și A, C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 45]. A se vedea de asemenea Hotărârile National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 80] și K [C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 72], în care Curtea a constatat o identitate cel puțin parțială între motivul justificativ întemeiat pe coerența fiscală și cel întemeiat pe repartizarea competențelor de impozitare. Această jurisprudență este consolidată și prin declarațiile Curții cu privire la comparabilitatea obiectivă a situațiilor, care, după cum am arătat […], acordă o importanță esențială împrejurării dacă un stat membru impozitează sau nu impozitează o activitate desfășurată în străinătate” (punctul 31).

62. O legislație precum cea în discuție în litigiul principal ni se pare, în consecință, justificată în raport cu coerența sistemului fiscal relevant, acest motiv imperativ de interes general coroborându-se, dacă este cazul, cu cele vizând o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare și prevenirea evaziunii fiscale.

c) Proporționalitatea și inaplicabilitatea excepției Marks & Spencer

63. Rămâne de examinat caracterul proporțional al reglementării în discuție.

64. Atunci când un stat membru nu dispune de nicio posibilitate de a impozita eventualele beneficii care ar fi realizate cu ocazia înstrăinării sediului permanent nerezident aflat la originea pierderilor, o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal ni se pare nu numai aptă să atingă obiectivele pe care le urmărește, dar și proporțională cu acestea.

65. Este cert că, în Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Curtea a decis că măsura restrictivă în discuție era disproporționată. În acea hotărâre, Curtea a considerat că există o atingere adusă libertății de stabilire atunci când o filială nerezidentă a epuizat posibilitățile de deducere a pierderilor prevăzute în statul de reședință și nici nu are niciun mijloc de a solicita deducerea lor în viitor [41]. În acest caz excepțional, trebuie să se garanteze societății-mamă rezidente posibilitatea de a deduce pierderile unei astfel de filiale nerezidente din veniturile impozitate în propriul stat de reședință.

66. Instanța de trimitere și-a manifestat reținerea față de această excepție de la justificarea unei restricții privind libertatea de stabilire impusă în mod constant de Curte începând cu Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Recentele luări de poziție adoptate în această privință de unii avocați generali [42], numărul contribuțiilor doctrinare consacrate problemei [43], precum și observațiile scrise depuse de diferitele state membre și de Comisie în prezenta cauză confirmă dificultatea aplicării acestei excepții. Totuși, Curtea a confirmat recent aplicabilitatea sa în mod explicit [44].

67. În orice caz, se impune constatarea faptului că intervenția Republicii Austria a permis înlăturarea oricărei îndoieli privind eventuala existență a unor pierderi definitive. Pierderile în discuție în cauza principală nu sunt definitive [45] și, prin urmare, nu este necesar să se examineze mai mult posibilitatea de a aplica sau de a nu aplica excepția amintită.

68. În plus, sub rezerva competenței instanței naționale cu privire la acest aspect, niciun element din dosarul transmis Curții nu face trimitere la o probă contrară prezentată de contribuabil.

41 — Punctul 55.

42 — A se vedea în această privință Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza A (C-123/11, EU:C:2012:488, punctele 47-54) și în cauza Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2014:2321, punctele 49-53), precum și Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza K (C-322/11, EU:C:2013:183, punctele 63-89).

43 — Pentru o încercare de sinteză recentă a dificultăților ridicate de excepția Marks & Spencer în raport cu evoluția jurisprudenței Curții în ultimii zece ani, a se vedea Lang, M., „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?”, *European Taxation*, decembrie 2014, p. 530-540. Pentru o încercare de definire a noțiunii de pierderi definitive în lumina jurisprudenței recente a Curții, a se vedea în special Pezella, D., „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach”, *European Taxation*, februarie/martie 2014, p. 71-79.

44 — A se vedea Hotărârea Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50, punctele 33-36).

