CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 4 septembrie 2008 [1]

I — Introducere

1. Obiectul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate de Conseil d'État (Franța) este reprezentat de prevederi ale Codului general al impozitelor francez (code général des impôts français, denumit în continuare „CGI"), referitoare la regimul de impozitare la nivel de grup.

2. Concepția care stă la baza „integrării fiscale" (*intégration fiscale*) facilitate prin intermediul acestor prevederi este de a asimila un grup format din societatea-mamă și filiale unei întreprinderi având mai multe sedii permanente. Regimul de impozitare la nivel de grup permite unei societăți-mamă să compenseze profitul și pierderile tuturor societăților aparținând grupului, iar ulterior să poată fi singura obligată la plata impozitului pe profit datorat pentru totalitatea rezultatelor obținute la nivelul grupului.

3. Reclamanta din acțiunea principală, o societate de drept francez, dorește să realizeze împreună cu subfiliala sa franceză o „integrare fiscală". Particularitatea acestui caz rezidă în aceea că subfiliala este deținută prin intermediul unei filiale de drept olandez. Administrația fiscală franceză a respins „integrarea fiscală" a respectivei societăți-mamă și a subfilialei, motivând că între acestea s-ar interpune o filială care nu ar fi supusă regimului privind impozitul pe profit în Franța.

4. În acest context, instanța de trimitere urmărește să afle dacă acest refuz poate fi considerat o restricție nejustificată a libertății de stabilire.

5. Pentru a nu exista îndoieli, trebuie subliniat încă de la început că obiectul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare nu este constituit de întrebarea dacă o filială de drept olandez trebuie să fie inclusă în „integrarea fiscală". Solicitarea societății-mamă franceze s-a referit doar la o integrare împreună cu subfilialele sale franceze. Prin urmare, prezenta situație se distinge de cele care, de exemplu, au stat la baza Hotărârii Oy AA [2] și a Hotărârii Marks & Spencer [3],

1 — Limba originală: germana.

2 — Hotărârea din 18 iulie 2007 (C-231/05, Rep., p. I-6373).

3 — Hotărârea din 13 decembrie 2005 (C-446/03, Rec., p. I-10837).

deoarece acestea din urmă s-au referit la întrebări legate de modalitatea *transfrontalieră* de luare în considerare a profiturilor și a pierderilor înregistrate la societăți ale unui grup stabilite în diferite state membre. Dimpotrivă, în speță, trebuie stabilit doar dacă o societate intermediară nerezidentă poate furniza legătura necesară care să permită integrarea între o societate-mamă și subfiliale rezidente.

7. O societate-mamă poate determina, în principiu, în mod liber întinderea consolidării, putând stabili, prin urmare, societățile care trebuie să ia parte la „integrarea fiscală". Totuși, conform deciziei de trimitere, din formularea articolului 223 A din CGI rezultă că societatea-mamă a grupului, atunci când stabilește întinderea acestuia, nu poate include o societate pe care o deține în mod indirect decât atunci când societatea prin intermediul căreia deține participația este ea însăși membră a grupului și, în consecință, este supusă impozitului pe profit în Franța.

II — Cadrul juridic

6. Articolul 223 A din CGI, în versiunea aplicabilă situației de fapt din acțiunea principală, prevede:

„O societate […] poate fi singura obligată să plătească impozitul pe profit datorat pentru totalitatea rezultatelor grupului constituit din această societate și din societățile la care aceasta deține, direct sau indirect, prin intermediul unor societăți ale grupului, cel puțin 95 % din capital, în mod neîntrerupt în cursul exercițiului, […] Societățile aparținând grupului continuă să aibă obligația de a-și declara rezultatele care pot fi supuse controlului în condițiile menționate la articolele L. 13, L. 47 și L. 57 din Codul de procedură fiscală (Livre des Procédures Fiscales). […] Pot fi membre ale grupului doar societățile care și-au dat acordul și ale căror rezultate sunt supuse impozitului pe profit […]"

8. La articolul 223 B din CGI se prevede că „[r]ezultatul de ansamblu este stabilit de societatea-mamă prin efectuarea sumei algebrice a rezultatelor fiecărei societăți a grupului care pot fi determinate în condițiile dreptului comun sau conform modalităților prevăzute la articolul 217bis […]"

9. Din decizia de trimitere rezultă că articolele 223 B, 223 D și 223 F din CGI prevăd neutralizarea unor operațiuni interne grupului, precum provizioane pentru creanțe incerte sau pentru riscuri între societăți ale grupului, renunțare la creanțe sau subvenții interne grupului, provizioane pentru devalorizarea participațiilor deținute în alte societăți ale grupului și cesiuni de mijloace fixe în cadrul acestuia din urmă.

