HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

4 octombrie 2024*

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire – Articolul 49 TFUE – Impozit pe profit – Împrumut transfrontalier intragrup în scopul finanțării achiziției sau al extinderii unei participații într-o societate care nu este asociată grupului în cauză și care devine, ca urmare a acestei operațiuni, asociată grupului respectiv – Deducerea dobânzilor plătite pentru acest împrumut – Împrumut încheiat în condiții de concurență deplină – Noțiunea de «aranjament pur artificial» – Principiul proporționalității”

În cauza C-585/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 2 septembrie 2022, primită de Curte la 7 septembrie 2022, în procedura

X BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz, P. G. Xuereb și A. Kumin și doamna I. Ziemele (raportoare), judecători,

avocat general: domnul N. Emiliou,

grefier: doamna A. Lamote, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 noiembrie 2023,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru X BV, de S. C. W. Douma și R. van Scharrenburg, consilieri fiscali;

– pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și M. H. S. Gijzen, în calitate de agenți;

– pentru guvernul belgian, de S. Baeyens și J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: neerlandeza.

– pentru guvernul spaniol, de L. Aguilera Ruiz, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 martie 2024,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49, 56 și 63 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între X BV, o societate de drept neerlandez, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe, Țările de Jos) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu posibilitatea de a deduce fiscal dobânzile plătite pentru un împrumut intragrup contractat pentru a finanța achiziționarea unei societăți neasociate grupului vizat.

Cadrul juridic neerlandez

3 Articolul 10a din Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Legea din 1969 privind impozitul pe profit), în versiunea în vigoare în 2007 (Stb. 2006, nr. 631) (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”), prevede:

„1. În cadrul determinării profitului […], nu pot fi deduse dobânzile – inclusiv costurile și diferențele de curs valutar – aferente datoriilor pe care, în drept sau în fapt, le are, direct sau indirect, față de o entitate asociată sau o persoană fizică asociată în măsura în care datoriile au legătură, direct sau indirect, în drept sau în fapt, cu una dintre operațiunile juridice următoare:

[…]

c. achiziția sau extinderea de către persoana impozabilă, de către o entitate asociată persoanei impozabile și supusă impozitului [pe profit] sau de către o persoană fizică asociată persoanei impozabile și care este rezidentă în Țările de Jos a unei participații într-o entitate care devine entitate asociată persoanei impozabile ulterior achiziției sau extinderii participației respective.

[…]

3. Alineatul 1 nu se aplică dacă persoana impozabilă demonstrează cu un grad suficient de certitudine că:

a. împrumutul și operațiunea juridică aferentă se întemeiază în mod preponderent pe rațiuni comerciale 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. Un impozit prelevat pe profit este rezonabil conform normelor neerlandeze în cazul în care determină o prelevare la o cotă de cel puțin 10 % asupra unui profit impozabil determinat conform normelor neerlandeze […]

4. În sensul prezentului articol […] se consideră a fi o entitate asociată persoanei impozabile:

a. o entitate în care persoana impozabilă deține o participație de cel puțin o treime;

b. o entitate care deține o participație de cel puțin o treime în persoana impozabilă;

c. o entitate în care un terț deține o participație de cel puțin o treime, în cazul în care acest terț deține de asemenea o participație de cel puțin o treime în persoana impozabilă.

[…]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

4 X face parte dintr-un grup de societăți multinaționale. Asociatul unic al lui X este A, o societate de drept belgian ale cărei acțiuni erau deținute de B, o altă societate de drept belgian, în proporție de 39 % din capitalul acesteia în perioada cuprinsă între anul 2000 și 22 decembrie 2002 și în proporție de 44,47 % din acest capital începând cu această din urmă dată. Celelalte acțiuni ale A erau cotate la Bursa din Bruxelles (Belgia) și erau, așadar, deținute de public.

5 Grupul constituit din B și A cuprinde C, o societate cu sediul în Belgia. Între anii 1999 și 2010, C avea, în scopuri fiscale, statutul de „centru de coordonare”, în sensul legislației fiscale belgiene. În acest temei, C beneficia de un regim fiscal special, în temeiul căruia, printre altele, profitul său impozabil era stabilit forfetar și nu trebuia să rețină niciun impozit pe bunuri mobile aferent plăților de dobânzi. În cursul anului 2000, A deținea 53,05 % din acțiunile sau părțile sociale ale C și B deținea 46,95 % din acțiunile sau părțile sociale ale C. La 22 decembrie 2002, participația A și a societății B a devenit de 64,3 % și, respectiv, de 27,8 % din acțiunile sau părțile sociale ale C, restul de 7,9 % fiind deținut de terți.

6 În cursul anului 2000, X a achiziționat de la terți 72 % din acțiunile F, o societate de drept neerlandez, iar A a achiziționat de la acești terți restul de 28 % din acele acțiuni. X a finanțat achiziționarea acțiunilor menționate prin împrumuturi contractate de la C, care a utilizat în acest scop fonduri proprii obținute printr-un aport în capital efectuat de A.

7 În decizia de impunere adresată lui X pentru exercițiul financiar 2007 cu titlu de impozit pe profit, administrația fiscală a refuzat deducerea dobânzilor plătite de această societate lui C. X a contestat acest refuz mai întâi în fața rechtbank Gelderland (Tribunalul din Gelderland, Țările de Jos) și, ulterior, în fața Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Curtea de Apel din Arnhem-Leeuwarden, Țările de Jos). Această din urmă instanță a statuat printre altele, în hotărârea sa din 20 octombrie 2020, că articolele 49, 56 și 63 TFUE nu se opuneau limitării deducerii dobânzilor prevăzute la articolul 10a din Legea privind impozitul pe profit, potrivit căruia nu sunt deduse dobânzile aferente datoriilor contractate cu o entitate asociată, în măsura în care aceste datorii se raportează la achiziția sau la extinderea unei participații într-o entitate care, ca urmare a acestei

achiziții sau a acestei extinderi, devine o entitate asociată persoanei impozabile, cu excepția cazului în care aceasta din urmă dovedește că este îndeplinită una dintre cele două condiții prevăzute la acest articol 10a alineatul 3.