45 — Potrivit observațiilor scrise ale guvernului austriac, pierderile sediului permanent austriac acumulate până în 2005 erau în principiu valorizabile și susceptibile de a fi reportate. Pierderile reportate puteau fi astfel imputate asupra unei eventuale plusvalori a înstrăinării, eventualul sold subzistând în principiu pentru o durată nelimitată ca pierderi reportate ale Timac Agro. Prin urmare, acestea puteau fi utilizate ulterior în ipoteza în care reclamanta din litigiul principal își relua activitățile în Austria (punctul 44 din observațiile scrise ale guvernului austriac). Pierderile puteau fi de asemenea transferate societății de capital achizitoare în cazul în care sediul permanent era adus la „un regim de neutralitate fiscală” (punctul 46 din observațiile scrise ale guvernului austriac).

3. Cu privire la a doua întrebare preliminară

69. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 49 TFUE se opune unei dispoziții precum articolul 23 alineatul 1 litera a) din Convenția germano-austriacă, care exclude din baza impozabilă a impozitului german veniturile care provin din Austria și impozabile în Austria în cazul în care pierderi suferite de un sediu permanent austriac al unei societăți de capital germane nu mai pot fi luate în considerare în Austria pentru motivul că sediul a fost înstrăinat unei societăți de capital austriece care aparține aceluiași grup ca și societatea de capital germană.

70. Suntem de acord cu guvernul francez atunci când consideră, în observațiile sale scrise, ca și în ședința din 1 iulie 2015, că această problemă se întemeiază pe premisa eronată că pierderile suferite de sediul permanent austriac al societății reclamante din litigiul principal nu mai pot fi luate în considerare în Austria pentru motivul că acest sediu a fost înstrăinat unei societăți de capital austriece.

71. Astfel, reiese în mod incontestabil din informațiile oferite de guvernul austriac în observațiile sale scrise că pierderile în discuție în cauza principală nu erau definitive.

72. În aceste împrejurări, a doua întrebare poate fi interpretată în sensul că privește problema dacă articolul 49 TFUE se opune regimului fiscal al unui stat membru, precum cel în discuție în cauza principală, care, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri care scutește de impozit veniturile sediilor permanente situate în celălalt stat membru parte la convenție, se opune luării în considerare a pierderilor acelorași sedii.

a) Cu titlu principal: necomparabilitatea obiectivă a situațiilor și inexistența unei restricții

73. Conform articolului 7 alineatul 1 și articolului 23 alineatul 1 din Convenția germano-austriacă și spre deosebire de situația care prevala pentru exercițiile fiscale anterioare anului 1999, Republica Federală Germania a renunțat, printr-o modificare legislativă, la competența fiscală exercitată anterior cu privire la pierderile referitoare la „rezultatele activităților industriale sau comerciale ale unei unități situate într-un stat străin [care] sunt scutite de impozitul pe venit printr-o convenție pentru evitarea dublei impuneri” [46].

74. În consecință, întrucât nu poate exista un avantaj fiscal în cazul în care nu există o competență de impozitare [47], situația unei societăți precum Timac Agro nu ni se pare comparabilă cu cea a unei societăți cu sediul în Germania și care deține un sediu permanent în același stat membru.

75. Pe de altă parte, ținând seama de repartizarea competențelor de impozitare prevăzută de Convenția germano-austriacă, nu înțelegem modalitățile care ar putea fi preconizate de Republica Federală Germania pentru a garanta obiectivul deductibilității pierderilor, care este, potrivit guvernului german, acela de a acorda *temporar* un avantaj de trezorerie. Fără o luare în considerare la stabilirea impozitării a eventualelor profituri ulterioare ale sediului aflat la originea pierderilor atunci când aceasta se află pe teritoriul austriac, situațiile nu sunt comparabile.

76. În lipsa unor situații comparabile în mod obiectiv, o legislație precum cea în discuție nu constituie o restricție privind libertatea de stabilire [48].

46 — Articolul 2bis alineatul 3 prima teză din EStG, în versiunea aplicabilă exercițiilor fiscale 1997 și 1998.