III — Situația de fapt și acțiunea principală

10. Reclamanta din acțiunea principală, Société Papillon (denumită în continuare „Papillon”), este o societate cu sediul în Franța. Papillon deținea 100 % din capitalul societății olandeze Artist Performance and Communication (APC) BV (denumită în continuare „APC”). APC deținea la rândul ei 99,99 % din părțile sociale ale societății Kiron SARL (denumită în continuare „Kiron”), cu sediul în Franța. Kiron deținea la rândul ei alte societăți franceze.

11. Începând cu 1 ianuarie 1989, Papillon a optat pentru modelul „integrării fiscale”. În cadrul grupului, la a cărui conducere se afla Papillon, au fost incluse Kiron și mai multe filiale franceze ale acesteia din urmă. Totuși, administrația fiscală a refuzat ulterior să acorde societății Papillon avantajul regimului „integrării fiscale”. Aceasta și-a motivat decizia prin aceea că Papillon nu putea să constituie un grup cu societăți deținute în mod indirect prin intermediul unei societăți rezidente în Țările de Jos, din moment ce această din urmă societate nu era supusă impozitului pe profit în Franța și, prin urmare, ea însăși nu putea face parte din „integrarea fiscală”. În consecință, Papillon a fost impozitată la valoarea profitului propriu fără a putea face compensarea acestuia, pe calea „integrării fiscale”, cu rezultatele altor societăți ale grupului.

12. Papillon a contestat surplusul de impozit pe profit care a fost stabilit în sarcina sa pentru o perioadă de trei ani, precum și penalitățile aplicate cu această ocazie. Prin Hotărârea din 9 februarie 2004, tribunal administratif de Paris [4] a respins o parte din pretențiile sale în măsura în care a constatat că nu este necesar să se pronunțe asupra fondului cauzei datorită unei reduceri fiscale acordate în timpul derulării procedurii. În apel, cour administrative d’appel de Paris [5], constatând din nou că nu este necesar să se pronunțe asupra fondului cauzei datorită unei noi reduceri fiscale acordate în timpul derulării procedurii și după ce a dispus o reducere parțială a impozitelor și a penalităților în litigiu, a respins celelalte capete de cerere ale acțiunii formulate de Papillon.

13. Împotriva hotărârii pronunțate de cour administrative d’appel de Paris, Papillon a declarat recurs la Conseil d’État, instanța de trimitere.

IV — Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare

14. Prin Hotărârea din 10 iulie 2007, primită de Curte la 12 septembrie 2007, Conseil d’État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

4 — Tribunalul Administrativ din Paris.
5 — Curtea Administrativă de Apel din Paris.

„1) În măsura în care avantajul fiscal care rezultă din regimul «integrării fiscale» își produce efectele la impozitarea societății-mamă a grupului, care poate compensa profitul și pierderile realizate de toate societățile grupului integrat și poate beneficia de neutralizarea fiscală a operațiunilor interne acestui grup, imposibilitatea care rezultă din regimul definit la articolul 223 A și următoarele din code général des impôts, de a include în cadrul unui grup fiscal integrat o subfilială a societății-mamă când aceasta este deținută prin intermediul unei filiale care nu este supusă impozitului francez pe profit, întrucât este stabilită în alt stat membru al Comunității Europene și nu exercită activități în Franța și nu poate, așadar, aparține ea însăși grupului, constituie o restricție privind libertatea de stabilire ca urmare a consecinței fiscale a opțiunii societății-mamă de a deține o subfilială prin intermediul unei filiale franceze sau mai degrabă prin intermediul unei filiale stabilite în alt stat membru?

indirecte a subfilialei, rămânând în același timp în mod necesar exclusă de la aplicarea regimului grupului pentru că nu se încadrează în domeniul de aplicare al impozitului francez, fie din orice alt motiv imperativ de interes general?”

15. În procedura în fața Curții, Papillon, guvernele francez, olandez și german, precum și Comisia Comunităților Europene au prezentat observații scrise și orale. În plus, guvernul spaniol a prezentat observații orale.