8 X a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), care este instanța de trimitere. Această instanță consideră că legislația națională în discuție în litigiul principal poate defavoriza situațiile transfrontaliere. Astfel, o entitate rezidentă, asociată persoanei impozabile, ar îndeplini în general condiția prevăzută la articolul 10a alineatul 3 litera b din Legea privind impozitul pe profit, în timp ce o entitate nerezidentă, asociată acestei persoane impozabile, ar îndeplini, de fapt, mai rar, cerința menționată și deducerea dobânzilor aferente unui împrumut contractat de la această din urmă entitate nu ar fi posibilă decât dacă ar fi îndeplinită condiția prevăzută la articolul 10a alineatul 3 litera a din această lege.

9 O astfel de restricție ar fi totuși justificată, potrivit instanței de trimitere, de necesitatea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale, în măsura în care legislația în discuție în litigiul principal ar urmări în mod specific să împiedice comportamente ale două sau mai multe entități asociate care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pe profitul generat de activități realizate pe teritoriul național prin intermediul dobânzilor debitoare generate în mod artificial, și anume datorate pentru o datorie rezultată dintr-un împrumut, contractată în mod arbitrar și fără motive economice.

10 Această instanță precizează că datoriile aferente împrumutului sunt contractate în mod arbitrar și fără motive economice în special atunci când, în cadrul unui grup de entități asociate, modul de finanțare a unei operațiuni, ea însăși întemeiată din punct de vedere economic, este dictat de motive fiscale într-o asemenea măsură încât fac parte din actele juridice care nu sunt necesare pentru realizarea obiectivelor justificate din punct de vedere economic și care, în lipsa acestor motive fiscale, nu ar fi fost efectuate, chiar dacă dobânzile debitoare pentru aceste datorii sunt identice cu cele care ar fi fost convenite între întreprinderi independente. Legislația în discuție în litigiul principal nu ar privi, așadar, o erodare a bazei de impozitare ca urmare a unor dobânzi debitoare excesive, ci prin dobânzi debitoare generate în mod artificial.

11 Instanța de trimitere consideră că refuzul total al deducerii dobânzilor debitoare generate astfel în mod artificial ar fi proporțional cu obiectivul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale, întrucât, pe de o parte, s-ar limita la situațiile în care împrumutul în cadrul unui grup de societăți asociate este dictat de motive fiscale într-o asemenea măsură încât acest împrumut nu este necesar pentru realizarea unor obiective întemeiate din punct de vedere economic, iar împrumutul respectiv nu ar fi fost contractat între entități între care nu există nicio relație specială și, pe de altă parte, condițiile care trebuie îndeplinite pentru a face dovada și pentru a efectua deducerea dobânzilor debitoare nu ar fi atât de stricte încât această deducere să fie lipsită de un sens efectiv.

12 Această instanță ridică însă problema dacă analiza sa rămâne întemeiată în special în raport cu Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, punctele 51 și 56). Pe de o parte, aceasta ridică problema dacă se poate deduce din hotărârea menționată că operațiunile contractate în condiții de concurență deplină nu constituie, numai pentru acest motiv, aranjamente pur artificiale. Astfel, la punctul 56 din hotărârea menționată, Curtea a statuat în esență că legislația națională în discuție în această cauză putea include în domeniul său de aplicare operațiuni încheiate în condiții de concurență deplină și care, în consecință, nu constituie aranjamente pur artificiale sau fictive elaborate în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activități realizate pe teritoriul național. Pe de altă parte, aceasta ridică problema dacă trebuie să se acorde importanță împrejurării că, spre

deosebire de legislația în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, legislația în discuție în litigiul principal în prezenta cauză privește nu numai un transfer de participații intragrup, ci și achiziționarea unei entități externe care devine, ca urmare a acestei achiziții, o entitate asociată grupului.

13 În acest context, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 49, 56 și/sau 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că acestea se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia dobânda aferentă unei datorii rezultate dintr-un împrumut acordat de o entitate asociată persoanei impozabile, datorie legată de dobândirea sau extinderea unei participații într-o entitate care devine entitate asociată după această dobândire sau această extindere, nu este deductibilă la determinarea profitului persoanei impozabile deoarece datoria respectivă trebuie considerată drept (parte dintr-un) aranjament pur artificial, indiferent dacă datoria respectivă, considerată separat, a fost contractată în condiții de concurență deplină?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolele 49, 56 și/sau 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că acestea se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia deducerea dobânzii aferente unei datorii rezultate dintr-un împrumut acordat de o entitate asociată persoanei impozabile, datorie considerată drept (parte dintr-un) aranjament pur artificial și legată de dobândirea sau extinderea unei participații într-o entitate care devine entitate asociată după această dobândire sau extindere, este respinsă integral la determinarea profitului persoanei impozabile, chiar și în măsura în care această dobândă, considerată separat, nu depășește suma care s-ar fi convenit între societăți independente?

3) Pentru a se răspunde la prima și/sau la a doua întrebare, situația este diferită dacă respectiva dobândire sau extindere a participației se referă la a) o entitate care era deja o entitate asociată persoanei impozabile înainte de această dobândire sau această extindere sau b) la o entitate care devine entitate asociată persoanei impozabile numai după această dobândire sau această extindere?”

Cu privire la cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii

14 Printr-un act depus la grefa Curții la 10 aprilie 2024, după prezentarea concluziilor domnului avocat general, X a solicitat să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții.

