Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 19 aprilie 2012 [1]

Cauza C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
împotriva
Philips Electronics UK Ltd

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Regatul Unit)]

„Libertatea de stabilire — Legislație fiscală națională — Impozit pe profit — Degrevare la nivelul grupului — Excluderea transferului pierderilor înregistrate de sediile permanente rezidente ale unei societăți nerezidente către o societate rezidentă care face parte dintr-un consorțiu"

I — Introducere

1. Curtea examinează pentru a treia oară reglementarea privind degrevarea la nivelul grupului („group relief") din Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord. Această reglementare permite transferul pierderilor între diferite societăți din cadrul unui grup sau consorțiu. Astfel, pierderile pot fi transferate în acele țări unde pot aduce cele mai bune avantaje fiscale. Așadar, în ceea ce privește regimul fiscal, grupul sau consorțiul trebuie tratat ca o întreprindere unică.

2. Pentru a treia oară, în fața Curții se ridică problema privind compatibilitatea cu libertatea de stabilire a excluderii anumitor persoane impozabile de la această reglementare. În acest sens, Curtea s-a pronunțat deja cu privire la problema excluderii filialelor străine [2], precum și a societăților holding rezidente care administrează ca acționare majoritare filiale din străinătate [3].

3. În speță este vorba despre un consorțiu la care participă societăți britanice și olandeze. Sucursala rezidentă în Regatul Unit a unei societăți din Țările de Jos dorește să transfere pierderile unei societăți britanice. Administrația fiscală britanică nu este de acord cu acest transfer, întrucât pierderile, deși au survenit într-adevăr în Regatul Unit, în ceea ce privește regimul fiscal, pot fi deduse și la sediul din Țările de Jos al societății.

II — Cadrul juridic

4. În Regatul Unit se percepe impozit pe profit. În ceea ce privește anii în litigiu, 2001-2004, acest impozit este prevăzut de Income and Corporation Taxes Act 1988 (denumit în continuare „ICTA").

1 — Limba originală: germana.

2 — Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837).

3 — Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695).

5. În Regatul Unit este supus impozitului pe profit întregul profit realizat de societățile rezidente. Societățile cu sediul în afara Regatului Unit sunt supuse impozitului pe profit numai în măsura în care un sediu permanent rezident în Regatul Unit realizează profit.

6. Acest lucru corespunde convenției bilaterale pentru evitarea dublei impuneri încheiate între Regatul Unit și Regatul Țărilor de Jos, care prevede, la articolul 7, printre altele:

„(1) Profiturile unei întreprinderi înregistrate în unul dintre state sunt impozitate numai în statul respectiv, cu excepția cazului în care întreprinderea desfășoară activități în celălalt stat prin intermediul unui sediu permanent situat pe teritoriul acestuia. În cazul în care întreprinderea desfășoară activități în modul menționat, profiturile acestei întreprinderi pot fi impozitate în celălalt stat, însă numai proporțional cu cuantumul atribuit acestui sediu permanent."

7. Atât societățile rezidente, cât și sediile permanente ale societăților străine pot transfera pierderile survenite în Regatul Unit în cursul unor exerciții fiscale anterioare sau viitoare.

8. În plus, secțiunea 402 alineatul (1) din ICTA prevede o schemă de cesionare a pierderilor între diferite persoane impozabile prin intermediul așa-numitei degrevări la nivelul grupului:

„(1) Sub rezerva dispozițiilor prezentului capitol și ale articolului 492 alineatul (8) și în conformitate cu acestea, degrevarea aferentă pierderilor comerciale și alte sume eligibile pentru o degrevare de la plata impozitului pe profit pot fi cesionate de o societate (denumită în continuare «societatea cedentă») în cazurile prevăzute la alineatele (2) și (3) de mai jos și pot conduce la dreptul, în favoarea unei alte societăți (denumită în continuare «societatea solicitantă»), la cererea acesteia, la o degrevare de la plata impozitului pe profit, denumită «degrevare la nivelul grupului» («group relief»)".

9. Degrevarea la nivelul grupului poate fi solicitată, în funcție de relația dintre societatea care preia pierderile și societatea solicitantă, fie printr-o cerere la nivel de grup, fie printr-o cerere la nivel de consorțiu.

10. În cazul în care societatea care preia pierderile nu este rezidentă în Regatul Unit, secțiunea 403D cuprinde următoarea reglementare specială cu privire la degrevarea la nivelul grupului:

„(1) Într-o perioadă contabilă, pot constitui, în sensul prezentului capitol, sume care reprezintă pierderi și alte sume care pot fi cesionate sub forma unei degrevări la nivelul grupului de către o societate nerezidentă numai pierderile sau alte sume care

(a) pot proveni din activități desfășurate de această societate și care au generat în perioada respectivă venituri și câștiguri care sunt sau (dacă ar exista) ar fi incluse în calculul profiturilor impozabile ale societății aferente perioadei în cauză în vederea aplicării impozitului pe profit;

(b) nu provin din activități ale societății care sunt scutite de impozitul pe profit aferent acestei perioade în temeiul oricărui acord cu privire la evitarea dublei impuneri și

(c) nicio parte

(i) din pierderea respectivă sau din altă sumă sau

(ii) din orice sumă inclusă în calculul acesteia

nu corespunde cu sau nu este reprezentată în orice sumă care, în vederea stabilirii unui impozit datorat în străinătate, este deductibilă (în orice perioadă) sau poate fi în alt mod scăzută din profiturile care nu sunt obținute în Regatul Unit [«non UK profits»] de societatea respectivă sau de orice altă persoană.

[...]

(3) În prezentul articol, «profiturile care nu sunt obținute în Regatul Unit» reprezintă, în raport cu orice persoană, sumele care

(a) sunt considerate, în vederea stabilirii unui impozit datorat în străinătate, ca fiind cuantumul profiturilor, al veniturilor sau al câștigurilor pentru care (după aplicarea deducerilor) persoana respectivă trebuie să plătească impozitul menționat și

(b) nu corespund cu și nu sunt reprezentate în profiturile totale (ale persoanei respective sau ale oricărei alte persoane) aferente unei perioade contabile,

sau sumele luate în considerare pentru calcularea unor astfel de cuantumuri.

[...]

(9) În prezentul articol, «impozit datorat în străinătate» reprezintă orice impozit datorat conform legii unei alte țări decât Regatul Unit, care

(a) se impune asupra veniturilor și corespunde impozitului pe venit din Regatul Unit sau

(b) se impune asupra veniturilor sau asupra câștigurilor impozabile sau asupra ambelor și corespunde impozitului pe profit din Regatul Unit;

[...]”

III — Situația de fapt și întrebările preliminare

11. Obiectul acțiunii principale îl reprezintă impozitul pe profit pe care Philips Electronics UK Ltd (denumită în continuare „persoana impozabilă”) îl datorează în Regatul Unit pentru anii 2001-2004.

