DECIZII

DECIZIA (UE) 2020/450 A COMISIEI

din 22 ianuarie 2020

privind schema de ajutoare SA.29150 – 2010/C (ex 2010/NN) pusă în aplicare de Germania privind reportarea fiscală a pierderilor în cazul restructurării societăților aflate în dificultate (*Sanierungsklausel*)

[notificată cu numărul C(2020) 254]

(Numai textul în limba germană este autentic)

(Text cu relevanță pentru SEE)

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene și, în special, articolul 108 alineatul (2) primul paragraf,

având în vedere Acordul privind Spațiul Economic European, în special articolul 62 alineatul (1) litera (a),

după invitarea părților interesate să își prezinte observațiile în conformitate cu dispozițiile menționate anterior ([1]),

întrucât:

1. PROCEDURA

(1) Prin scrisorile din 5 august 2009 și 30 septembrie 2009, Comisia a solicitat Germaniei informații cu privire la articolul 8c din Legea privind impozitul pe profit (*Körperschaftsteuergesetz,* denumită în continuare „KStG"). Autoritățile germane au răspuns la aceste solicitări prin scrisorile din 20 august 2009 și din 5 noiembrie 2009. Prin decizia din 24 februarie 2010 („decizia de inițiere"), Comisia a inițiat procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 108 alineatul (2) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) în legătură cu articolul 8c alineatul (1a) din KStG (*Sanierungsklausel*).

(2) Decizia de inițiere a procedurii a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* ([2]). Comisia a invitat Germania și toate părțile interesate să își prezinte observațiile.

(3) Autoritățile germane au transmis observații prin scrisoarea din 9 aprilie 2010.

(4) La 9 aprilie 2010 și, respectiv, la 3 iunie 2010, au avut loc la Bruxelles două întâlniri cu autoritățile germane. Autoritățile germane au furnizat informații suplimentare la 2 iulie 2010. Comisia nu a primit nicio observație din partea părților interesate.

(5) La 26 ianuarie 2011, Comisia a adoptat Decizia 2011/527/UE ([3]) („Decizia din 2011"), prin care a considerat că articolul 8c alineatul (1a) din KStG (*Sanierungsklausel*) constituie ajutor de stat, care a fost pus în aplicare în mod ilegal de Germania cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) din TFUE. De asemenea, Comisia a concluzionat că ajutorul acordat în conformitate cu articolul 8c alineatul (1a) din KStG este incompatibil cu piața comună, în special în măsura în care nu poate fi considerat compatibil în temeiul articolului 107 alineatul (3) litera (b) din TFUE, conform interpretării din cadrul temporar ([4]) ([5]), și a dispus recuperarea ajutorului incompatibil.

([1]) JO C 90, 8.4.2010, p. 8.

([2]) JO C 90, 8.4.2010, p. 8.

([3]) Decizia 2011/527/UE a Comisiei din 26 ianuarie 2011 privind ajutorul de stat acordat de Germania C 7/10 (ex CP 250/09 și NN 5/10) – Schemă privind reportarea fiscală a pierderilor în cazul restructurării societăților aflate în dificultate (Legea privind impozitul pe profit „KStG, Sanierungsklausel") (JO L 235, 10.9.2011, p. 26).

([4]) Comunicare a Comisiei – Cadru comunitar temporar pentru măsurile de ajutor de stat de sprijinire a accesului la finanțare în contextul actualei crize financiare și economice (JO C 83, 7.4.2009, p. 1).

([5]) În conformitate cu cadrul temporar, ajutorul este considerat compatibil dacă valoarea acestuia nu depășește 500 000 EUR, dacă beneficiarul nu avea la 1 iulie 2008 statut de întreprindere în dificultate și dacă sunt îndeplinite toate celelalte condiții prevăzute la punctul 4.2.2 din cadrul temporar.

(6) După adoptarea Deciziei din 2011, Germania și părțile terțe au introdus acțiuni în anulare împotriva Deciziei din 2011 ([6]). La 4 februarie 2016, Tribunalul a respins argumentele reclamanților și a confirmat Decizia din 2011 ([7]).

(7) Germania și doi potențiali beneficiari (Heitkamp BauHolding GmbH și GFKL Financial Services AG) au contestat hotărârile Tribunalului. La 28 iunie 2018, Curtea de Justiție a anulat hotărârile Tribunalului și Decizia din 2011 ([8]). Curtea de Justiție a constatat că Comisia a săvârșit o eroare în analiza selectivității, prin faptul că a luat în considerare doar regula care interzice reportarea pierderilor în cazul modificării structurii acționariatului întreprinderii [articolul 8c alineatul (1) din KStG] ca fiind cadrul de referință și că a exclus din acest articol regula generală a reportării pierderilor.

2. DESCRIEREA DETALIATĂ A MĂSURII/AJUTORULUI

2.1. Contextul

(8) În esență, în Germania, impozitarea întreprinderilor se realizează prin Legea privind impozitul pe venit [denumită în continuare *Einkommensteuergesetz* („EStG")] și prin KStG. Articolul 10d alineatul (2) din EStG prevede posibilitatea reportării pierderilor înregistrate pe parcursul unui an fiscal, cu alte cuvinte, veniturile impozabile din anii fiscali următori, conform principiului capacității de plată, pot fi diminuate prin deducerea pierderilor din trecut până la o limită superioară anuală de 1 milion EUR. Conform articolului 8 alineatul (1) din KStG, entitățile care fac obiectul impozitului pe profit dispun, de asemenea, de această posibilitate de reportare a pierderilor.