15 În susținerea acestei cereri, X consideră în esență că, solicitând Curții să revizuiască poziția pe care a adoptat-o în Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), domnul avocat general se întemeiază, la punctul 71 din concluzii, pe un argument care nu ar fi fost pus în discuția părților. Prin urmare, X ar dori să invoce argumente privind respectarea principiului securității juridice, apreciind că ar fi necesară o perioadă de tranziție dacă abordarea preconizată de domnul avocat general ar fi confirmată de Curte, iar această abordare ar avea efecte potențial discriminatorii în privința sa, ca urmare a stabilirii sale în Țările de Jos, iar nu în Suedia. X ar dori de asemenea să pună în discuție chestiunea efectelor abordării menționate asupra jurisprudenței Curții Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS).

16 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 252 al doilea paragraf TFUE, avocatul general prezintă în mod public, cu deplină imparțialitate și în deplină independență, concluzii motivate cu privire la cauzele care, în conformitate cu Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, necesită intervenția sa. Nici concluziile acestuia, nici motivarea pe care se întemeiază avocatul general nu sunt obligatorii pentru Curte (Hotărârea din 21 decembrie 2023, Chief Appeals Officer și alții, C-488/21, EU:C:2023:1013, punctul 34, precum și jurisprudența citată).

17 În plus, dezacordul unei persoane interesate prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene față de concluziile avocatului general, oricare ar fi chestiunile pe care acesta din urmă le examinează în cadrul concluziilor sale, nu poate constitui prin el însuși un motiv care să justifice redeschiderea fazei orale a procedurii (Hotărârea din 21 decembrie 2023, Chief Appeals Officer și alții, C-488/21, EU:C:2023:1013, punctul 35, precum și jurisprudența citată).

18 Desigur, Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 83 din Regulamentul de procedură, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei sale sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților ori a persoanelor interesate prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 21 decembrie 2023, Chief Appeals Officer și alții, C-488/21, EU:C:2023:1013, punctul 36).

19 Totuși, această situație nu se regăsește în speță. Astfel, pe de o parte, trebuie să se arate că problema domeniului de aplicare al Hotărârii din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), a fost dezbătută în faza scrisă și orală a procedurii. Pe de altă parte, cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii nu conține niciun fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei pe care Curtea este chemată să o pronunțe în această cauză.

20 În aceste condiții, Curtea consideră, după ascultarea avocatului general, că este suficient de lămurită de diferitele argumente care au fost dezbătute în fața sa și, în consecință, că nu este necesar să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întrebările preliminare

21 Prin intermediul celor trei întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49, 56 și 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în temeiul căreia, la stabilirea profitului unei persoane impozabile, deducerea dobânzilor plătite pentru o datorie rezultată dintr-un împrumut contractată cu o entitate asociată, aferentă achiziției sau extinderii unei participații într-o altă entitate, care devine, ca urmare a acestei achiziții sau a acestei extinderi, o entitate asociată persoanei impozabile respective, este refuzată integral atunci când se consideră că datoria menționată constituie un aranjament pur artificial sau care face parte dintr-un astfel de aranjament, chiar dacă datoria respectivă a fost contractată în condiții de concurență deplină, iar cuantumul acestor dobânzi nu îl depășește pe cel care ar fi fost convenit între întreprinderi independente.

22 De la bun început, este necesar să se arate că litigiul principal privește o decizie de impunere pentru exercițiul financiar 2007, astfel încât Tratatul CE se aplică *ratione temporis* acestuia. În aceste condiții, întrucât interpretarea dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la libertatea de

stabilire, la libera prestare a serviciilor și la libera circulație a capitalurilor este valabilă, în orice caz, și pentru dispozițiile corespunzătoare din Tratatul CE, se va face trimitere la articolele 49, 56 și 63 TFUE, avute în vedere de instanța de trimitere.

Cu privire la libertatea fundamentală aplicabilă

23 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, pentru a stabili dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile fundamentale garantate de Tratatul FUE, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea din 16 februarie 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punctul 55 și jurisprudența citată).

24 Astfel, o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE (Hotărârea din 16 februarie 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punctul 56 și jurisprudența citată).

25 În plus, reiese din jurisprudența Curții că, în măsura în care o reglementare națională nu privește decât relații în cadrul unui grup de societăți, aceasta afectează în mod preponderent libertatea de stabilire (Hotărârea din 16 februarie 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, punctul 58 și jurisprudența citată).

26 În speță, legislația națională în discuție în litigiul principal privește tratamentul fiscal al dobânzilor plătite pentru datorii din împrumuturi contractate de o persoană impozabilă de la o entitate sau de la o persoană fizică asociată acestei persoane impozabile, în măsura în care datoriile respective se raportează la achiziția sau la extinderea unei participații într-o altă entitate care devine, ca urmare a acestei achiziții sau a acestei extinderi, o entitate asociată de asemenea persoanei impozabile respective.

27 În temeiul articolului 10a alineatul 4 din Legea privind impozitul pe profit, entitățile sunt asociate atunci când una deține direct sau indirect 33,3 % din participații în cealaltă sau atunci când o a treia entitate deține direct sau indirect 33,3 % din participații în celelalte două entități.

28 Conform jurisprudenței Curții, un astfel de procent poate conferi societății participante o influență certă asupra deciziilor societății cu care este asociată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punctul 29).

29 În consecință, în măsura în care obiectul legislației în discuție în litigiul principal privește tratamentul fiscal al dobânzilor plătite pentru datorii în cadrul unui grup de societăți, între entități care pot avea în mod direct sau indirect o influență certă una asupra celeilalte, această legislație intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire.