12. În cadrul declarațiilor sale fiscale, persoana impozabilă rezidentă în Regatul Unit a depus pentru acești ani mai multe cereri la nivel de consorțiu pentru degrevarea la nivelul grupului, ultima dată la 9 iulie 2009. Astfel, pierderile înregistrate de o altă societate, în cuantum total de aproximativ 64 de milioane GBP, trebuiau să fie transferate persoanei impozabile și, prin urmare, trebuiau deduse din baza de evaluare a impozitului său pe profit. Aceste pierderi au fost înregistrate de o sucursală rezidentă în Regatul Unit a unei societăți din Țările de Jos, și anume LG Philips Displays Netherlands BV (denumită în continuare „LG.PD Netherlands”).

13. LG.PD Netherlands face parte dintr-un grup care reprezintă un consorțiu format dintr-o societate din Țările de Jos și o societate sud-coreeană. Societatea din Țările de Jos reprezintă societatea-mamă a persoanei impozabile. În acțiunea principală se pleacă de la premisa că această legătură între LG.PD Netherlands și persoana impozabilă conferă în principiu dreptul la degrevare la nivelul grupului [4].

4 — Conform secțiunii 406 alineatul (2) din ICTA, legătura nu este suficientă, întrucât niciuna dintre societățile din consorțiu nu este rezidentă în Regatul Unit. Prima instanță sesizată cu acțiunea principală consideră însă că această dispoziție nu se aplică deoarece reprezintă o restricție nepermisă privind libertatea de stabilire. Întrucât prin calea de atac nu s-a formulat niciun capăt de cerere cu privire la această constatare, aceasta nu mai este contestată în apel.

14. Cele două societăți au convenit printr-un contract transferul pierderilor înregistrate de sucursala deținută de LG.PD Netherlands în Regatul Unit către persoana impozabilă; contractul prevedea de asemenea plata unei compensații către LG.PD Netherlands. La 27 ianuarie 2006 a fost inițiată o procedură de insolvență a patrimoniului LG.PD Netherlands.

15. În acțiunea principală se contestă aspectul dacă administrația financiară din Regatul Unit poate refuza degrevarea la nivelul grupului pentru motivul că pierderile care urmează să fie transferate sunt deduse în principiu în cadrul impozitării în Țările de Jos a LG.PD Netherlands, nefiind astfel îndeplinită condiția prevăzută de secțiunea 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA. Persoana impozabilă consideră că dispoziția în cauză încalcă libertatea de stabilire.

16. În aceste condiții, Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În ipoteza în care un stat membru (precum Regatul Unit) include în baza sa de impozitare profitul și pierderile unei societăți care este înregistrată și are reședința fiscală în alt stat membru (precum Țările de Jos), în măsura în care profitul respectiv este obținut dintr-o activitate desfășurată în Regatul Unit de societatea din Țările de Jos prin intermediul unui sediu permanent situat în Regatul Unit, faptul că Regatul Unit se opune cesionării pierderilor înregistrate în Regatul Unit de un sediu permanent situat în Regatul Unit al unei societăți nerezidente în Regatul Unit către o societate din Regatul Unit printr-o degrevare la nivelul grupului, atunci când orice parte a acestor pierderi sau orice sumă avută în vedere pentru calculul acestora «corespunde cu sau este reprezentată de orice sumă care, în vederea aplicării unui impozit datorat în străinătate, este deductibilă (în orice perioadă) sau poate fi în alt mod scăzută din profitul care nu este obținut în Regatul Unit de societatea respectivă sau de orice persoană», și anume faptul de a permite cesionarea pierderilor înregistrate în Regatul Unit în cazul unui sediu permanent situat în Regatul Unit doar dacă este evident că, la momentul cererii, nu poate exista nicio altă deducere sau scutire în niciun alt stat din afara Regatului Unit (inclusiv orice alt stat membru, precum Țările de Jos), nefiind suficient că degrevarea disponibilă în afara Regatului Unit nu a fost de fapt solicitată, și în împrejurări în care nu există condiții echivalente aplicabile cesionării pierderilor înregistrate în Regatul Unit de o societate rezidentă în Regatul Unit, constituie o restricție privind libertatea de stabilire în Regatul Unit a unui resortisant al unui stat membru potrivit articolului 49 TFUE ([fostul] articol 43 CE)?

2) În cazul unui răspuns afirmativ, această restricție poate fi justificată:

   a) exclusiv pe baza necesității de a evita dubla utilizare a pierderilor, sau

   b) exclusiv pe baza necesității de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, sau

   c) atât pe baza necesității de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, cât și pe baza necesității de a evita dubla utilizare a pierderilor?

3) În cazul unui răspuns afirmativ, restricția este proporțională cu o astfel de justificare sau cu astfel de justificări?

4) În ipoteza în care nu se justifică nicio restricție asupra drepturilor societății din Țările de Jos sau în măsura în care aceasta nu este proporțională cu nicio justificare, dreptul Uniunii impune Regatului Unit să acorde societății din Regatul Unit o compensare precum dreptul de a solicita o degrevare la nivelul grupului imputabilă asupra profitului acesteia?”

17. În cadrul procedurii în fața Curții au prezentat observații scrise și au participat la ședință persoana impozabilă, guvernul danez, guvernul Regatului Unit, precum și Comisia Europeană.

IV — Apreciere juridică

18. Întrebările adresate de instanța de trimitere privesc interpretarea libertății de stabilire. La baza analizei noastre va sta articolul 43 CE, întrucât articolul 49 TFUE nu se aplică situației de fapt din acțiunea principală [5]. În plus, vom interpreta întrebările adresate de instanța de trimitere în sensul că acestea se referă de asemenea la aplicarea articolului 48 CE, care asimilează anumite societăți persoanelor fizice menționate la articolul 43 CE.

19. Întrebările referitoare la interpretarea libertății de stabilire sunt justificate. Libertatea de stabilire este libertatea fundamentală relevantă în speță. Curtea a statuat deja că, în cazurile în care o societate înființează sau deține un sediu permanent situat într-un alt stat membru [6], se va avea în vedere domeniul de aplicare *ratione materiae* stabilit la articolului 43 CE. În speță este vorba despre o societate din Țările de Jos și despre dreptul a transfera pierderile înregistrate de o sucursală pe care societatea o deține în Regatul Unit. O astfel de sucursală este inclusă, din perspectiva dreptului fiscal, în noțiunea de sediu permanent [7].

20. Trebuie, prin urmare, să se clarifice problema dacă libertatea de stabilire se opune unei limitări a dreptului unei societăți străine de a transfera pierderile înregistrate de sediul său permanent rezident (sub forma unei sucursale).