V — Apreciere juridică

2) În cazul unui răspuns afirmativ, o astfel de restricție poate fi justificată fie de necesitatea de a păstra coerența sistemului «integrării fiscale», în special mecanismele de neutralizare fiscală a operațiunilor interne ale grupului, având în vedere consecințele unui sistem care ar consta în a considera filiala stabilită în alt stat membru ca aparținând grupului numai pentru a îndeplini condiția deținerii

16. Prin intermediul celor două întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile franceze în litigiu constituie o restricție privind libertatea de stabilire și – în cazul în care se constată existența unei asemenea restricții – dacă aceasta poate fi justificată.

A — *Observații introductive*

17. Dispozițiile în litigiu au ca obiect regimul de impozitare aplicat societăților și privesc, așadar, un impozit direct. În această privință, se impune să amintim pentru început jurisprudența constantă a Curții, conform căreia, deși fiscalitatea directă ca atare nu intră în competența Comunității, statele membre trebuie totuși să își exercite competențele rămase în sarcina lor cu respectarea dreptului comunitar [6].

18. În continuare, trebuie să constatăm că instanța de trimitere a apreciat în mod corect că prezenta situație de fapt intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire în sensul articolului 43 CE, și nu în cel avut în vedere de libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

19. Pentru a răspunde la întrebarea dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile fundamentale, trebuie luat în considerare obiectul reglementării naționale în cauză [7].

20. Dispozițiile naționale care se aplică numai în cazul participațiilor ce permit exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății și stabilirea activităților acesteia intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire [8]. În acest sens, reglementări naționale care nu privesc decât relații în cadrul unui grup de societăți afectează în mod preponderent libertatea de stabilire [9]. Presupunând că asemenea norme ar avea în același timp efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte nu ar fi decât urmarea inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză autonomă a normelor menționate în raport cu prevederile articolului 56 și următoarele CE [10].

21. Ca urmare, în speță, doar libertatea de stabilire este relevantă. Într-adevăr, potrivit dispozițiilor în litigiu, o integrare fiscală poate fi luată în considerare numai pentru societăți în cadrul cărora societatea-mamă deține, direct sau indirect, cel puțin 95 % din capital. O participație atât de importantă oferă posibilitatea exercitării unei influențe certe și decisive asupra societăților deținute.

6 — A se vedea printre altele Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 40), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36), Hotărârea Oy AA, citată anterior (punctul 18), și Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 66).

7 — A se vedea printre altele Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 34 și 44-49), Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 26-34), și Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, Rep., p. I-4051, punctele 22 și 23).

8 — Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 22), Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 37), precum și Hotărârile citate anterior Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (punctele 31 și 32), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punctul 27) și Oy AA (punctul 20).

9 — Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 118), precum și Hotărârile citate anterior Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punctul 33), Oy AA (punctul 23) și Burda (punctul 68).

10 — Hotărârile citate anterior Oy AA (punctul 24), Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (punctul 33) și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punctul 34).

B — *Restricția privind libertatea de stabilire*

22. Libertatea de stabilire cuprinde, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [11].

23. Deși, potrivit modului de redactare, prevederile Tratatului CE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa [12].

24. Din motive de claritate, trebuie subliniat încă o dată că instanța de trimitere nu solicită să se stabilească dacă imposibilitatea filialei olandeze de a fi inclusă în „integrarea fiscală" constituie o restricție privind libertatea de stabilire. Dimpotrivă, întrebarea care face obiectul cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare este dacă faptul că o societate-mamă franceză nu poate constitui o „integrare fiscală" cu subfilialele sale franceze atunci când o filială nerezidentă se interpune între acestea constituie o restricție.

25. Astfel cum rezultă din întrebarea preliminară, regimul „integrării fiscale" reprezintă pentru societatea-mamă un avantaj fiscal în ceea ce privește regimul impozitării, datorită posibilității de a compensa profitul și pierderile tuturor societăților. Astfel, prin intermediul acestei compensări, grupul are posibilitatea să exploateze imediat pierderile suferite de diferitele societăți. În lipsa integrării, ar exista doar posibilitatea de a reporta aceste pierderi și, prin urmare, de a le exploata doar în cursul exercițiilor fiscale ulterioare.

26. În temeiul articolului 223 A și următoarele din CGI, acest avantaj fiscal nu este totuși acordat atunci când societatea-mamă, cu sediul în Franța, în exercitarea libertății de stabilire, deține o subfilială, care își are de asemenea sediul pe teritoriul francez, prin intermediul unei filiale care este stabilită în alt stat membru și care nu exercită activități comerciale în Franța.