30 Presupunând că regimul fiscal în discuție în litigiul principal ar avea efecte restrictive asupra liberei prestări a serviciilor sau asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză distinctă a întrebărilor preliminare în raport cu articolele 56 și 63 TFUE (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 martie 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punctul 34 și jurisprudența citată).

31 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebările preliminare în raport cu articolul 49 TFUE.

32 În această privință, trebuie amintit că acest articol impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru. Această libertate implică pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punctul 33 și jurisprudența citată).

33 Diferența de tratament care rezultă din legislația unui stat membru în detrimentul societăților care își exercită libertatea de stabilire este admisibilă numai dacă 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, ceea ce presupune ca aceasta să fie de natură să asigure, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru a-l atinge [a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2022, Cilevičs și alții, C-391/20, EU:C:2022:638, punctul 65, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 22 septembrie 2022, W (Deductibilitatea pierderilor definitive ale unui sediu permanent nerezident), C-538/20, EU:C:2022:717, punctul 18, precum și jurisprudența citată].

Cu privire la existența unei diferențe de tratament

34 Trebuie arătat că, în măsura în care o societate-mamă, stabilită într-un stat membru, își desfășoară activitatea într-un alt stat membru prin intermediul unei filiale, libertatea sa de stabilire poate fi afectată de orice restricție aplicată acesteia din urmă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 41).

35 În plus, într-o situație care implică un grup de societăți și care privește refuzul administrației fiscale a unui stat membru de a autoriza deducerea anumitor cheltuieli cu dobânzile plătite unei alte societăți din același grup, stabilită în acest alt stat membru, de a permite deducerea anumitor cheltuieli cu dobânzile plătite unei alte societăți din același grup, stabilită în acest alt stat membru, în condițiile în care deducerea menționată ar fi fost posibilă dacă societatea beneficiară a acestor dobânzi ar fi fost stabilită în primul stat membru, Curtea a statuat că o astfel de diferență de tratament avea un efect negativ asupra libertății de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punctele 40 și 41).

36 Prin urmare, trebuie să se examineze dacă legislația în discuție în litigiul principal conduce la o diferență de tratament care are o incidență negativă asupra libertății de stabilire.

37 Trebuie amintit că, în această privință, sunt interzise nu numai discriminările evidente întemeiate pe locul sediului societăților, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat (Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 62 și jurisprudența citată).

38 În particular, un regim fiscal care prevede un criteriu de diferențiere aparent obiectiv, dar care defavorizează, în majoritatea cazurilor, ținând seama de caracteristicile sale, societățile care au sediul în alt stat membru și care se află într-o situație comparabilă cu cea a societăților care au sediul în statul membru de impunere, constituie o discriminare indirectă întemeiată pe locul în care se află sediul societăților interzisă de articolele 49 și 54 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, punctul 42 și jurisprudența citată).

39 În speță, trebuie arătat că articolul 10a alineatul 1 litera c din Legea privind impozitul pe profit, care prevede refuzul deducerii dobânzilor plătite pentru datoriile împrumutate contractate cu o entitate asociată, în condițiile prevăzute de această dispoziție, nu face nicio distincție după cum grupul de societăți în cauză este sau nu transfrontalier (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X, C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctul 35).

40 Articolul 10a alineatul 3 literele a și b din această lege, care prevede condițiile potrivit cărora o astfel de deducere este totuși posibilă, se aplică de asemenea fără distincție situațiilor interne și transfrontaliere.

41 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră, astfel cum se menționează la punctul 8 din prezenta hotărâre, că articolul 10a alineatul 3 litera b din Legea privind impozitul pe profit, care impune să se stabilească, în primul rând, că un impozit este în definitiv prelevat asupra dobânzilor în discuție și, în al doilea rând, că acest impozit este rezonabil potrivit criteriilor dreptului neerlandez, și anume, că determină o impozitare de cel puțin 10 % asupra profitului impozabil stabilit potrivit acestor criterii, are totuși ca efect defavorizarea situațiilor transfrontaliere.

42 Va reveni instanței de trimitere, singura competentă să aprecieze situația de fapt din litigiul principal și să interpreteze legislația națională vizată, sarcina de a stabili dacă un impozit cu o cotă mai mică de 10 % din profitul impozabil stabilit potrivit criteriilor menționate se poate aplica entităților asociate beneficiare ale dobânzilor cu sediul în Țările de Jos.

43 În caz contrar sau dacă, deși este posibil teoretic, o astfel de impozitare nu ar fi aplicată în practică, ar trebui să se considere că articolul 10a alineatul 3 litera b din Legea privind impozitul pe profit, deși prevede o condiție aparent obiectivă, instituie o condiție care va fi, în fapt, îndeplinită în cazul unei societăți stabilite în Țările de Jos care plătește dobânzi unei entități asociate stabilite în acest stat membru. Ar rezulta de asemenea că numai societățile stabilite în Țările de Jos care plătesc dobânzi unei entități asociate stabilite în alt stat membru s-ar putea afla într-o situație în care condiția respectivă nu este îndeplinită, atunci când acest din urmă stat membru, precum Regatul Belgiei în speță, supune această entitate unui impozit mai redus.

44 În consecință, dacă o impozitare cu o cotă mai mică de 10 % nu ar fi practicată în cadrul regimului fiscal neerlandez, consecința inevitabilă și nealeatorie (a se vedea *a contrario* Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 72), a unei condiții precum cea prevăzută la articolul 10a alineatul 3 litera b din Legea privind impozitul pe profit ar fi aceea că ar afecta numai situațiile transfrontaliere.