A — *Cu privire la prima întrebare preliminară: restricția privind libertatea de stabilire*

21. Astfel cum se solicită în cadrul întrebărilor preliminare, vom examina mai întâi aspectul dacă o reglementare precum secțiunea 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA restrânge libertatea de stabilire. Conform acestei dispoziții, un transfer realizat prin intermediul unei degrevări la nivelul grupului al pierderilor înregistrate de sediul permanent rezident al unei societăți străine nu este posibil în cazul în care, în vederea stabilirii unui impozit datorat în străinătate, pierderile pot fi scăzute din profiturile obținute în străinătate.

22. Potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului Uniunii [8]. În acest context trebuie subliniat faptul că, în conformitate cu dreptul Uniunii, statele membre nu sunt obligate, în principiu, să prevadă în cadrul legislației lor referitoare la impozitul pe profit o degrevare la nivelul grupului determinată de pierderi, astfel cum este aceasta, conferită în speță în temeiul dreptului Regatului Unit, întrucât fiecare stat membru este competent să își stabilească propriul regim fiscal [9]. În cazul în care un stat membru conferă un astfel de drept, acest drept trebuie să fie reglementat în concordanță cu libertățile fundamentale din dreptul Uniunii, în speță în special cu libertatea de stabilire.

23. Libertatea de stabilire le este conferită societăților în temeiul articolelor 43 CE și 48 CE. Din cuprinsul acestor prevederi, Curtea a desprins concluzia că societățile cu sediul într-un stat membru al Comunității au dreptul să își desfășoare activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [10].

5 — Articolul 49 TFUE se aplică începând cu 1 decembrie 2009. Degrevarea la nivelul grupului contestată în acțiunea principală a fost solicitată însă pentru perioada 1 iulie 2001-31 decembrie 2004, iar ultima dintre aceste cereri a fost depusă la 9 iulie 2009.

6 — Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 15).

7 — A se vedea articolul 5 punctul 1 litera (b) din Propunerea de directivă a Consiliului din 3 octombrie 2011 privind o bază fiscală consolidată comună a societăților (CCCTB) [COM(2011) 121 final].

8 — Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 21), și Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Rep., p. I-13023, punctul 28).

9 — A se vedea Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 23).

10 — A se vedea printre altele Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, Rec., p. 273, punctul 18), Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35), Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, Rep., p. I-1215, punctul 17), și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz (C-97/09, Rep., p. I-10465, punctul 36).

24. În plus, întrucât articolul 43 primul paragraf a doua teză CE lasă în mod expres posibilitatea operatorilor economici de a alege liber forma juridică adecvată pentru desfășurarea activităților lor în alt stat membru, această alegere liberă nu trebuie să fie limitată prin dispoziții fiscale discriminatorii [11]. Libertatea de a alege forma juridică adecvată pentru desfășurarea activităților într-un alt stat membru are ca obiectiv principal crearea posibilității pentru societățile cu sediul într-un stat membru de a-și deschide o sucursală într-un alt stat membru pentru a-și desfășura activitatea în acest din urmă stat în aceleași condiții ca acelea care se aplică filialelor [12].

25. Această jurisprudență indică în esență faptul că societățile străine pot exercita o activitate în statul membru gazdă în aceleași condiții ca societățile naționale. În plus, statul membru gazdă nu poate invoca faptul că societatea străină poate evita un eventual tratament inegal prin alegerea unei alte forme juridice pentru desfășurarea activității sale în statul membru gazdă, de exemplu, o filială în locul unei sucursale [13].

1. Tratament inegal defavorabil

26. În speță trebuie să se constate un tratament inegal al societăților rezidente și al celor străine în cazul exercitării activității lor independente în Regatul Unit.

27. Însuși guvernul Regatului Unit admite că reglementările fiscale referitoare la degrevarea la nivelul grupului tratează în mod diferit societățile rezidente și societățile străine care au un sediu permanent situat pe teritoriul național. Condițiile separate prevăzute în secțiunea 403D alineatul (1) din ICTA se aplică numai societăților stabilite în străinătate.

28. Conform literei (c) a acestei reglementări, aceste condiții includ faptul că societățile străine pot transfera pierderile unui sediu permanent stabilit în Regatul Unit numai atunci când acestea nu pot fi utilizate în vederea stabilirii unui impozit datorat în străinătate. În privința societăților care sunt stabilite în Regatul Unit nu se aplică o astfel de condiție.

29. Din cauza tratamentului inegal, societățile străine suferă cel puțin două dezavantaje. Pe de o parte, pentru aceste societăți este mult mai dificil să înființeze un consorțiu împreună cu societățile din Regatul Unit. Având în vedere că, în anumite împrejurări, acestea nu au posibilitatea să transfere pierderile înregistrate de sediile permanente stabilite în Regatul Unit societăților străine, societățile respective preferă să își desfășoare activitatea comercială în cadrul unui consorțiu cu societăți rezidente, care nu sunt supuse acestor restricții. Pe de altă parte, din refuzul autorităților de a da posibilitatea de a transfera pierderile, pentru o societate străină rezultă dezavantaje directe. Unei societăți străine nu îi este recunoscută posibilitatea – precum în speță – de a primi o remunerație de la societatea care profită în urma transferului pierderilor.

30. După cum am arătat deja, din jurisprudență rezultă în plus că statul gazdă nu poate invoca faptul că societățile străine pot evita producerea de dezavantaje prin exercitarea activității lor în statul membru gazdă sub forma unei filiale în locul unei sucursale. Astfel, transferul pierderilor unei filiale a LG.PD Netherlands în Regatul Unit nu ar fi supus niciunei restricții. Societățile străine dispun însă de libertatea de a-și exercita dreptul de stabilire în Regatul Unit prin înființarea unei sucursale sau a unei filiale.

11 — A se vedea printre altele Hotărârea Comisia/Franța (citată la nota de subsol 10, punctul 22) și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 40), precum și Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 și C-499/07, Rep., p. I-4409, punctul 77).

12 — Hotărârea din 23 februarie 2006, CLT-UFA (C-253/03, Rec., p. I-1831, punctul 15).

13 — A se vedea Hotărârea Oy AA (citată la nota de subsol 11, punctul 40).

2. Comparabilitate obiectivă

31. Dimpotrivă, guvernul Regatului Unit susține că o societate rezidentă și o societate străină care are o sucursală rezidentă în Regatul Unit nu se află, din perspectiva impozitării lor, într-o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv. În timp ce în cazul unei societăți rezidente se impozitează întregul venit, în cazul unei societăți străine, impozitarea se realizează numai în privința veniturilor obținute de sediul său permanent stabilit pe teritoriul național.

32. Este adevărat că dintr-o jurisprudență consolidată reiese că o discriminare nu poate consta decât în aplicarea unor reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite [14]. Prin urmare, o diferență de tratament este compatibilă cu prevederile Tratatului CE privind libertatea de stabilire în cazul în care vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv. Astfel, analizarea caracterului comparabil în mod obiectiv trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză [15].