(9) Potrivit autorităților germane, această posibilitate a reportării pierderilor a determinat, de asemenea, achiziționarea de întreprinderi care își încetaseră de multă vreme orice activitate comercială (așa-numitele societăți fictive sau *empty-shell companies*), însă care dispuneau în continuare de pierderi reportate.

(10) Ca o reacție la achiziționarea de societăți fictive, Parlamentul Germaniei a restricționat în anul 1997 posibilitatea reportării pierderilor, introducând la articolul 8 alineatul (4) din KStG așa-numita reglementare privind achiziția societăților fictive (*Mantelkaufregelung* – „regula privind cumpărarea de acoperire", acoperirea fiind societatea fictivă). Această reglementare a limitat reportarea pierderilor la acele întreprinderi identice din punct de vedere juridic și economic cu întreprinderea care a înregistrat pierderile. Reglementarea nu conținea o definiție a termenului „identic din punct de vedere economic", însă a prezentat un exemplu negativ și două exemple pozitive:

— nu există o identitate economică dacă sunt transferate mai mult de jumătate din acțiunile unei întreprinderi, iar entitatea își continuă sau își reia activitatea comercială cu active predominant noi;

— dimpotrivă, există identitate economică dacă aportul de noi active este destinat exclusiv restructurării entității care a înregistrat pierderi și dacă activitatea care a cauzat reportarea pierderilor reziduale este continuată în următorii 5 ani într-o manieră comparabilă;

— de asemenea, există identitate economică în situația în care cumpărătorul, în loc să contribuie cu noi active, compensează pierderile suportate de entitatea care a înregistrat pierderi.

(11) Ultimele două exemple au fost numite în general *Sanierungsklausel* (clauză care permite restructurarea întreprinderilor aflate în dificultate).

(12) Articolul 8 alineatul (4) din KStG a fost abrogat începând cu 1 ianuarie 2008, prin Legea privind reformarea sistemului de impozitare a întreprinderilor din 2008 (*Unternehmensteuerreformgesetz 2008*) ([9]).

([6]) Au fost introduse 16 acțiuni în anulare, una de către Germania (T-205/11) și 15 de către potențiali beneficiari. Cu excepția acțiunilor T-287/11 și T-620/11, toate acțiunile au fost suspendate.

([7]) Hotărârea Tribunalului din 4 februarie 2016, Heitkamp BauHolding/Comisia, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60; Hotărârea Tribunalului din 4 februarie 2016, GFKL Financial Services/Comisia, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

([8]) Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Comisia, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Germania/Comisia, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Germania/Comisia, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Lowell Financial Services/Comisia, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([9]) *Unternehmensteuerreformgesetz 2008*, 14 august 2007, Monitorul Oficial Federal [*Bundesgesetzblatt* („BGBl.")] 2007, partea I, nr. 40, p. 1912.

(13) Prin aceeași lege a fost introdus și noul articol 8c alineatul (1) din KStG, care, comparativ cu precedentul articol 8 alineatul (4) din KStG, restricționează într-o măsură mai mare posibilitatea reportării pierderilor în cazul modificării structurii acționariatului unei întreprinderi. Noua dispoziție prevede următoarele:

— pierderile neutilizate nu mai sunt deductibile integral, dacă peste 50 % din capitalul subscris, din drepturile care decurg din calitatea de asociat, din drepturile de participare sau din drepturile de vot în cadrul unei societăți sunt transferate unui cumpărător;

— pierderile neutilizate își pierd valoarea proporțional dacă în decursul a cinci ani se transferă peste 25 % și până la 50 % din capitalul subscris, din drepturile care decurg din calitatea de asociat, din drepturile de participare sau din drepturile de vot.

(14) Inițial, noua regulă nu prevedea nicio excepție pentru întreprinderile care, simultan, făceau obiectul unei modificări importante în ceea ce privește acționariatul și se aflau în proces de restructurare.

(15) Conform expunerii de motive adoptate de către Parlamentul Germaniei împreună cu *Unternehmenssteuerreformgesetz 2008*, articolul 8 alineatul (4) din KStG a fost înlocuit cu noul articol 8c alineatul (1) din KStG cu scopul de a simplifica regulile [din expunerea de motive reiese că aplicarea practică a articolului 8 alineatul (4) din KStG a condus la numeroase probleme juridice complexe] și de a facilita o mai bună direcționare a măsurii antiabuz ([10]). Parlamentului Germaniei cunoștea faptul că, în urma reformei, în cazul unei restructurări a unei întreprinderi aflate în dificultate, care presupunea o schimbare a structurii acționariatului, reportarea pierderilor nu ar mai fi posibilă. Parlamentul a considerat că această consecință este acceptabilă deoarece, într-o astfel de situație, autoritățile fiscale puteau renunța, din motive de echitate, la rambursarea creanțelor fiscale și în lipsa unei reglementări exprese în KStG ([11]).