45 Procedând astfel, tratamentul defavorabil al unei societăți, filială a unei societăți-mamă stabilite în alt stat membru, întemeiat pe locul sediului entității asociate beneficiare a dobânzilor plătite de această filială, poate descuraja această societate-mamă să exercite o activitate în Țările de Jos prin intermediul filialei menționate, menținând în același timp respectiva entitate asociată în acest alt stat membru, în care este supusă unui regim fiscal favorabil. Astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 44 din concluzii, un astfel de tratament defavorabil este de asemenea susceptibil să descurajeze o societate-mamă, stabilită în Țările de Jos, să își exercite libertatea de stabilire constituind o entitate asociată în alt stat membru în care ar fi supusă unui regim fiscal favorabil.

46 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se constate că, deși este aplicabilă fără distincție, legislația în discuție în litigiul principal implică o diferență de tratament care poate afecta exercitarea libertății de stabilire.

47 Prin urmare, trebuie să se verifice, conform jurisprudenței citate la punctul 33 din prezenta hotărâre, dacă această diferență de tratament privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv.

Cu privire la comparabilitatea situațiilor

48 Din jurisprudența Curții rezultă, pe de o parte, că analizarea caracterului comparabil sau necomparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și conținutul acestora din urmă și că, pe de altă parte, numai criteriile de distincție pertinente stabilite de legislația în cauză trebuie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă din legislația menționată reflectă o diferență obiectivă a situațiilor (Hotărârea din 27 aprilie 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punctul 54 și jurisprudența citată).

49 Astfel cum s-a arătat la punctul 29 din prezenta hotărâre, legislația națională în discuție în litigiul principal are ca obiect tratamentul fiscal al dobânzilor plătite pentru datorii în cadrul unui grup de societăți între entități susceptibile să aibă în mod direct sau indirect o influență certă una asupra celeilalte. Această legislație urmărește să confere posibilitatea de a deduce, în cadrul stabilirii profitului, dobânzile aferente datoriilor datorate unei entități asociate numai în cazul în care aceste dobânzi debitoare nu sunt generate în mod artificial.

50 Or, trebuie arătat că, în privința unui avantaj fiscal, precum posibilitatea de a deduce, în cadrul stabilirii profitului, dobânzile referitoare la datorii datorate unei entități asociate, o persoana impozabilă nu se află într-o situație diferită după cum entitatea beneficiară a acestor dobânzi este sau nu stabilită în același stat membru sau este supusă în alt stat membru unui tratament fiscal mai mult sau mai puțin avantajos (a se vedea prin analogie Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 31). În toate aceste situații, împrumutul în temeiul căruia sunt plătite dobânzile menționate, precum și operațiunea juridică legată de acestea se pot întemeia pe considerații economice.

51 În aceste condiții și fără a aduce atingere examinării caracterului eventual justificat al legislației în discuție în litigiul principal în temeiul unui motiv imperativ de interes general, trebuie să se considere că o societate nu se află într-o situație diferită prin simplul fapt că entitatea asociată, beneficiară a dobânzilor în cauză, este stabilită în alt stat membru, în care aceste dobânzi sunt supuse unei rate care nu depășește 10 % dintr-un profit impozabil determinat potrivit criteriilor dreptului neerlandez.

52 Pe de altă parte, Curtea a statuat că situația în care o societate stabilită într-un stat membru plătește dobânzi pentru un împrumut contractat de la o societate stabilită în alt stat membru care aparține aceluiași grup nu este diferită, în ceea ce privește plata dobânzilor, de o situație în care beneficiarul dobânzilor menționate este o societate din grup stabilită în același stat membru (Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punctul 44).

Cu privire la justificare

53 Este necesar să se examineze, în lumina jurisprudenței citate la punctul 32 din prezenta hotărâre, dacă diferența de tratament în discuție în litigiul principal poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general și dacă este proporțională cu acest obiectiv.

Cu privire la existența unui motiv imperativ de interes general

54 Instanța de trimitere, guvernele care au prezentat observații, precum și Comisia Europeană arată că restricția generată de legislația în discuție în litigiul principal este justificată de necesitatea de a preveni frauda și evaziunea fiscală. În special, instanța de trimitere precizează, astfel cum s-a menționat la punctul 9 din prezenta hotărâre, că această legislație urmărește să prevină erodarea bazei de impozitare în Țările de Jos prin intermediul dobânzilor debitoare generate artificial, adică datorate în temeiul unei datorii rezultate dintr-un împrumut contractate în mod arbitrar și fără motive economice, în special atunci când, în cadrul unui grup de entități asociate, modul de finanțare a unei operațiuni întemeiate din punct de vedere economic este dictat de motive fiscale într-o asemenea măsură încât fac parte din actele juridice care nu sunt necesare pentru realizarea obiectivelor justificate din punct de vedere economic și care, în lipsa acestor motive fiscale, nu ar fi fost efectuate.

55 În această privință, Curtea a statuat că combaterea evaziunii și a fraudei fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 36, precum și Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 63).

56 O măsură națională care limitează libertatea de stabilire poate de asemenea să fie justificată atunci când aceasta urmărește să lupte împotriva aranjamentelor pur artificiale, al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv (Hotărârea din 1 aprilie 2014, Felixstowe Dock and Railway Company și alții, C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 31).

57 Conform unei jurisprudențe constante, pentru ca o restricție privind libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE să poată fi justificată prin motivele menționate la punctele 55 și 56 din prezenta hotărâre, scopul specific al unei astfel de restricții trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente 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 [a se vedea în special Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctele 51 și 55, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punctele 72 și 74, Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 73, precum și Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punctul 49).

58 Curtea a precizat de asemenea că principiul interzicerii practicilor abuzive se aplică, în materie fiscală, atunci când urmărirea unui avantaj fiscal constituie scopul esențial al operațiunilor în cauză (Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții, C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 107, precum și jurisprudența citată).