33. Conform jurisprudenței constante, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, într-adevăr, ca regulă generală, comparabile [16]. Curtea a stabilit deja, în Hotărârea Marks & Spencer, că trebuie să se analizeze în fiecare situație concretă dacă limitarea la contribuabilii rezidenți a aplicării unui avantaj fiscal este motivată de elemente obiective [17]. Prin urmare, există o restricție atunci când nu există nicio diferență obiectivă de situație, în raport cu impozitul în cauză, de natură să justifice diferența de tratament dintre diversele categorii de contribuabili [18].

34. Prin urmare, Curtea a statuat deja în repetate rânduri că o societate rezidentă și o societate nerezidentă care își desfășoară activitatea pe teritoriul național prin intermediul unui sediu permanent se află într-o situație comparabilă în ceea ce privește impozitarea națională [19].

35. În Hotărârea Royal Bank of Scotland, Curtea a constatat în acest sens că astfel de societăți se află într-o situație comparabilă obiectiv, întrucât baza de evaluare a impozitului pe profit a fost calculată în același mod pentru ambele societăți. În acest context, Curtea a considerat ca fiind lipsit de importanță faptul că în cazul societăților rezidente este impozitat venitul obținut la nivel mondial, iar în cazul celor nerezidente este impozitat numai venitul obținut pe teritoriul național [20]. Prin urmare, având în vedere competența de impozitare a statelor membre, astfel de diferențe nu sunt importante, după cum a susținut guvernul Regatului Unit, în cadrul realizării unei comparații obiective a situațiilor, ci, în orice caz, cu ocazia examinării motivelor justificative [21].

36. În Hotărârea Saint-Gobain ZN, Curtea a recunoscut în plus existența unei situații comparabile a societăților rezidente și a celor nerezidente în special pentru motivul că diferența de tratament a avut loc mai întâi la nivelul avantajelor fiscale în litigiu [22]. Prima instanță sesizată cu acțiunea principală a constatat în această privință că, în scopul impozitului pe profit, societățile rezidente și sediile situate pe teritoriul național ale societăților străine trebuie tratate, fără rezerve, în mod egal în raport cu profiturile și pierderile înregistrate în Regatul Unit, excepție făcând totuși degrevarea la nivelul grupului contestată în speță [23].

14 — Hotărârea din 1 decembrie 2011, Comisia/Ungaria (C-253/09, Rep., p. I-12391, punctul 50 și jurisprudența citată).

15 — Hotărârea X Holding (citată la nota de subsol 10, punctele 20 și 22).

16 — Hotărârea Schumacker (citată la nota de subsol 8, punctul 31) și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, Rep., p. I-10767, punctul 38).

17 — A se vedea Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2, punctele 37 și 38).

18 — În ceea ce privește libera prestare a serviciilor, a se vedea Hotărârea din 17 noiembrie 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, Rep., p. I-10821, punctul 35).

19 — Prima dată în Hotărârea Comisia/Franța (citată la nota de subsol 10, punctul 20).

20 — Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec., p. I-2651, punctele 27-29).

21 — A se vedea de asemenea Hotărârea X Holding (citată la nota de subsol 10, punctul 38).

22 — Hotărâre citată la nota de subsol 10 (punctul 49).

23 — First-tier tribunal, decizia din 27 iulie 2009, [2009] UKFTT 226(TC), nr. 21.

37. De aceea, o restrângere a libertății de stabilire nu poate fi negată numai pentru motivul că o societate rezidentă și o societate străină care are o sucursală stabilită în Regatul Unit nu se află într-o situație comparabilă în privința impozitării lor. Astfel, în ceea ce privește sediile lor permanente, societățile străine au în special posibilitatea de a transfera pierderile în ani fiscali anteriori sau viitori, ca și societățile rezidente. În mod evident, din perspectiva legislației Regatului Unit, situațiile sunt considerate în principiu comparabile din punctul de vedere al pierderilor.

3. Concluzie intermediară

38. Astfel, la prima întrebare preliminară trebuie să se răspundă că condițiile speciale stabilite de secțiunea 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA pentru degrevarea la nivelul grupului în ceea ce privește societățile cu sediul într-un alt stat decât Regatul Unit reprezintă o restrângere a libertății de stabilire.

B — *Cu privire la a doua întrebare preliminară: motivul justificativ privind restricția*

39. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle dacă există un motiv justificativ pentru restrângerea libertății de stabilire. Conform jurisprudenței, restrângerea libertății de stabilire este admisibilă dacă se justifică prin motive imperative de interes general [24]. În speță, instanța de trimitere menționează drept motive posibile: repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, riscul dublei deduceri a pierderilor, precum și o combinație a celor două.

40. Asemenea întrebări își au originea în incertitudinea evidentă care există în continuare cu privire la interpretarea Hotărârii Marks & Spencer. În hotărârea respectivă, Curtea a menționat ca motive justificative repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, riscul dublei deduceri a pierderilor, precum și evaziunea fiscală și le-a invocat pe toate trei pentru a justifica o restrângere a libertății de stabilire [25].

41. În Concluziile pe care le-am prezentat în cauza Oy AA am precizat că, dintre aceste trei elemente, menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre reprezintă elementul central [26]. Curtea a recunoscut de asemenea în hotărârea respectivă că o justificare este posibilă dacă sunt invocate cele două elemente referitoare la menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre și la prevenirea evaziunii fiscale [27]. Ulterior, în cauza Lidl Belgium, Curtea a admis drept motiv justificativ exclusiv și menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și riscul unei duble deduceri a pierderilor [28].

42. De aici rezultă în mod evident că, în vederea justificării, este relevant în final aspectul că, prin intermediul unei reglementări naționale, se urmărește menținerea repartizării competenței de impozitare. Obiectivele eforturilor de a preveni riscul unei duble deduceri a pierderilor și evaziunea fiscală nu sunt, în acest context, un scop în sine, fiind importante numai în măsura în care contribuie

24 — Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 47), Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon (C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 33), și Hotărârea din 13 octombrie 2011, Waypoint Aviation (C-9/11, Rep., p. I-9697, punctul 27).

25 — Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2, punctul 51).

26 — Punctul 48 din Concluziile prezentate la 12 septembrie 2006 în cauza Oy AA (hotărâre citată la nota de subsol 11).

27 — Hotărârea Oy AA (citată la nota de subsol 11, punctul 60).

28 — Hotărârea Lidl Belgium (citată la nota de subsol 6, punctul 42).

la menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre [29]. În mod corespunzător, Curtea a examinat și a confirmat, cel mai recent în Hotărârea National Grid Indus, faptul că aceste motive sunt justificări în sine, așadar, fără a recurge la aspectele privind prevenirea riscului dublei deduceri a pierderilor sau a evaziunii fiscale [30].