27. Astfel, aplicarea regimului „integrării fiscale" este condiționată de îndeplinirea a două criterii. Pe de o parte, societățile la care societatea-mamă deține participații indirecte pot fi incluse în „integrarea fiscală" doar atunci când participația este deținută prin

11 — A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35), Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID (C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 20), Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 29), și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 18).

12 — A se vedea Hotărârea Lidl Belgium (punctul 19), Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21), și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 33).

intermediul unei filiale care ia parte ea însăși la „integrarea fiscală". Trebuie să existe, așadar, un „lanț neîntrerupt" de participații. Pe de altă parte, pot să participe la integrare numai societăți care sunt supuse impozitului pe profit francez.

28. Prin urmare, o societate-mamă franceză care deține subfiliala sa stabilită în Franța prin intermediul unei filiale nerezidente nu poate să îndeplinească niciodată condițiile solicitate în vederea unei „integrări fiscale". Dat fiind că filiala nerezidentă nu este supusă impozitului pe profit în Franța, aceasta nu poate să participe la „integrarea fiscală". Astfel, în principiu, nici societățile-mamă și subfilialele lor nu îndeplinesc prima condiție. Prin interpunerea unei filiale nerezindente, acestea nu formează un „lanț neîntrerupt".

29. În schimb, o societate-mamă franceză poate constitui o integrare fiscală împreună cu subfilialele sale franceze atunci când filiala intermediară este stabilită în Franța.

30. Din acest motiv, dispozițiile în discuție în acțiunea principală creează o diferență de tratament în ceea ce privește posibilitatea de a alege regimul „integrării fiscale" în funcție de faptul dacă societatea-mamă deține participațiile sale indirecte prin intermediul unei filiale stabilite în Franța sau într-un alt stat.

31. Desigur, guvernul olandez a subliniat în mod întemeiat că și pentru grupurile strict franceze este valabilă condiția „lanțului neîntrerupt". Cu toate acestea, o societate-mamă franceză care deține subfilialele sale prin intermediul unei filiale stabilite în Franța poate opta în mod liber pentru a include și filiala în „integrarea fiscală" și, prin urmare, pentru a închide lanțul. Dimpotrivă, atunci când aceasta deține subfilialele prin intermediul unei filiale nerezidente, societatea-mamă este privată în principiu de posibilitatea ca, prin includerea filialei, să închidă lanțul participărilor. Or, filiala nu poate fi inclusă în integrare, deoarece nu este supusă impozitului pe profit în Franța.

32. Din acest motiv, guvernul olandez este de părere că restricția nu rezultă din condiția „lanțului neîntrerupt", ci, dimpotrivă, din faptul că o societate nerezidentă nu poate fi inclusă în integrarea fiscală.

33. Din criteriul „lanțului neîntrerupt" rezultă de asemenea un dezavantaj pentru societățile franceze care dețin participații prin intermediul unor societăți din străinătate. Doar acest aspect reprezintă – astfel cum am precizat deja mai sus – obiectul întrebării preliminare. Or, în general, doar societăți-mamă franceze și filialele lor din străinătate se vor afla în situația de a solicita o impozitare la

nivel de grup fără o includere a filialei, întrucât filialele aflate în străinătate nu pot fi incluse *a priori*. Dimpotrivă, grupurile strict naționale pot constitui cu ușurință un lanț „neîntrerupt".

34. Guvernul francez consideră că cele două situații, pe care dispozițiile franceze le tratează în mod diferențiat, nu sunt comparabile. Drept motivare, acesta atrage atenția asupra faptului că, într-un caz precum cel din acțiunea principală, filiala este rezidentă în străinătate și, prin urmare, nu este supusă impozitului pe profit din Franța.

35. Caracterul necomparabil nu poate fi întemeiat doar pe simplul fapt că sediul filialei prin intermediul căreia este deținută participația nu este situat în Franța. Astfel, a admite că un stat membru poate să aplice în mod liber un tratament diferit pentru singurul motiv că sediul unei societăți este situat într-un alt stat membru ar lipsi de conținut normele privind libertatea de stabilire [13].

36. Prin urmare, simplul motiv că filiala nu este supusă impozitului pe profit în Franța, deoarece sediul său este situat în Țările de Jos, nu se poate opune caracterului comparabil. Dimpotrivă, determinant trebuie să fie dacă cele două situații sunt comparabile din punctul de vedere al obiectivului urmărit de dispozițiile franceze privind regimul de impozitare la nivel de grup [14].