59 Astfel, deși căutarea de către un contribuabil a regimului fiscal celui mai avantajos pentru el nu poate, prin ea însăși, să constituie temeiul unei prezumții generale de fraudă sau de abuz, nu este mai puțin adevărat că un asemenea contribuabil nu poate beneficia de un drept sau de un avantaj care decurge din dreptul Uniunii atunci când operațiunea în cauză este pur artificială pe plan economic și urmărește sustragerea de la aplicarea legislației statului membru vizat (Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții, C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 109, precum și jurisprudența citată).

60 Trebuie arătat în această privință că Curtea a constatat în cauzele în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X (C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctele 46 și 48), în care era în discuție articolul 10a alineatul 2 litera b din Legea privind impozitul pe profit, astfel cum era în vigoare în anul 2004, care corespunde în esență articolului 10a alineatul 3 litera b din Legea privind impozitul pe profit, după cum a confirmat instanța de trimitere în cauza principală, că această dispoziție urmărește în mod incontestabil obiectivul combaterii evaziunii și a fraudei fiscale și urmărește să împiedice prezentarea în mod fals a fondurilor proprii ale unui grup ca fiind fonduri împrumutate de o entitate neerlandeză a acestui grup și ca dobânzile aferente acestui împrumut să poată fi deduse din rezultatul impozabil în Țările de Jos.

61 Împrejurarea că legislația în discuție în litigiul principal privește nu numai situațiile în care un contribuabil contractează o datorie rezultată dintr-un împrumut cu o entitate asociată în vederea finanțării achiziției sau a extinderii unei participații într-o entitate care era deja asociată acestei persoane impozabile, la fel ca în cauzele în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X (C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110), ci și pe cele în care o entitate nu devine o entitate asociată aceleiași persoane impozabile decât ca urmare a acestei achiziții sau a acestei extinderi, precum în speță, nu repune în discuție această apreciere. Astfel, în toate aceste situații, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 58 din concluzii, această legislație urmărește să prevină caracterul artificial al operațiunilor vizate care își are originea în redirecționarea de fonduri proprii și în conversia lor în capitaluri de împrumut.

Cu privire la proporționalitate

62 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 33 din prezenta hotărâre, trebuie să se examineze de asemenea dacă legislația în discuție în litigiul principal este de natură să asigure, în mod coerent și sistematic, realizarea obiectivului urmărit.

63 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul legislației în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă poate deduce din profitul său impozabil dobânzile plătite pentru datoriile rezultate dintr-un împrumut contractate cu entități asociate care se raportează la achiziția sau la extinderea unei participații într-o entitate care devine asociată după această achiziție sau această majorare numai dacă demonstrează că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 10a alineatul 3 litera a sau b din Legea privind impozitul pe profit.

64 Această legislație este, așadar, de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit, în mod coerent și sistematic, în măsura în care permite neutralizarea efectelor comportamentelor a două sau mai multe entități asociate care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activități realizate pe teritoriul național, excluzând de la deducere dobânzile debitoare generate artificial sau, cel puțin, garantând că aceste dobânzi sunt impozitate la o cotă rezonabilă în statul membru al beneficiarului și că impozitul pe profit nu este eludat în totalitate.

65 Prin urmare, trebuie să se verifice dacă restricția în discuție în litigiul principal nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

66 În această privință, constatarea existenței unui aranjament pur artificial impune, pe lângă un element subiectiv care constă în voința de a obține un avantaj fiscal, ca dintr-un ansamblu de elemente obiective să reiasă că, în pofida respectării formale a condițiilor prevăzute de dreptul Uniunii, obiectivul urmărit de libertatea de stabilire nu a fost atins (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 64, precum și jurisprudența citată, și, prin analogie, Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții, C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 124, precum și jurisprudența citată).

67 Curtea a statuat că se poate considera că nu depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea practicilor abuzive o legislație națională care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune are caracterul unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale și care, în fiecare caz în care existența unui asemenea aranjament nu poate fi exclusă, să îi dea posibilitatea persoanei impozabile, fără a o supune unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventualele rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată operațiunea în cauză [a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 87 și jurisprudența citată].

68 Pentru a verifica dacă o operațiune urmărește un obiectiv de fraudă și de abuz, autoritățile naționale competente nu se pot limita să aplice criterii generale predeterminate, ci trebuie să efectueze o analiză individuală globală a operațiunii în cauză. Instituirea unei măsuri fiscale cu aplicabilitate generală, care exclude automat anumite categorii de contribuabili de la avantajul fiscal, fără ca administrația fiscală să fie obligată să prezinte cel puțin un început de probă sau indicii de fraudă și de abuz, ar depăși ceea ce este necesar pentru evitarea fraudelor și a abuzurilor (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

69 În speță, legislația în discuție în litigiul principal instituie o prezumție potrivit căreia dobânzile plătite pentru datorii rezultate dintr-un împrumut contractate potrivit criteriilor precizate la articolul 10a alineatul 1 litera c din Legea privind impozitul pe profit constituie sau fac parte din aranjamente pur artificiale.

70 Aceste criterii, în special faptul că datoriile respective rezultate dintr-un împrumut sunt datorate unei entități asociate și au legătură cu achiziția sau cu extinderea unei participații într-o entitate care, ca urmare a acestei achiziții sau a acestei extinderi, este o entitate asociată, constituie indicii, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 68 din prezenta hotărâre, ale existenței unui aranjament pur artificial.

71 Posibilitatea persoanei impozabile de a răsturna această prezumție, demonstrând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 10a alineatul 3 literele a și b din Legea privind impozitul pe profit, permite limitarea refuzului deducerii dobânzilor aferente împrumutului numai la situațiile în care împrumutul în cadrul unui grup de societăți asociate este dictat de motive fiscale într-o asemenea măsură încât acest împrumut nu este necesar pentru realizarea unor obiective întemeiate din punct de vedere economic, iar acesta nu ar fi fost în niciun caz contractat între entități care nu au relații speciale.