43. Această recunoaștere este deosebit de importantă în speță, întrucât, astfel cum vom arăta în continuare, deși are rolul de a preveni dubla deducere a pierderilor, menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre nu justifică restrângerea libertății de stabilire.

1. Repartizarea competenței de impozitare

44. Menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre constituie un motiv justificativ recunoscut de Curte în jurisprudența constantă [31].

45. În acest sens, atribuțiile privind repartizarea competenței de impozitare sunt deținute de statele membre. În stadiul său actual, dreptul Uniunii nu impune, în principiu, criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre [32]. În conformitate cu practica fiscală internațională, statele membre și-au delimitat în general competențele astfel încât un stat deține atât competența de impozitare în ceea ce privește veniturile mondiale obținute de societățile rezidente, cât și în ceea ce privește veniturile obținute pe teritoriul național de sediile permanente ale societăților străine. Dubla impozitare a veniturilor obținute de sediile permanente rezultată astfel este evitată în general prin faptul că statul în care are sediul o societate scutește aceste venituri de la impozitare sau deduce impozitul aplicat în celălalt stat din impozitul perceput de el în cadrul impozitării societății [33].

46. Având în vedere această practică fiscală internațională, statele membre pot lua măsurile necesare în vederea menținerii repartizării competenței lor de impozitare cu scopul de a-și asigura exercitarea competenței fiscale în raport cu activitățile realizate pe teritoriul lor [34].

47. În speță, competențele de impozitare sunt reglementate în conformitate cu practica fiscală internațională descrisă anterior. Conform articolului 7 din convenția privind evitarea dublei impuneri încheiată între Regatul Unit și Țările de Jos, Regatul Unit deține competența de impozitare atât în ceea ce privește veniturile obținute de societățile rezidente, cât și în ceea ce privește veniturile obținute de sediile permanente rezidente ale societăților străine.

48. Prin urmare, se ridică întrebarea dacă se aduce atingere acestor competențe de impozitare ale Regatului Unit în cazul în care pierderile înregistrate de un sediu permanent rezident al unei societăți străine (LG.PD Netherlands) pot fi deduse din baza de evaluare a impozitului pe profit care revine unei societăți rezidente (persoanei impozabile), deși, în principiu, aceste pierderi pot fi utilizate pentru deducere și în Țările de Jos.

29 — A se vedea punctul 59 din Concluziile noastre prezentate la 10 septembrie 2009 în cauza SGI (C-311/08, Rep., p. I-487).

30 — Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, Rep., p. I-12273, punctele 45-49); a se vedea de asemenea în această privință și Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 42).

31 — A se vedea printre altele Hotărârile Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2, punctul 45), Lidl Belgium (citată la nota de subsol 6, punctul 31) și National Grid Indus (citată la nota de subsol 30, punctul 45).

32 — A se vedea Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux (C-128/08, Rep., p. I-6823, punctele 30 și 33 și jurisprudența citată).

33 — A se vedea punctele 49-51 din Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate la 23 februarie 2006 în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673).

34 — A se vedea Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 24, punctul 56), Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 42), Hotărârea Oy AA (citată la nota de subsol 11, punctul 54), Hotărârea din 4 decembrie 2008, Jobra (C-330/07, Rep., p. I-9099, punctul 33), și Hotărârea National Grid Indus (citată la nota de subsol 30, punctul 46).

49. În opinia noastră, această situație nu se regăsește în speță. Prin transferul pierderilor nu se aduce atingere competenței de impozitare a Regatului Unit în ceea ce privește veniturile persoanei impozabile, întrucât pot fi transferate numai pierderile care intră în competența de impozitare a Regatului Unit. Toate operațiunile despre care este vorba în speță sunt realizate pe baza competenței de impozitare a Regatului Unit: pierderile înregistrate în țară de o entitate impozabilă rezidentă (LG.PD Netherlands, în ceea ce privește sediul său permanent din Regatul Unit) trebuie scăzute din profiturile obținute în țară de entitatea impozabilă (contribuabilul).

50. Pentru a asigura competența de impozitare a Regatului Unit este lipsit de relevanță faptul dacă pierderile care urmează să fie transferate pot fi deduse și în Țările de Jos, întrucât deducerea realizată în această țară nu are nicio influență asupra competenței de impozitare a Regatului Unit. Acestei competențe i se poate aduce atingere numai dacă sunt deduse pierderile înregistrate în aria de competență exclusivă a unui alt stat membru. Astfel de pierderi ar reduce într-adevăr venitul fiscal al Regatului Unit, în pofida faptului că profiturile rezultate din activitatea respectivă nu pot fi impozitate.

51. În consecință, Curtea a examinat evitarea dublei deduceri a pierderilor aproape exclusiv în cazurile în care un stat membru a refuzat să deducă pierderile survenite într-un alt stat membru [35]. Până în prezent a existat o singură cauză în care a fost vorba exclusiv despre pierderi înregistrate în țara de rezidență, Curtea respingând, în Hotărârea Papillon, obiectivul de a evita dubla deducere a pierderilor pentru motivul că este vorba despre luarea în considerare a unor pierderi înregistrate într-un singur stat membru [36].

52. În speță, profiturile rezultate din activitatea desfășurată în țara de rezidență de sediul permanent al LG.PD Netherlands sunt supuse competenței de impozitare a Regatului Unit. Prin urmare, nu se poate refuza deducerea pierderilor rezultate din această activitate prin invocarea necesității de a menține repartizarea competenței de impozitare, întrucât acest motiv justificativ trebuie să asigure exclusiv – astfel cum a precizat Curtea în Hotărârea Lidl Belgium – simetria dintre dreptul de a impozita beneficiile și posibilitatea de a deduce pierderile [37]. Sau, astfel cum a subliniat însuși guvernul Regatului Unit în cauza Marks & Spencer: profiturile și pierderile reprezintă cele două fețe ale aceleiași monede [38].

53. Acestui fapt nu i se opune nici argumentul Regatului Unit, menționat anterior, conform căruia o societate rezidentă și o sucursală a unei societăți străine nu se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv în ceea ce privește impozitarea lor, aspect pe care dorim să îl analizăm aici încă o dată.

54. Astfel, în Hotărârea X Holding, Curtea a constatat că, în ceea ce privește motivul justificativ legat de repartizarea competenței de impozitare, din perspectiva statului de origine al unei societăți, sediile permanente situate în alt stat membru și filialele sale nerezidente nu se găsesc într-o situație comparabilă. Astfel, filiala este integral impozabilă în alt stat membru, în timp ce sediul permanent rămâne în principiu parțial sub incidența competenței fiscale a statului membru de origine [39].

35 — A se vedea Hotărârile Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2), Oy AA (citată la nota de subsol 11) și Lidl Belgium (citată la nota de subsol 6).