47 — Potrivit principiului enunțat la punctul 24 din Hotărârea Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) și aplicat anterior în Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Diferența de tratament decurge în realitate din „competența pe care o au [statele membre] de a defini, în vederea eliminării dublei impuneri, criteriile de repartizare între ele a competențelor lor de impozitare” (Hotărârea Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punctul 30), dat fiind că repartizarea acestor competențe se realizează în mod necesar înainte de exercitarea competenței de impozitare.

b) Cu titlu subsidiar: existența unei justificări

77. Cu toate acestea, în ipoteza în care Curtea ar constata comparabilitatea situațiilor și existența unei restricții, considerăm că aceasta ar fi justificată.

78. Astfel, Curtea a fost chemată deja să analizeze un mecanism de excludere generală a pierderilor în Hotărârea Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). În acea cauză, instanța de trimitere a solicitat să se stabilească dacă articolul 49 TFUE se opune unui regim fiscal național care exclude posibilitatea ca o societate rezidentă să invoce, la momentul stabilirii rezultatului financiar și al calculării venitului impozabil, pierderile suferite într-un alt stat membru de către un sediu permanent care îi aparține, în timp ce același regim fiscal conferă o astfel de posibilitate în cazul pierderilor suferite de un sediu permanent rezident.

79. Or, în acea hotărâre, Curtea a considerat întemeiate motivele imperative de interes general referitoare la necesitatea, pe de o parte, de a menține repartizarea competențelor de impozitare între statele membre interesate și, pe de altă parte, de a preveni riscul unei duble deduceri a pierderilor [49].

80. Curtea a considerat de asemenea că acest tip de regim fiscal este de natură să garanteze realizarea obiectivelor citate anterior [50] și proporțional [51], dat fiind că societatea în cauză nu a demonstrat că filiala sa nerezidentă a epuizat posibilitățile de deducere a pierderilor suferite în statul membru în care aceasta este situată aferente exercițiului fiscal în cauză, precum și exercițiilor fiscale anterioare și în care nu există posibilități pentru ca pierderile filialei respective să poată fi luate în considerare în statul respectiv pentru exercițiile viitoare [52].

81. Curtea a tras de aici concluzia că „articolul [49 TFUE] nu interzice ca o societate stabilită într-un stat membru să nu poată deduce din baza impozabilă pierderile aferente unui sediu permanent care îi aparține, situat în alt stat membru, în măsura în care, potrivit unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, veniturile acestui sediu sunt impozitate în acest din urmă stat membru în care pierderile respective pot fi deduse în cadrul impozitării veniturilor acestui sediu permanent în cursul anilor fiscali viitori” [53].

82. Se impune constatarea că toate elementele care au condus la această concluzie se regăsesc în regimul în discuție în litigiul principal și că răspunsul Curții ar trebui să fie identic.

V – **Concluzie**

83. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Finanzgericht Köln după cum urmează:

„1) Articolul 49 TFUE nu se opune unui regim fiscal național care, după ce a admis deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent situat în alt stat membru decât cel în care este stabilită societatea de care depinde acest sediu, prevede, în vederea calculării impozitului pe venit al acestei societăți, reintegrarea fiscală a pierderilor respective ca urmare a înstrăinării acestui sediu unei alte societăți de capital care aparține aceluiași grup ca și societatea cedentă.

49 — Hotărârea Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 30-37).

50 — *Ibidem* (punctul 43).

51 — *Ibidem* (punctul 53).

52 — Amintim că este vorba despre condițiile prevăzute la punctele 55 și 56 din Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

53 — Hotărârea Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 54 și dispozitivul).

2) Articolul 49 TFUE nu se opune unui regim fiscal național care nu permite unei societăți rezidente să deducă din baza sa impozabilă pierderile aferente unui sediu permanent care îi aparține, situat în alt stat membru, atunci când, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, veniturile acestui sediu permanent sunt scutite în primul stat membru și impozitate în celălalt stat membru.”