72 În această privință, din explicațiile instanței de trimitere rezultă că condiția prevăzută la articolul 10a alineatul 3 litera a din Legea privind impozitul pe profit privește atât motivul împrumutului și al operațiunii juridice legate de acesta, cât și elementele obiective care caracterizează împrumutul menționat și operațiunea juridică menționată, persoana impozabilă trebuind să demonstreze că ele sunt justificate de considerații economice și că ar fi putut fi convenite între entități în lipsa acestor relații speciale. Rezultă, potrivit instanței respective și astfel cum s-a menționat la punctul 10 din prezenta hotărâre, că, în conformitate cu jurisprudența sa, datoriile rezultate dintr-un împrumut contractate în mod arbitrar și fără motive economice constituie aranjamente pur artificiale, chiar dacă, în sine, dobânzile debitoare pentru aceste datorii sunt identice cu cele care ar fi fost convenite între întreprinderi independente.

73 Or, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 12 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere ridică problema dacă este posibil să se deducă din Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), și în special din cuprinsul punctului 56 din aceasta că operațiuni care constau în contractarea de datorii de la o entitate asociată persoanei impozabile nu constituie, prin definiție, aranjamente pur artificiale atunci când au fost stabilite în condiții de concurență deplină.

74 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că Curtea a statuat că împrejurarea că unei societăți i s-a acordat un împrumut de către o societate în condiții care nu corespund cu ceea ce societățile respective ar fi convenit în condiții de concurență deplină constituie, pentru statul membru în care este rezidentă societatea împrumutată, un element obiectiv și verificabil de către terți pentru a stabili dacă operațiunea în cauză constituie, în tot sau în parte, un aranjament pur artificial al cărui scop esențial este eludarea legislației fiscale a acestui stat membru. Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă, în lipsa relațiilor speciale dintre societățile respective, împrumutul în cauză nu ar fi fost acordat sau ar fi fost acordat într-un cuantum sau la un nivel al dobânzii diferite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 81).

75 Din această jurisprudență rezultă că examinarea respectării condițiilor de concurență deplină privește nu numai clauzele contractului de împrumut referitoare în special la valoarea sau la rata dobânzii, ci și logica economică a împrumutului în cauză și a operațiunilor juridice legate de acesta. Astfel, această din urmă examinare implică verificarea validității economice a împrumutului respectiv și a operațiunilor juridice legate de acesta, asigurându-se că astfel de operațiuni ar fi putut fi încheiate între societățile părți în lipsa unor relații speciale.

76 O examinare prin care se urmărește să se asigure că nu doar condițiile împrumutului în cauză, ci și faptul însuși de a-l contracta, precum și operațiunile juridice legate de acesta corespund cu ceea ce societățile ar fi convenit în condiții de concurență deplină echivalează cu a se asigura cu privire la realitatea economică a tranzacțiilor a cărei lipsă constituie, astfel cum reiese din jurisprudența amintită la punctele 57, 59 și 67 din prezenta hotărâre, unul dintre elementele determinante pentru calificarea unei operațiuni drept aranjament pur artificial.

77 În al doilea rând, astfel cum a amintit Curtea în Hotărârea din 21 decembrie 2023, BMW Bank și alții (C-38/21, C-47/21 și C-232/21, EU:C:2023:1014, punctele 281 și 283), ulterioară Hotărârii din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), din principiul general de drept potrivit căruia justițiabilii nu se pot prevala în mod fraudulos sau abuziv de normele dreptului Uniunii decurge că un stat membru trebuie să refuze, chiar și în lipsa unor dispoziții de drept național care să prevadă un asemenea refuz, beneficiul dispozițiilor de drept al Uniunii atunci când acestea nu sunt invocate de o persoană în vederea realizării obiectivelor acestor din urmă dispoziții, ci în

scopul de a beneficia de un avantaj acordat acestei persoane de dreptul Uniunii, deși condițiile obiective necesare pentru a beneficia de avantajul urmărit, prevăzute de dreptul Uniunii, nu sunt îndeplinite decât formal.

78 Rezultă că examinarea doar a condițiilor de formă ale tranzacțiilor nu poate fi suficientă pentru a aprecia realitatea economică a unei operațiuni determinate.

79 În al treilea rând, Curtea a arătat, la punctul 29 din Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), că, în pofida unei proximități teoretice, legislația suedeză în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre și normele neerlandeze referitoare la entitățile fiscale se deosebesc în mod semnificativ în ceea ce privește consecințele lor practice.

80 Astfel, Curtea a considerat că scopul specific al legislației în discuție în cauza menționată nu era de a combate aranjamentele pur artificiale, că aceasta se înscria în cadrul combaterii planificării fiscale agresive sub forma deducerii cheltuielilor cu dobânzile și că aplicarea legislației menționate nu se limita la asemenea aranjamente, în măsura în care puteau intra de asemenea sub incidența interdicției deducerilor tranzacțiilor încheiate în condiții de concurență deplină, mai precis în condiții similare celor care s-ar aplica între societăți independente. Astfel, intenția societății în cauză de a contracta o datorie, în principal pentru motive fiscale, era suficientă pentru a justifica refuzul dreptului de deducere într-o situație transfrontalieră (Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punctele 52-54).

81 Curtea a arătat de asemenea că legislația în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, punctul 53), se putea aplica datoriilor rezultate din tranzacții de drept civil, și anume celor încheiate în condiții de concurență deplină, fără a privi însă aranjamente fictive.

82 În consecință, Curtea nu a luat poziție, în această hotărâre, cu privire la cazul vizat de legislația în discuție în litigiul principal în scopul specific de a lupta împotriva aranjamentelor pur artificiale, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 60 și 61 din prezenta hotărâre, și anume atunci când datoriile sunt contractate fără motive economice, chiar dacă condițiile de împrumut corespund celor care ar fi fost convenite între întreprinderi independente.