36 — Hotărârea Papillon (citată la nota de subsol 24, punctul 39).

37 — Hotărârea Lidl Belgium (citată la nota de subsol 6, punctul 33).

38 — Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2, punctul 43).

39 — Hotărârea X Holding (citată la nota de subsol 10, punctul 38).

55. După cum am precizat deja în Concluziile noastre prezentate în cauza X Holding, în ceea ce privește repartizarea competenței de impozitare, obligațiile statului de origine sunt diferite de cele ale statului gazdă [40]. Statul de origine poate trata în mod diferit sediile permanente străine și filialele unei societăți rezidente, întrucât acesta are dreptul de a impozita numai profitul realizat de sediile permanente străine – în general de rang inferior –, nu și profitul realizat de filialele unei societăți străine.

56. În cazul statului gazdă, situația este însă diferită. Acesta are în general drept de impozitare în privința ambelor forme de stabilire. De aceea, statul gazdă este obligat să aplice același tratament celor două forme de stabilire ale unei societăți cu sediul într-un alt stat membru în momentul prelevării impozitului [41].

57. Pentru aceste motive, în calitate de stat gazdă, Regatul Unit nu poate invoca motivul justificativ privind menținerea repartizării competenței de impozitare pentru a refuza, în anumite condiții, sucursalelor situate pe teritoriul său național, în contrast cu societățile rezidente, degrevarea la nivelul grupului.

2. Dubla deducere a pierderilor

58. În continuare, trebuie să se examineze aspectul dacă obiectivul de a evita dubla deducere a pierderilor poate constitui un motiv justificativ independent.

59. Conform constatărilor din acțiunea principală, LG.PD Netherlands poate invoca, cel puțin parțial, pierderile înregistrate de sediul său permanent din Regatul Unit în cadrul procedurii de impozitare din Țările de Jos, respectiv în cadrul unei entități fiscale. Astfel cum s-a precizat deja în cauza X Holding, pierderile înregistrate de sediile permanente străine ale unei societăți rezidente în Țările de Jos pot conduce la o reducere temporară a impozitului societății perceput în această țară [42]. Prin urmare, în speță există riscul – cel puțin ocazional – al unei duble deduceri a pierderilor, în Regatul Unit și în Țările de Jos.

60. În Hotărârea Lidl Belgium, Curtea a admis totuși că este compatibilă cu libertatea de stabilire situația în care o societate nu poate deduce pierderile unui sediu permanent situat într-un alt stat membru, în măsura în care există o convenție privind evitarea dublei impuneri care prevede că veniturile acestuia se impozitează în celălalt stat membru, unde pot fi deduse și pierderile aferente anilor fiscali viitori. În cazul în care statul membru în care este situat sediul permanent ia în considerare atât profiturile, cât și pierderile în scopul impozitării, statul membru în care este situată societatea are opțiunea de a nu deduce pierderile înregistrate de un astfel de sediu permanent. Prin urmare, Regatul Țărilor de Jos nu își exercită competențele recunoscute prin această jurisprudență.

61. Pe de altă parte, o astfel de deducere a pierderilor înregistrate de un sediu permanent străin nu încalcă nici libertatea de stabilire [43]. În consecință, statele membre pot să ia în considerare pierderile înregistrate de sediile permanente străine în momentul impozitării societăților rezidente, însă această posibilitate nu este o obligație impusă de dreptul Uniunii [44].

40 — A se vedea punctele 51-62 din Concluziile prezentate la 19 noiembrie 2009 în cauza X Holding (C-337/08, Rep., p. I-1215).

41 — Concluziile prezentate în cauza X Holding (citate la nota de subsol 40, punctul 62).

42 — A se vedea Hotărârea X Holding (citată la nota de subsol 10, punctul 35) și Concluziile noastre prezentate în cauza X Holding (citate la nota de subsol 40, punctul 39).

43 — Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Rep., p. I-8061).

44 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza X Holding (citate la nota de subsol 40, punctul 50).

62. În cazul în care statul membru în care societatea are sediul ia totuși în considerare pierderile înregistrate de sediul permanent străin, rezultă în final – cel puțin ocazional – o dublă deducere a pierderilor înregistrate de un sediu permanent străin. Într-un asemenea caz nu se poate identifica însă motivul pentru care statul membru în care este situat sediul permanent ar trebui să aibă dreptul de a nu deduce pierderile invocând faptul că acestea sunt deja deduse în statul membru în care este situat sediul societății. Astfel, competența de impozitare a statului membru în care este situat sediul permanent nu este, după cum s-a precizat anterior, afectată de acest fapt. Venitul său fiscal este același, indiferent dacă pierderile înregistrate de sediul permanent sunt deduse și în statul în care se află sediul societății.

63. În plus, delimitarea internațională actuală a drepturilor de impozitare chiar impune dubla deducere a pierderilor. Această situație se regăsește întotdeauna atunci când și veniturile sunt luate în considerare în vederea impozitării de două state diferite. În cazul în care dubla impozitare a veniturilor obținute de un sediu permanent străin se suprapune procedurii de calcul aplicate în statul în care este situat sediul societății, veniturile acesteia sunt impozitate atât în statul în care este situat sediul permanent, cât și în statul unde se află sediul societății. Dubla deducere a pierderilor reprezintă în aceste cazuri o consecință logică a dublei înregistrări fiscale a unei surse de venit.

64. Având în vedere precizările anterioare, evitarea dublei deduceri a pierderilor nu poate constitui un scop în sine. Din perspectiva evitării dublei deduceri a pierderilor se pune exclusiv problema dacă, în cadrul repartizării echilibrate a competenței de impozitare, un stat membru are dreptul de a nu deduce o pierdere în vederea impozitării contribuabilului său. Acest drept poate rezulta din faptul că pierderea este dedusă într-un alt stat membru, în a cărei competență fiscală intră și impozitarea profiturilor rezultate din activitatea respectivă. Pierderea este atribuită acestui din urmă stat membru întrucât el impozitează profiturile corespunzătoare. Deducerea într-un alt stat membru, care nu impozitează profiturile, ar fi eventual „dublă”.

65. În această măsură, Regatul Unit nu trebuie să deducă „dublu”, ci „simplu” pierderile înregistrate de un sediu permanent ale cărui profituri le impozitează. Legislația Regatului Unit prevede în principiu acest lucru prin faptul că oferă posibilitatea de a transfera în ani fiscali anteriori sau viitori pierderile înregistrate de sediile permanente.

66. Pentru acest motiv, în plus, dispozițiile fiscale din Regatul Unit – chiar și în cazul în care s-ar recunoaște evitarea dublei deduceri a pierderilor ca motiv justificativ independent – nu ar fi, în orice caz, adecvate pentru a împiedica o asemenea deducere. Astfel, Curtea a arătat deja că o reglementare națională este adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului invocat numai în cazul în care răspunde în mod efectiv intenției de realizare a acestuia în mod coerent și sistematic [45].