37. Obiectivul urmărit de dispozițiile în discuție este acela de a asimila, pe cât posibil, un grup format din societatea-mamă și filialele sale unei întreprinderi având mai multe sedii permanente. În acest scop, se oferă posibilitatea de a consolida rezultatele fiecărei societăți. O societate-mamă franceză care dorește să se consolideze împreună cu subfiliala sa franceză are acest interes, independent de aspectul dacă subfiliala este deținută prin intermediul unei filiale rezidente sau nerezidente. În consecință, cele două situații sunt comparabile.

38. Pentru a rezuma, se reține în acest stadiu că, în conformitate cu dispozițiile franceze, situația fiscală a unei societăți-mamă ale cărei subfiliale sunt deținute prin intermediul unei filiale nerezidente este mai puțin favorabilă decât cea a unei societăți-mamă ale cărei filiale sunt deținute prin intermediul unei filiale rezidente. Prin urmare, opțiunea unei societăți-mamă de a deține o subfilială prin intermediul unei filiale franceze sau a uneia nerezidente poate să creeze dezavantaje de natură fiscală.

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, Rec., p. 273, punctul 18), și Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 42).

14 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Oy AA (punctul 38) și Metallgesellschaft și alții (punctul 60).

39. Această diferență de tratament în funcție de locul în care filialele își au sediul constituie o restricție privind libertatea de stabilire, în condițiile în care aceasta face mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire, astfel încât societățile-mamă ar putea, prin urmare, să renunțe la achiziționarea, la înființarea sau la menținerea unei filiale în alt stat membru [15].

C — *Justificarea restricției*

40. O astfel de restricție nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, trebuie ca aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [16].

1. Respectarea repartizării competenței de impozitare între statele membre

41. Guvernele german și olandez susțin că o restricție privind libertatea de stabilire, astfel cum rezultă din dispozițiile franceze, ar putea fi justificată de necesitatea de a respecta repartizarea competenței de impozitare între statele membre. În plus, această restricție este necesară și pentru a împiedica o dublă luare în considerare a pierderilor și pentru a combate riscul de evaziune fiscală.

42. Aceste justificări au fost recunoscute de Curte în cadrul Hotărârii Marks & Spencer [17]. Totuși, în această hotărâre și în cele care i-au urmat, era avută în vedere posibilitatea de a lua în considerare pierderi și profituri într-un context transfrontalier.

43. Situația din speță este diferită de aceasta din urmă. Astfel, obiectul întrebării instanței de trimitere nu este dacă societatea olandeză trebuie să participe la sistemul integrării fiscale – așadar, dacă și profiturile și pierderile înregistrate de aceasta trebuie incluse în consolidarea fiscală. Într-un astfel de caz, repartizarea puterilor statelor membre în materie fiscală și dubla luare în considerare a pierderilor ar constitui fără îndoială justificările ce ar urma să fie avute în vedere.

15 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior (punctul 25).

16 — A se vedea Hotărârile citate anterior Lidl Belgium (punctul 27), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (punctul 64), Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (punctul 47) și Marks & Spencer (punctul 35).

17 — Referitor la întrebarea dacă aceste trei motive trebuie să existe în mod cumulativ pentru a justifica o restricție, a se vedea pentru un răspuns negativ Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior (punctul 40), și punctul 18 din Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Marks & Spencer, citată anterior (punctul 51).

44. Guvernele german și olandez consideră oportun ca, în speță, să se analizeze pentru început dacă integrarea fiscală trebuie să fie admisă și la nivel transfrontalier. Acestea examinează dacă libertatea de stabilire permite în principiu ca și filiala olandeză să fie inclusă în integrarea fiscală. O asemenea verificare nu oferă însă o concluzie concludentă pentru răspunsul care trebuie oferit la întrebarea preliminară propriu-zisă. Dimpotrivă, obiectul întrebării preliminare este de a stabili dacă dispozițiile franceze care nu permit o integrare fiscală între două societăți franceze între care este interpusă o societate nerezidentă aduce atingere libertății de stabilire. Prin urmare, societatea nerezidentă nu ar trebui să fie inclusă ea însăși în integrarea fiscală, ci doar să creeze legătura dintre societatea-mamă și subfiliale.

45. Dat fiind că, în speță, societatea nerezidentă nu trebuie să fie inclusă în integrarea fiscală, nu rezultă în mod direct niciun fel de probleme cu privire la repartizarea competenței de impozitare între statele membre. În prezenta cauză, nu se poate constata existența unor indicii conform cărora profiturile și pierderile înregistrate de societatea olandeză ar trebui luate în considerare în Franța într-un context transfrontalier.