83 În special, astfel cum reiese din Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), validitatea economică a împrumutului și a operațiunilor legate de acesta în discuție în cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată nu fusese nici contestată în fața Curții, nici examinată de aceasta din urmă.

84 În consecință, nu se poate deduce din cuprinsul punctului 56 din Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), că, în ipoteza în care un împrumut și operațiunile legate de acesta nu sunt justificate de considerații economice, simplul fapt că condițiile acestui împrumut corespund celor care ar fi fost convenite între întreprinderi independente implică faptul că împrumutul menționat și aceste operațiuni nu constituie, prin definiție, aranjamente pur artificiale.

85 Prin urmare, trebuie să se considere că necesitatea de a stabili că un împrumut și operațiunea juridică legată de acesta se întemeiază, într-o măsură determinantă, pe considerații economice nu pare să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

86 Instanța de trimitere solicită, în plus, să se stabilească dacă un refuz total al dreptului de deducere nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit, în măsura în care, la punctul 51 din Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), Curtea a amintit jurisprudența sa potrivit căreia, atunci când autoritățile fiscale consideră, în urma verificării elementelor privind eventualele rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată o operațiune, că un împrumut contractat de o persoană impozabilă cu o entitate asociată constituie un aranjament pur artificial, lipsit de motive comerciale reale, principiul proporționalității impune ca refuzul dreptului de deducere să se limiteze la partea din dobânzile plătite pentru acest împrumut care depășește ceea ce s-ar fi convenit în lipsa unor relații speciale între părți.

87 Or, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctele 103-105 din concluzii, atunci când caracterul artificial al unei anumite operațiuni rezultă dintr-o rată a dobânzii excepțional de ridicată pentru un împrumut intragrup care reflectă, pe de altă parte, realitatea economică, principiul proporționalității impune deducerea părții din dobânzile plătite în temeiul acestui împrumut care depășește cota obișnuită a pieței. A refuza orice deducere cu privire la aceste dobânzi ar depăși obiectivul de prevenire a aranjamentelor pur artificiale.

88 În schimb, atunci când împrumutul în cauză este, în sine, lipsit de justificare economică și, în lipsa relației speciale dintre societățile în cauză și avantajul fiscal urmărit, acest împrumut nu ar fi fost niciodată contractat, este conform cu principiul proporționalității să se refuze deducerea tuturor dobânzilor menționate, în măsura în care un astfel de aranjament pur artificial trebuie ignorat de autoritățile fiscale cu ocazia calculării impozitului pe profit datorat. Refuzul deducerii numai a unei fracțiuni din dobânzile plătite pentru împrumutul menționat ar permite persoanei impozabile să obțină o parte sau chiar integralitatea avantajului fiscal urmărit prin mijloace abuzive, ceea ce ar repune în discuție coerența regimului vizat.

89 O astfel de legislație nu pare contrară nici cerințelor care decurg din principiul securității juridice care trebuie respectate pentru ca o legislație să nu fie considerată că depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 59).

90 În această privință, Curtea a statuat că principiul securității juridice impune ca normele de drept să fie clare, precise și previzibile în ceea ce privește efectele lor, în special în cazul în care pot avea consecințe defavorabile asupra persoanelor particulare și a întreprinderilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 58 și jurisprudența citată).

91 Or, asemenea domnului avocat general la punctele 87 și 88 din concluzii, trebuie arătat că este inevitabil ca o dispoziție care urmărește să se opună unor practici abuzive să recurgă la noțiuni abstracte care să permită înțelegerea celui mai mare număr de situații create în scopul evaziunii și al fraudei fiscale.

92 Cu toate acestea, utilizarea unor noțiuni abstracte nu presupune ca aplicarea legislației în discuție în litigiul principal să fie lăsată la deplina discreție a administrației fiscale, făcând-o imprevizibilă în privința efectelor sale, în măsura în care, astfel cum s-a amintit la punctele 70 și 71 din prezenta hotărâre, aplicarea menționată este supusă unor criterii clar stabilite în aceasta, care permit persoanei impozabile să determine în prealabil și cu suficientă precizie domeniul său de aplicare, fără a lăsa să subziste incertitudinile cu privire la aplicabilitatea sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 57).

93 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale în temeiul căreia, la stabilirea profitului unei persoane impozabile, deducerea dobânzilor plătite pentru o datorie rezultată dintr-un împrumut contractată cu o entitate asociată, aferentă achiziției sau extinderii unei participații într-o altă entitate, care devine, ca urmare a acestei achiziții sau a acestei extinderi, o entitate asociată persoanei impozabile respective, este refuzată integral atunci când se consideră că datoria menționată constituie un aranjament pur artificial sau face parte dintr-un astfel de aranjament, chiar dacă datoria respectivă a fost contractată în condiții de concurență deplină, iar cuantumul acestor dobânzi nu îl depășește pe cel care ar fi fost convenit între întreprinderi independente.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 49 TFUE

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune unei legislații naționale în temeiul căreia, la stabilirea profitului unei persoane impozabile, deducerea dobânzilor plătite pentru o datorie rezultată dintr-un împrumut contractată cu o entitate asociată, aferentă achiziției sau extinderii unei participații într-o altă entitate, care devine, ca urmare a acestei achiziții sau a acestei extinderi, o entitate asociată persoanei impozabile respective, este refuzată integral atunci când se consideră că datoria menționată constituie un aranjament pur artificial sau face parte dintr-un astfel de aranjament, chiar dacă datoria respectivă a fost contractată în condiții de concurență deplină, iar cuantumul acestor dobânzi nu îl depășește pe cel care ar fi fost convenit între întreprinderi independente.

Semnături