67. În mod evident, această situație nu se regăsește în Regatul Unit în ceea ce privește dubla deducere a pierderilor înregistrate de sediile permanente situate pe teritoriul național ale societăților străine. Condiția prevăzută în secțiunea 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA se aplică numai degrevării la nivelul grupului. Dreptul de reportare a pierderilor în cursul unor ani fiscali diferiți este conferit totuși sediilor permanente situate în Regatul Unit indiferent dacă astfel de pierderi sunt deduse și în statul membru unde se află sediul societății. Reglementările fiscale, în ansamblu, referitoare la deducerea pierderilor nu urmăresc astfel în mod consecvent evitarea dublei deduceri a pierderilor.

45 — Hotărârea din 10 martie 2009, Hartlauer (C-169/07, Rep., p. I-1721, punctul 55), și – în ceea ce privește libera prestare a serviciilor – Hotărârea din 8 iulie 2010, Sjöberg și Gerdin (C-447/08 și C-448/08, Rep., p. I-6921, punctul 40).

3. Concluzie intermediară

68. Prin urmare, la a doua întrebare preliminară trebuie să se răspundă că restrângerea libertății de stabilire nu poate fi justificată de menținerea repartizării competenței de impozitare nici chiar în cazul în care ar fi coroborată cu evitarea dublei deduceri a pierderilor. Restrângerea nu poate fi justificată exclusiv nici prin invocarea evitării dublei deduceri a pierderilor, întrucât aceasta nu constituie un motiv justificativ de sine stătător.

C — *Cu privire la a treia întrebare preliminară: caracterul proporțional al restricției*

69. Justificarea restrângerii ar fi însă exclusă în speță și în cazul în care Curtea ar ajunge la concluzia că evitarea dublei deduceri a pierderilor constituie un motiv justificativ de sine stătător și că reglementarea contestată este, în plus, adecvată pentru atingerea acestui obiectiv.

70. Astfel, chiar și în cazul în care există un motiv justificativ, restrângerea libertății de stabilire nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru realizarea acestui obiectiv [46].

71. Trebuie subliniat faptul că, în speță, contrar precizărilor unora dintre participanții la procedură, examinarea oportunității reglementării contestate nu trebuie realizată conform criteriilor stabilite în Hotărârea Marks & Spencer, întrucât hotărârea respectivă are la bază o situație în care o reglementare națională are drept scop menținerea repartizării competenței de impozitare. Reglementarea contestată în speță nu urmărește însă acest scop, astfel cum s-a menționat deja. În cazul în care, în privința acestei reglementări, s-ar admite existența unui motiv justificativ independent, sub forma evitării unei duble deduceri a pierderilor, criteriile privind oportunitatea unei astfel de reglementări ar trebui corelate cu acest motiv justificativ.

72. Având în vedere precizările anterioare, considerăm că reglementarea prevăzută în secțiunea 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA depășește din mai multe puncte de vedere ceea ce ar fi necesar în vederea evitării dublei deduceri a pierderilor.

73. În primul rând, conform acestei reglementări, transferul pierderilor este exclus și atunci când o parte a pierderilor în cauză sunt deduse în scopul stabilirii unui impozit datorat în străinătate. În cazul în care pierderile înregistrate în Regatul Unit sunt deduse doar parțial într-un alt stat membru, transferul pierderilor este refuzat în privința celeilalte părți a pierderilor, în pofida faptului că în această privință nu există temerea privind o dublă deducere a pierderilor.

74. În al doilea rând, reglementarea nu operează nicio distincție în funcție de modul în care sunt deduse pierderile în scopul unui impozit datorat în străinătate: permanent sau temporar. În cazul în care celălalt stat membru deduce doar în mod temporar pierderile înregistrate de un sediu permanent străin al societății sale, prin retragerea acestei deduceri în cazul profiturilor viitoare înregistrate de sediul permanent [47], atunci deducerea în străinătate a pierderilor poate fi realizată ulterior. Pentru un astfel de caz, legislația privind impozitul pe profit din Regatul Unit nu prevede însă, conform informațiilor prezentate în speță, nicio posibilitate de degrevare la nivelul grupului.

46 — A se vedea printre altele Hotărârea din 31 martie 1993, Kraus (C-19/92, Rec., p. I-1663, punctul 32), Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 49), și Hotărârea National Grid Indus (citată la nota de subsol 30, punctul 42).

47 — Cu privire la acest regim de recuperare din Țările de Jos, a se vedea Concluziile prezentate în cauza X Holding (citate la nota de subsol 40, punctele 39 și 48).

75. În al treilea rând, în opinia noastră, excluderea degrevării la nivelul grupului conform secțiunii 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA depășește ceea ce este necesar în acele cazuri în care există numai posibilitatea de a deduce pierderile într-un alt stat „în orice perioadă contabilă”. Această posibilitate nu trebuie exclusă nici în cazul în care, în ceea ce privește societatea străină în cauză – precum în speță – a fost deschisă o procedură de insolvență. Astfel, este posibilă, de exemplu, reportarea pierderilor sau procedura de insolvență poate avea ca efect continuarea activității întreprinderii.

76. Având în vedere restricțiile multiple, considerăm că reglementarea prevăzută în secțiunea 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA urmărește în esență admiterea degrevării la nivelul grupului numai atunci când în statul membru unde se află societatea străină nu se prevede *în general* o deducere a pierderilor înregistrate de sediile permanente britanice. În schimb, situația dintr-un caz concret este aproape lipsită de relevanță.

77. Prin urmare, la a treia întrebare ar trebui să se răspundă, în orice caz, că reglementarea în ansamblu depășește ceea ce este necesar în vederea evitării dublei deduceri a pierderilor.

D — *Cu privire la a patra întrebare preliminară: efectele juridice ale unei interziceri a restricției*

78. Prin intermediul celei de a patra întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în final să se stabilească ce relevanță are o încălcare a libertății de stabilire pentru soluționarea acțiunii principale. Întrucât o reglementare precum cea la care se referă secțiunea 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA încalcă libertatea de stabilire [48], trebuie să se răspundă la această întrebare.

79. Contextul acestei întrebări este faptul că, în speță, numai LG.PD Netherlands a făcut uz de libertatea de stabilire conferită de articolele 43 și 48 CE. În schimb, libertatea de stabilire a persoanei impozabile care invocă un drept de degrevare la nivelul grupului nu este restrânsă. Dimpotrivă, aceasta este afectată de împrejurarea că libertatea de stabilire a partenerului său contractual de la care ea intenționează să preia pierderile în schimbul unei remunerații este restrânsă ca urmare a reglementărilor fiscale din Regatul Unit. Interdicția prevăzută de articolul 43 CE îi poate totuși profita persoanei impozabile în acțiunea principală?