2.2. **Măsura**

(16) În iunie 2009, articolul 8c din KStG a fost modificat prin introducerea unei noi dispoziții [articolul 8c alineatul (1a) din KStG] privind menținerea reportării pierderilor în cazul achiziției întreprinderilor aflate în dificultate în scopul restructurării acestora. Această modificare a făcut parte din Legea privind scutirile de la plata contribuțiilor cetățenilor la asigurarea de sănătate (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*) ([12]). În general, noua dispoziție este numită, de asemenea, prevederea privind insolvența (*Sanierungsklausel*) sau noua prevedere privind insolvența [(*neue*) *Sanierungsklausel*], pentru a o diferența de reglementarea precedentă din articolul 8 alineatul (4) din KStG.

(17) În temeiul articolului 8c alineatul (1a) din KStG, unei entități îi este permis să reporteze pierderile, chiar și în cazul unei modificări a structurii acționariatului care respectă condițiile prevăzute la articolul 8c alineatul (1) din KStG, dacă sunt îndeplinite următoarele cerințe:

— achiziția se realizează în scopul restructurării (*Sanierung*) entității ([13]);

— la momentul achiziției, întreprinderea este insolvabilă sau îndatorată excesiv sau este amenințată de insolvabilitate sau îndatorare excesivă ([14]);

— structurile esențiale ale întreprinderii sunt menținute prin faptul că:

  — entitatea onorează un contract între conducere și angajați (*Betriebsvereinbarung*) cuprinzând o reglementare privind menținerea locurilor de muncă; sau

  — 80 % dintre locurile de muncă (în ceea ce privește remunerația totală) sunt menținute timp de cinci ani de la achiziție; sau

  — în primele 12 luni, are loc un aport de active semnificative (*wesentliches Betriebsvermögen*) sau se anulează datoriile care prezintă încă valoare economică; activele sunt semnificative dacă reprezintă cel puțin 25 % din activele precedentului an fiscal; orice transfer către cumpărător în primii trei ani se deduce;

([10]) Seria de documente tipărite ale Parlamentului Germaniei (*Bundestagsdrucksache*) 16/4841, p. 74.

([11]) *Bundestagsdrucksache* 16/4841, p. 76, cu privire la o scrisoare a Ministerului Federal de Finanțe din 27 martie 2003 [Monitorul Fiscal Federal (*Bundessteuerblatt*) („BStBl") 2003, partea I, p. 240].

([12]) *Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen* (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*) [Legea privind îmbunătățirea valorificării fiscale a cheltuielilor legate de asigurările de pensii (Legea privind scutirea cetățenilor de asigurarea de sănătate)], 16 iunie 2009, BGBl. 2009, partea I, nr. 43, p. 1959.

([13]) Scopul *Sanierung* este reorganizarea unei întreprinderi. Reorganizarea reprezintă o măsură destinată prevenirii insolvabilității (*Zahlungsunfähigkeit*) sau a îndatorării excesive (*Überschuldung*) sau eliminării unei astfel de situații. În consecință, sunt eligibile numai întreprinderile insolvabile sau îndatorate excesiv sau care sunt amenințate de insolvabilitate sau îndatorare excesivă în momentul schimbării structurii acționariatului.

([14]) Noțiunile de „insolvabilitate", „amenințare cu insolvabilitatea" și „datorii excesive" sunt definite în Legea germană privind insolvența [*Insolvenzordnung* („InsO")], 5 octombrie 1994, BGBl. 1994, partea I, nr. 70, p. 2866): „Insolvabilitate" (articolul 17 din InsO): dacă debitorul nu își poate respecta obligațiile de plată scadente și dacă și-a încetat plățile. „Amenințare cu insolvabilitatea" (articolul 18 din InsO): dacă debitorul este susceptibil să nu își poată respecta obligațiile de plată viitoare la scadență. „Datorii excesive" (articolul din 19 InsO): dacă patrimoniul întreprinderii debitoare nu acoperă obligațiile existente; totuși, condiția privind „datoriile excesive" este exclusă dacă întreprinderea debitoare are un pronostic pozitiv pentru continuarea activității.

— în termen de cinci ani de la achiziția de active întreprinderea nu schimbă sectorul de activitate;

— la momentul achiziției de active, activitatea întreprinderii nu era sistată.

(18) Articolul 8c alineatul (1a) din KStG a intrat în vigoare la 10 iulie 2009 și s-a aplicat retroactiv începând cu 1 ianuarie 2008.

(19) Articolul 8c alineatul (1a) din KStG a fost introdus inițial ca o măsură temporară aplicabilă până la 31 decembrie 2009. Cu toate acestea, la 22 decembrie 2009, Parlamentul Germaniei a adoptat în cadrul Legii privind accelerarea creșterii (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) din 22 decembrie 2009 o dispoziție prin care clauza privind expirarea articolului în cauză a fost eliminată din KStG ([15]).

(20) Trebuie menționat faptul că pierderile care sunt reportate pot fi compensate numai cu beneficiile întreprinderii care face obiectul restructurării. Cumpărătorul nu poate compensa aceste pierderi cu propriile sale beneficii. Acest aspect este valabil chiar și atunci când cumpărătorul consolidează pasivele sale fiscale la nivelul grupului, deoarece articolul 15 prima teză punctul (1) din KStG interzice reportarea pierderilor dacă întreprinderea (*Organgesellschaft*) face parte dintr-o entitate consolidată (*Organschaft*) ([16]). Totuși, Legea germană privind impozitul pe profit prevede că aceste pierderi nu dispar; ele sunt doar „înghețate" la nivelul *Organgesellschaft* și pot fi utilizate după ce întreprinderea nu mai este consolidată. În cazul acestor pierderi „înghețate" nu există un termen fix pentru reportare.

(21) Cumpărătorul este favorizat indirect prin articolul 8c alineatul (1a) din KStG întrucât, după finalizarea cu succes a restructurării, dispoziția reduce sarcina fiscală a entității restructurate. În plus, cumpărătorul poate fuziona, în întregime sau parțial, activitatea sa cu întreprinderea achiziționată, valorificând astfel pierderile reportate.

3. DECIZIA DE INIȚIERE A PROCEDURII

(22) Prin scrisoarea din 24 februarie 2010, Comisia a înștiințat autoritățile germane cu privire la hotărârea de a iniția procedura prevăzută la articolul 108 alineatul (2) din TFUE în ceea ce privește măsura descrisă mai sus aplicată în temeiul articolului 8c alineatul (1a) din KStG.

(23) Comisia a susținut în decizia de inițiere a procedurii că articolul 8c alineatul (1a) din KStG face o distincție între întreprinderi solide din punct de vedere financiar care înregistrează pierderi și întreprinderi (posibil) insolvabile sau cu datorii excesive, în beneficiul celor din urmă. Ca urmare a faptului că și celelalte condiții instituite prin articolul 107 alineatul (1) din TFUE par să fie îndeplinite, Comisia a susținut în opinia preliminară că măsura este selectivă și reprezintă un ajutor de stat. În sfârșit, Comisia și-a exprimat îndoiala cu privire la compatibilitatea măsurii cu articolul 107 alineatul (3) litera (b) din TFUE, astfel cum a fost interpretat de cadrul temporar, și cu articolul 107 alineatul (3) litera (c) din TFUE, astfel cum a fost interpretat de Orientările pentru salvare și restructurare ([17]) (aplicabile la data respectivă) și de Orientările privind ajutorul regional (aplicabile la data respectivă) ([18]).

(24) După inițierea procedurii oficiale de investigare, Ministerul Federal de Finanțe a solicitat autorităților responsabile cu perceperea impozitelor să nu mai aplice articolul 8c alineatul (1a) din KStG până la adoptarea de către Comisie a unei decizii finale în această cauză și să informeze întreprinderile în cauză asupra obligației de returnare a ajutoarelor de stat în cazul pronunțării unei decizii negative finale de către Comisie ([19]).

4. OBSERVAȚII DIN PARTEA AUTORITĂȚILOR GERMANE

(25) Autoritățile germane consideră că articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu reprezintă ajutor de stat din următoarele trei motive:

— reglementarea ia în considerare principiul creditorului privat (a se vedea secțiunea 4.1);

— nu este selectivă (a se vedea secțiunea 4.2);

— este justificată prin natura și logica regimului fiscal german (a se vedea secțiunea 4.3).

([15]) *Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums* (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*), 22 decembrie 2009, BGBl. 2009, partea I, nr. 81, p. 3950, articolul 2 alineatul (3) litera (b).

([16]) Așa-numita *vororganschaftliche Verluste*.

([17]) Comunicarea Comisiei – Liniile directoare privind ajutorul de stat pentru salvarea și restructurarea întreprinderilor aflate în dificultate (JO C 244, 1.10.2004, p. 2).

([18]) Linii directoare privind ajutoarele de stat regionale pentru perioada 2007-2013 (JO C 54, 4.3.2006, p. 13).

([19]) Scrisoarea Ministerului Federal de Finanțe din 30 aprilie 2010 către autoritățile fiscale ale landurilor, responsabile cu perceperea impozitelor *BMF v. 30.4.2010 IV C 2 -S 2745-a/08/10005:002*), BStBl, 2010, partea I, p. 488.

(26) De asemenea, autoritățile germane argumentează faptul că noua măsură *Sanierungsklausel* cuprinsă în articolul 8c alineatul (1a) din KStG corespunde în esență vechii măsuri *Sanierungsklausel* prevăzute la articolul 8 alineatul (4) din KStG, pe care Comisia nu a criticat-o niciodată (a se vedea secțiunea 4.4) și că astfel de reglementări fiscale pot fi întâlnite în mai multe state membre (a se vedea secțiunea 4.5).

4.1. **Respectarea principiului creditorului privat**

(27) În scrisoarea lor din 2 iulie 2010, autoritățile germane susțin că poate fi invocat principiul creditorului privat în ceea ce privește creanțele fiscale sau parafiscale ([20]). De asemenea, acestea consideră că relația dintre statul german și contribuabilii săi poate fi comparată cu situația unei relații contractuale continue (*Dauerschuldverhältnis*) între un creditor privat și un debitor, bazată de exemplu, pe un contract de închiriere sau de muncă. În opinia autorităților germane, un creditor privat aflat într-o astfel de situație de relație contractuală continuă ar renunța la o parte din creanțele sale viitoare dacă acest demers ar permite preluarea debitorului său de către o altă întreprindere, ceea ce ar asigura, la rândul său, menținerea relației contractuale continue.

4.2. **Lipsa selectivității**

(28) Autoritățile germane consideră că articolul 8c alineatul (1a) din KStG este o măsură generală, întrucât nu se limitează la niciun sector, la nicio dimensiune a întreprinderilor și la nicio regiune. Ele subliniază că orice întreprindere ar putea ajunge într-o situație financiară dificilă, fără a fi responsabilă de acest lucru, fiind astfel eligibilă pentru aplicarea acestei reglementări.