80. Guvernul Regatului Unit a susținut în această privință că libertatea de stabilire constituie un drept subiectiv. În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și nu trebuie să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (principiul efectivității) [49]. Revine instanței naționale sarcina să examineze consecințele pe care respectarea acestor principii le are în acțiunea principală.

81. În opinia noastră, jurisprudența citată nu este de la bun început relevantă în speță, întrucât se referă numai la reglementarea modalităților procedurale privind invocarea drepturilor prevăzute de dreptul Uniunii. Pentru soluționarea acțiunii principale prezintă însă relevanță aspectul dacă domeniul de aplicare material al libertății de stabilire are o sferă atât de largă încât articolul 43 CE să asigure și protecția persoanei impozabile din acțiunea principală. Acest lucru trebuie verificat în cele ce urmează.

48 — A se vedea secțiunile A, B și C de mai sus.

49 — Hotărârea din 8 septembrie 2011, Rosado Santana (C-177/10, Rep., p. I-7907, punctul 89 și jurisprudența citată).

82. Articolul 43 CE are efect direct [50]. Prin urmare, instanța națională are obligația să înlăture aplicarea oricărei norme naționale în măsura în care nu este conformă acestei dispoziții [51].

83. Articolul 43 primul paragraf prima teză CE interzice restricțiile privind libertatea de stabilire. În prezenta cauză nu trebuie să se clarifice aspectul dacă această interdicție prevede un simplu drept subiectiv sau dacă are un domeniu de aplicare material independent de persoana care își exercită dreptul de stabilire conform acestei dispoziții. Astfel, în legătură cu diferitele libertăți, Curtea a subliniat că și alte persoane decât cele cărora le este recunoscută în mod direct această libertate pot beneficia de aceasta atunci când libertatea fundamentală nu își poate produce în alt mod efectele depline [52].

84. În opinia noastră, în speță este evident faptul că libertatea de stabilire își poate produce în totalitate efectele numai atunci când și persoana impozabilă din acțiunea principală poate invoca faptul că dispoziția națională încalcă libertatea de stabilire.

85. Restricția din speță a transferului pierderilor este interzisă de articolul 43 CE. Astfel cum am constatat, restrângerea libertății de stabilire a LG.PD Netherlands constă în faptul că partenerului său contractual – în speță persoana impozabilă – nu îi este acordat un avantaj, iar societatea însăși suferă astfel dezavantaje [53]. Așadar, libertatea de stabilire a LG.PD Netherlands poate fi garantată prin acordarea unui avantaj partenerului său contractual. Avantajul privind transferul pierderilor, și anume reducerea bazei de impozitare a societății solicitante – în speță persoana impozabilă –, poate fi însă invocat numai de această societate în cadrul procedurii de impozitare.

86. Dimpotrivă, astfel cum a susținut guvernul Regatului Unit, producerea efectelor depline ale libertății de stabilire nu poate fi garantată prin posibilitatea întreprinderii LG.PD Netherlands, care în speță și-a exercitat libertatea de stabilire, de a solicita, în anumite condiții, despăgubiri. Pe de o parte, cheltuielile aferente ar constitui o atingere în plus adusă libertății de stabilire a LG.PD Netherlands. Pe de altă parte, prin aceasta nu s-ar putea înlătura dezavantajul care rezultă din faptul că societățile stabilite în Regatul Unit nu intenționează nicidecum să înființeze, în condițiile date, ca urmare a lipsei posibilității de transfer a pierderilor, un consorțiu cu participarea LG.PD Netherlands.

87. Un punct de vedere diferit ar permite de altfel statelor membre să adopte o reglementare discriminatorie indirectă. Astfel, ar putea fi sancționați numai partenerii contractuali ai unei societăți care își exercită libertatea de stabilire. Într-adevăr, în anumite condiții, societatea străină ar putea invoca un drept la despăgubiri față de statul membru în cauză. În numeroase cazuri, dovada prejudiciului ar putea fi însă greu de făcut atunci când, prin riscul de a fi sancționat, partenerul contractual este descurajat încă de la începerea relațiilor de afaceri cu societatea străină.

88. Pentru a garanta libertatea de stabilire, aplicabilitatea directă a articolelor 43 CE și 48 CE trebuie, prin urmare, să se extindă în orice caz și asupra unui partener contractual în cazul în care dezavantajele care există pentru acesta reprezintă cauza restrângerii libertății de stabilire.

89. Având în vedere considerațiile anterioare, este lipsit de relevanță faptul că persoana impozabilă din acțiunea principală nu își exercită ea însăși libertatea de stabilire. Articolele 43 CE și 48 CE impun de asemenea neaplicarea în acțiunea principală a dispoziției contestate prevăzute în secțiunea 403D alineatul (1) litera (c) din ICTA.

50 — Hotărârea din 13 aprilie 2010, Wall (C-91/08, Rep., p. I-2815, punctul 68).

51 — A se vedea printre altele Hotărârea din 9 martie 1978, Simmenthal (106/77, Rec., p. 629), și Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten (C-409/06, Rep., p. I-8015, punctul 55).

52 — A se vedea Hotărârea din 7 iulie 1992, Singh (C-370/90, Rec., p. I-4265, punctul 23), Hotărârea din 7 mai 1998, Clean Car Autoservice (C-350/96, Rec., p. I-2521, punctul 20), și Hotărârea din 11 ianuarie 2007, ITC (C-208/05, Rep., p. I-181, punctul 26); a se vedea de asemenea și Hotărârea din 12 aprilie 1994, Halliburton Services (C-1/93, Rec., p. I-1137, punctul 20).

53 — A se vedea punctul 29 de mai sus.

V — Concluzie

90. Având în vedere ansamblul acestor considerații, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber, după cum urmează:

„1) Există o restrângere a libertății de stabilire conferite în temeiul articolelor 43 CE și 48 CE în cazul în care un stat membru interzice transferul pierderilor înregistrate în acest stat membru de sediul permanent rezident al unei societăți nerezidente către o societate rezidentă printr-o degrevare la nivelul grupului, în măsura în care, în vederea aplicării unui impozit datorat în străinătate, orice parte a acestor pierderi poate fi dedusă în orice perioadă fiscală din profiturile obținute în străinătate de societatea respectivă sau de o altă persoană sau dacă pierderile pot fi deduse pe orice altă cale din aceste profituri.

2) Această restrângere nu poate fi justificată nici de menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre, nici de prevenirea dublei deduceri a pierderilor și nici de o combinare a acestor două obiective.

3) Într-o situație precum cea din acțiunea principală, un stat membru este obligat să înlăture aplicarea unei dispoziții care încalcă articolele 43 CE și 48 CE și în favoarea persoanei impozabile care invocă o degrevare la nivelul grupului.”