(29) Autoritățile germane atrag atenția asupra faptului că, în comunicarea sa din 1998 privind impozitarea directă a întreprinderilor, Comisia însăși este de părere că măsurile fiscale de natură pur tehnică, de exemplu normele referitoare la reportarea pierderilor, nu sunt selective, „cu condiția să se aplice fără diferențiere tuturor întreprinderilor și sectoarelor de producție”, și că „faptul că anumite întreprinderi sau anumite sectoare beneficiază mai mult decât altele de unele dintre aceste măsuri fiscale nu înseamnă neapărat că se încalcă normele de concurență ce reglementează ajutorul de stat” ([21]).

(30) Autoritățile germane sunt de părere că aceste considerente sunt extrem de importante pentru tratamentul fiscal favorabil aplicat cercetării și dezvoltării, dar și protecției mediului, formării și ocupării forței de muncă. În opinia autorităților germane, reglementările fiscale de care au beneficiat întreprinderile care au depus eforturi deosebite în aceste domenii nu sunt selective, întrucât sunt accesibile tuturor întreprinderilor, chiar dacă, *de facto*, întreprinderile din anumite domenii vor profita mai mult decât altele. Potrivit acestora, același raționament ar trebui să fie valabil și pentru reglementările fiscale de care beneficiază întreprinderile aflate în dificultate, achiziționate în scopul restructurării.

(31) Autoritățile germane susțin faptul că Tribunalul și Curtea au acceptat că o măsură de care beneficiază exclusiv întreprinderile aflate în dificultate poate fi în principiu o măsură generală, fără caracter selectiv. Ele citează în acest sens în primul rând hotărârea în cauza DM Transport ([22]), în cadrul căreia Curtea de Justiție a stabilit următoarele cu privire la o facilitate de plată acordată de Belgia întreprinderilor aflate în dificultate:

> „Guvernul francez susține că facilitățile de plată pentru contribuțiile de asigurări sociale nu reprezintă ajutoare de stat, dacă sunt acordate în aceleași condiții fiecărei întreprinderi care se confruntă cu dificultăți de plată. Se pare că acest fapt este valabil în cazul reglementării prevăzute conform legislației belgiene. Pe de altă parte, Comisia susține că acordarea facilităților de plată trebuie lăsată la aprecierea ONSS.
>
> După cum reiese din articolul 92 alineatul (1) din tratat, măsurile de natură generală care nu favorizează doar anumite întreprinderi sau anumite sectoare de producție nu intră sub incidența acestei dispoziții. Însă dacă instituția care acordă avantajele financiare dispune de competența de a stabili beneficiarii sau condițiile în care se acordă măsura de sprijin, această măsură nu poate fi considerată o măsură de natură generală (a se vedea în acest sens cauza C-241/94, Franța/Comisia, Rec. 1996, I-4551, punctele 23 și 24).
>
> Este de competența instanței naționale să stabilească, în cadrul acțiunii principale, dacă ONSS dispune de competența de a stabili acordarea facilităților de plată sau, în caz contrar, dacă facilitățile de plată acordate de ONSS sunt de natură generală sau favorizează anumite întreprinderi.”

([20]) Germania citează hotărârea Curții (Camera a doua) din 14 septembrie 2004, Spania/Comisia, C-276/02, ECLI:EU:C:2004:521, punctele 15 și 26, precum și Hotărârea Curții (Camera a șasea) din 29 iunie 1999, DM Transport, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, punctele 22 și 25.

([21]) Comunicarea Comisiei privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice (JO C 384, 10.12.1998, p. 3), punctele 13 și 14.

([22]) Hotărârea Curții (Camera a șasea) din 29 iunie 1999, DM Transport, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, punctele 26-28.

(32) De asemenea, autoritățile germane au făcut trimitere la hotărârea în cauza HAMSA ([23]), în cadrul căreia autoritățile spaniole au susținut că o măsură nu este selectivă deoarece este valabilă pentru toate întreprinderile aflate în dificultate. Tribunalului de primă instanță și-a exprimat opinia în speță după cum urmează:

> „În cauza în speță, argumentul reclamantei și al Regatului Spaniei conform căruia legea spaniolă din 26 iulie 1922 privind suspendarea plăților ar crea o procedură general valabilă pentru toate întreprinderile în dificultate a fost respins. Este desigur adevărat că nu se intenționează ca această lege să fie aplicată selectiv în favoarea anumitor grupuri de întreprinderi sau a anumitor sectoare de producție, însă reducerea datoriilor contestată de Comisie nu rezultă în mod automat din aplicarea acestei legi, ci din competența decizională a autorităților publice respective. Dacă instituția care acordă facilitățile financiare dispune de competența de a stabili beneficiarii sau condițiile în care se acordă măsura, această măsură nu poate fi considerată o măsură de natură generală (cauza C-256/97, DM Transport, [1999] ECR I-3913, punctul 27)."

(33) Autoritățile germane invocă faptul că, spre deosebire de măsurile care fac obiectul cauzelor DM Transport și HAMSA, articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu prevede o competență decizională a instituțiilor publice, ci că aplicarea măsurii ar rezulta în mod automat în temeiul legii. Astfel, aplicând un argument contrar, autoritățile germane consideră că articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu ar fi selectiv.

(34) În plus, autoritățile germane sunt de părere că articolul 8c alineatul (1a) din KStG reprezentă o normă din ansamblul de norme specifice legislației germane privind insolvența. În special, eligibilitatea întreprinderilor se bazează pe noțiunile „insolvabilitate", „amenințare cu insolvabilitatea" și „datorii excesive", care sunt definite prin *Insolvenzordnung* (Legea insolvenței) și care asigură eligibilitatea unei întreprinderi pentru deschiderea procedurilor de insolvență.

(35) În ceea ce privește selectivitatea, autoritățile germane consideră că, în opinia Comisiei, rezultă că orice reducere fiscală reprezintă ajutor de stat, chiar și în situațiile în care ar putea fi aplicată la nivel general și că o astfel de concepție încalcă dispozițiile TFUE.

4.3. **Justificare prin natura sau regimul general al sistemului fiscal**

(36) Autoritățile germane consideră că scutirea prevăzută la articolul 8c alineatul (1a) din KStG este justificată prin natura și regimul general ale sistemului german de impozitare a întreprinderilor. Ele susțin că există o diferență obiectivă între întreprinderile în dificultate, care trebuie reorganizate, și alte întreprinderi, iar această diferență obiectivă justifică un tratament diferit în cazul întreprinderilor aflate în dificultate care sunt achiziționate în scopul restructurării. Autoritățile germane justifică această argumentare prin trei considerente.

(37) În primul rând, ele susțin că, în comparație cu întreprinderile solide din punct de vedere financiar, care pot alege între o finanțare prin intermediul pieței de capital și căutarea unei alte întreprinderi care ar putea dori să le preia, întreprinderile aflate în dificultate dispun doar de ultima posibilitate, și anume aceea de a căuta un cumpărător, deoarece nu ar putea atrage capital extern de pe piețele de capital și nici nu ar putea obține un credit bancar. Astfel, întreprinderile aflate în dificultate ar pierde sistematic posibilitatea reportării pierderilor, în timp ce întreprinderile stabile au întotdeauna opțiunea de atragere de capital extern și de căutare a unui cumpărător.

(38) În al doilea rând, autoritățile germane susțin că obiectul și finalitatea articolului 8c alineatul (1) din KStG, și anume împiedicarea achiziției de societăți fictive cu pierderi acumulate, nu justifică excluderea posibilității reportării pierderilor în cazurile în care achiziția are ca scop restructurarea și nu doar optimizarea fiscală. În absența limitării prevăzute la articolul 8c alineatul (1a) din KStG la achiziția întreprinderilor aflate în dificultate financiară în scopuri de restructurare, adică prin includerea altor cazuri de achiziție, scopul și finalitatea măsurii nu ar putea fi realizate.

(39) În al treilea rând, autoritățile germane argumentează că scopul articolului 8c alineatul (1) din KStG este de a asigura faptul că prețul de cumpărare pentru achiziția de participații în întreprinderi se bazează exclusiv pe valoarea economică a întreprinderii, excluzând valoarea pierderilor acumulate pentru optimizarea fiscală. În schimb, în cazul achiziționării unei întreprinderi aflate în dificultate în scop de restructurare, valoarea posibilă a pierderilor acumulate nu joacă, în opinia autorităților germane, un rol deosebit. Pentru a demonstra acest lucru, ele subliniază că, în evidențele contabile ale unei entități consolidate din punct de vedere fiscal, experții contabili nu atribuie nicio valoare eventualelor pierderi reportate ale unei întreprinderi aflate într-o situație nefavorabilă din punct de vedere economic.

(40) În temeiul acestor trei motive cumulative, autoritățile germane sunt de părere că articolul 8c alineatul (1a) din KStG, chiar dacă la prima vedere ar părea selectiv, este justificat în orice caz prin natura și regimul general ale sistemului german de impozitare a întreprinderilor.

([23]) Hotărârea Tribunalului de Primă Instanță (Camera a cincea extinsă) din data de 11 iulie 2002, HAMSA/Comisia, T-152/99, ECLI:EU:T:2002:188, punctul 157.

4.4. **Legătura dintre măsura *Sanierungsklausel* nouă și cea veche**

(41) Autoritățile germane observă că articolul 8c din KStG a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2008, o reglementare similară, și anume articolul 8 alineatul (4) din KStG. Acestea constată că ambele reglementări ar urmări același scop, și anume excluderea achiziției de societăți fictive cu pierderi acumulate.

(42) Autoritățile germane atrag atenția asupra faptului că, în ceea ce privește articolul 8 alineatul (4) din KStG, Comisia nu a indicat niciodată eventuale probleme, astfel încât s-ar părea că această reglementare nu constituie ajutor de stat.

(43) Prin urmare, ele consideră că poziția Comisiei în acest sens este inconsecventă.

4.5. **Reglementări similare în alte sisteme fiscale**

(44) Autoritățile germane au indicat faptul că reglementări comparabile cu articolul 8c alineatul (1a) din KStG pot fi întâlnite în multe alte state membre. ele citează în acest sens Austria, Belgia, Finlanda, Italia, Luxemburg și Țările de Jos. Autoritățile germane subliniază că, în pofida asemănărilor foarte puternice între sisteme, față de aceste state membre Comisia nu a luat nicio măsură în baza competenței sale în domeniul ajutoarelor de stat.

(45) Ca răspuns la punctul 34 al deciziei de inițiere a procedurii, în care au fost explicate măsurile adoptate de Comisie cu privire la sistemul fiscal francez, autoritățile germane subliniază, de asemenea, că sistemul german este diferit de sistemul francez, care a fost limitat la anumite sectoare economice și care cuprinde o scutire completă de la plata impozitului pe profit.

5. **EVOLUȚII DUPĂ ADOPTAREA DECIZIEI DIN 2011 ȘI DUPĂ ANULAREA ACESTEIA**

(46) După adoptarea Deciziei din 2011, Germania a suspendat aplicarea măsurii până la o hotărâre definitivă a Tribunalului sau a Curții de Justiție ([24]).

(47) La 29 martie 2017, Curtea Constituțională Federală a Germaniei (*Bundesverfassungsgericht*) a considerat că nevalorificarea pierderilor proporțional cu participațiile transferate în cazul unui transfer de 25 %-50 % din capitalul subscris, din drepturile care decurg din calitatea de asociat, din drepturile de participare sau din drepturile de vot, în conformitate cu articolul 8c alineatul (1) din KStG, este neconstituțională și a solicitat Parlamentului Germaniei să modifice dispoziția până la 31 decembrie 2018 ([25]). Parlamentul Germaniei a eliminat ulterior (cu efect retroactiv de la 21 decembrie 2007) nevalorificarea pierderilor proporțional cu participațiile transferate în cazul unui transfer de 25 %-50 % din capitalul subscris, din drepturile care decurg din calitatea de asociat, din drepturile de participare sau din drepturile de vot și nu a păstrat decât nevalorificarea completă a pierderilor în cazul în care peste 50 % din acest capital sau din aceste drepturi sunt transferate către o altă entitate ([26]).

(48) După anularea Deciziei din 2011 de către Curtea de Justiție, Germania a reintrodus și *Sanierungsklausel* [articolul 8c alineatul (1a)] în KStG la 11 decembrie 2018 (cu efect retroactiv din 2008) ([27]).

6. **EVALUAREA MĂSURII**

(49) În conformitate cu articolul 107 alineatul (1) din TFUE, „sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

(50) Prin urmare, pentru ca o măsură să fie calificată drept ajutor în sensul acestei dispoziții, este necesar ca toate condițiile următoare să fie îndeplinite: (i) măsura trebuie să fie imputabilă statului și să fie finanțată din resurse de stat; (ii) măsura trebuie să confere un avantaj unei întreprinderi; (iii) acest avantaj trebuie să fie selectiv; și (iv) măsura trebuie să denatureze sau să amenințe să denatureze concurența și să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre.

(51) Caracterizarea unei măsuri ca ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE, impune îndeplinirea tuturor celor patru condiții, aceste condiții fiind cumulative. Comisia examinează în primul rând condiția referitoare la acordarea unui avantaj selectiv.

([24]) Articolul 4 alineatul (2) litera (a) [modificare a articolului 34 alineatul (7c) din KStG] din actul de transpunere a Directivei privind recuperarea creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri și de modificare a legilor privind impozitarea (*Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften*), 7 decembrie 2011, BGBl. 2011, partea I, nr. 64, p. 2592.

([25]) Hotărârea *Bundesverfassungsgericht* din 29 martie 2017, 2 BvL 6/11 https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20170329_2bvl000611.html

([26]) Articolul 6 alineatul (2) [modificare a articolului 8c alineatul (1) din KStG] din Legea de prevenire a deficiențelor referitoare la impozitele pe cifra de afaceri datorate în urma vânzărilor de produse pe internet și de modificare a altor legi privind impozitarea (*Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*), 11 decembrie 2018, BGBl. 2018, partea I, nr. 45, p. 2338.

([27]) Articolul 6 alineatul (6) litera (b) [modificare la articolul 34 alineatul (6) din KStG] din *Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*.

(52) În principiu, pentru a evalua existența unui avantaj, situația financiară a întreprinderii ca urmare a aplicării măsurii ar trebui să fie comparată cu situația financiară a acesteia dacă măsura nu ar fi fost luată ([28]).

(53) În special, în ceea ce privește măsurile fiscale, pentru a face dovada unui posibil avantaj fiscal, este necesar să se evalueze dacă tratamentul fiscal acordat unei entități îi conferă acesteia un avantaj în comparație cu regimul fiscal obișnuit sau „normal" ([29]). Prin urmare, evaluarea avantajului este strâns legată de evaluarea criteriului de selectivitate (în cazul în care existența unui tratament fiscal derogatoriu este, de asemenea, evaluată în comparație cu normele fiscale generale).

(54) Potrivit jurisprudenței constante ([30]), evaluarea selectivității materiale a unei măsuri fiscale are loc în trei etape. În primul rând, este necesar să se identifice și să se examineze regimul comun sau „normal" („sistemul de referință") aplicabil în statul membru în cauză. În al doilea rând, în ceea ce privește regimul comun sau „normal", este necesar să se evalueze și să se stabilească dacă un avantaj acordat prin măsura fiscală în cauză poate fi selectiv. Acest lucru trebuie să fie realizat prin demonstrarea faptului că măsura face derogare de la regimul comun, dacă face o diferențiere între agenții economici care, ținând seama de obiectivul urmărit prin regimul respectiv, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă. În al treilea rând, în cazul în care există o astfel de derogare, este necesar să se examineze dacă ea rezultă din natura sau schema generală a regimului fiscal din care face parte și, prin urmare, ar putea fi justificată de natura sau logica regimului. În acest context, statul membru trebuie să demonstreze dacă diferențierea decurge în mod direct din principiile de bază sau orientative ale regimului respectiv.

(55) În acest caz, din hotărârile Curții de Justiție ([31]) reiese că normele privind impozitul pe profit aplicabile în Germania la modul general tuturor întreprinderilor reprezintă sistemul de referință și că acestea includ regula generală privind reportarea pierderilor în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) din KStG. Obiectivul acestor norme este impozitarea profiturilor întreprinderilor pentru a genera venituri pentru buget, conform principiului capacității de plată.

(56) Articolul 8 alineatul (1) din KStG stabilește (prin referire la articolul 10d din EStG) că întreprinderile care fac obiectul impozitului pe profit pot, în scopuri fiscale, să reporteze pierderile înregistrate pe parcursul unui an fiscal în anii fiscali următori (până la o limită superioară anuală de 1 milion EUR).

(57) Curtea de Justiție a considerat, la punctul 102 din Hotărârea Andres ([32]), că regula nevalorificării pierderilor consta ea însăși într-o excepție de la regula reportării pierderilor și că examinarea de ansamblu a conținutului acestor dispoziții ar fi trebuit să permită să se constate că clauza de restructurare avea ca efect să definească o situație care intra sub incidența regulii generale a reportării pierderilor.

(58) Prin urmare, nu este necesar, în împrejurările specifice ale cauzei, să se stabilească dacă regulile generale antiabuz fac parte din sistemul de referință, deoarece, în orice caz, analiza Curții de Justiție pare să excludă faptul că clauza de restructurare contravine obiectivului acestor reguli ([33]) și că face derogare de la ele ([34]).

(59) Pentru a evalua dacă *Sanierungsklausel* în temeiul articolului 8c alineatul (1a) din KStG constituie un avantaj selectiv, Comisia trebuie să stabilească dacă măsura fiscală în discuție reprezintă o derogare de la regimul obișnuit, în cazul în care diferențiază între operatori care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul fiscal obișnuit, se găsesc într-o situație de fapt și de drept comparabilă.

([28]) A se vedea Hotărârea Curții de Justiție din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, cauza 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punctul 17.

([29]) A se vedea, de exemplu, Hotărârea Curții (Camera a doua) din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, punctele 50-52; Hotărârea Curții (Camera a treia) din 8 decembrie 2011, France Télécom/Comisia, C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, punctul 24.

([30]) A se vedea, de exemplu, Hotărârea Curții (Camera întâi) din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, cauzele C-78/08-C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punctele 49 și 71; Hotărârea Curții (Marea Cameră) din 21 decembrie 2016, Comisia/World Duty Free Group și Comisia/Banco Santander și Santusa, C-20/15 P și C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punctele 57 și 58.

([31]) Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Comisia, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Germania/Comisia, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Germania/Comisia, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Lowell Financial Services/Comisia, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([32]) Hotărârea Curții (Camera a doua) din 28 iunie 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Comisia, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.

([33]) Care ar consta în împiedicarea întreprinderilor să reducă în mod nejustificat baza de impozitare prin utilizarea reportării pierderilor societăților fictive.

([34]) Mai mult, s-ar putea afirma că cerința, stabilită de *Sanierungsklausel*, privind obligația de a menține structurile esențiale și activitatea întreprinderii, exclude abuzul.

(60) Având în vedere că articolul 8c alineatul (1a) din KStG permite întreprinderilor, care sunt insolvabile sau îndatorate excesiv (ori sunt amenințate de insolvabilitate sau îndatorare excesivă) și care fac obiectul restructurării, să reporteze pierderile, măsura nu face derogare de la regula generală a reportării în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) din KStG.

(61) Pe această bază, Comisia concluzionează că articolul 8c alineatul (1a) din KStG nu oferă un avantaj selectiv întreprinderilor incluse în domeniul de aplicare a acestei reglementări.

(62) Având în vedere constatarea de mai sus, nu este necesar să se evalueze alte argumente ale autorităților germane cu privire la absența unui avantaj selectiv. De asemenea, nu este necesar nici să se evalueze condițiile rămase pentru ca o măsură să fie considerată ajutor, deoarece caracterizarea unei măsuri ca ajutor de stat necesită îndeplinirea tuturor celor patru condiții prevăzute la articolul 107 alineatul (1) din TFUE, aceste condiții fiind cumulative.

7. **CONCLUZIE**

(63) În temeiul argumentelor anterioare, Comisia concluzionează că articolul 8c alineatul (1a) din KStG (*Sanierungsklausel*) nu constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din TFUE,

ADOPTĂ PREZENTA DECIZIE:

Articolul 1

Schema privind reportarea fiscală a pierderilor în cazul restructurării întreprinderilor aflate în dificultate în temeiul articolului 8c alineatul (1a) din KStG (*Sanierungsklausel*) nu constituie ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

Articolul 2

Prezenta decizie se adresează Republicii Federale Germania.

Adoptată la Bruxelles, 22 ianuarie 2020.

Pentru Comisie
Margrethe VESTAGER
Vicepreședinte executiv