46. În special, societatea olandeză nu trebuie inclusă în integrarea fiscală în Franța. Prin urmare, nu se întrevede riscul unei duble luări în considerare a pierderilor în sensul jurisprudenței Marks & Spencer. În cazurile în care jurisprudența anterioară a Curții s-a referit la evitarea unei duble luări în considerare a pierderilor, se punea problema luării în considerare a acelorași pierderi în două state membre diferite. Acest lucru este și logic, în măsura în care justificarea cu privire la evitarea dublei luări în considerare a pierderilor se află în strânsă legătură cu repartizarea competenței de impozitare [18]. În acest caz, este avută, așadar, în vedere luarea în considerare a acelorași pierderi de către două autorități fiscale diferite. În prezenta cauză, guvernul francez face referire însă numai la riscul ca pierderile unor societăți franceze să fie luate în considerare în Franța de mai multe ori.

47. Dat fiind că în speță nu se pune problema unei integrări fiscale a societății olandeze, nu există niciun argument pentru a susține că dispozițiile în discuție privind combaterea riscului de evaziune fiscală sunt necesare.

48. Prin urmare, cu titlu de concluzie intermediară, se reține că nu a fost prezentat niciun element conform căruia dispoziția în discuție ar fi justificată de repartizarea competenței de impozitare, de dubla luare în considerare a pierderilor sau de evaziunea fiscală. Din acest motiv, instanța de trimitere și guvernele

18 — A se vedea punctul 54 din Concluziile prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Oy AA, citată anterior.

francez și spaniol nu fac de asemenea referire în mod special la aceste justificări, ci se întemeiază pe conservarea coerenței fiscale drept posibilă justificare.

2. Coerența regimului fiscal

49. Guvernul francez susține că dispozițiile în discuție sunt necesare pentru a păstra coerența sistemului „integrării fiscale". Acesta arată că sistemul „integrării fiscale" prevede consolidarea fiscală a societăților. Drept compensare, acesta prevede însă neutralizarea anumitor operațiuni între societățile grupului conform articolelor 223 B, 223 D și 223 F din CGI. În opinia sa, interpunerea unei societăți nerezidente în lanțul societăților integrate împiedică neutralizarea corespunzătoare a operațiunilor interne grupului și creează, de exemplu, pericolul luării în considerare de mai multe ori a pierderilor cu ocazia stabilirii rezultatelor grupului.

50. În principiu, Curtea a admis deja că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție a exercitării libertăților fundamentale garantate prin tratat [19]. Cu toate acestea, Curtea a utilizat-o într-un mod foarte restrictiv, motiv pentru care, uneori, s-a presupus chiar că aceasta ar fi renunțat la justificarea menționată. Curtea a procedat însă la examinarea justificării și în hotărâri mai recente [20].

51. Pentru ca o asemenea justificare să poată fi acceptată, Curtea solicită existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată [21]. Caracterul direct al unei astfel de legături trebuie stabilit, în funcție de obiectivul urmărit prin reglementarea fiscală în cauză, la nivelul contribuabililor avuți în vedere printr-o corelare riguroasă între elementul de deductibilitate și cel aferent impozitării [22].

52. Cealaltă condiție, conform căreia prelevarea și avantajul fiscal trebuie să se cumuleze în persoana aceluiași contribuabil [23], pare să fi fost abandonată de Curte în Hotărârea Manninen [24]. Pe de altă parte, acest criteriu poate fi considerat ca fiind îndeplinit și în

19 — Hotărârile din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 28), și Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305, punctul 21). A se vedea de asemenea Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 42), și Hotărârea Keller Holding, citată anterior (punctul 40).

20 — Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, Rep., p. I-8491, punctul 56), și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior (punctul 68), Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 46), și Hotărârea din 28 februarie 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 37).

21 — Hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson (C-484/93, Rec., p. I-3955, punctul 18), și Hotărârea ICI, citată anterior (punctul 29). A se vedea de asemenea Hotărârile citate anterior Manninen (punctul 42), Keller Holding (punctul 40) și hotărârile citate la notele de subsol 19 și 20.

22 — Hotărârea Deutsche Shell, citată anterior (punctul 39), care menționează Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, Rec., p. I-2493, punctul 24).

23 — Pentru critica jurisprudenței anterioare, a se vedea punctul 53 și următoarele din Concluziile prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Manninen, citată anterior.

24 — Aceste aprecieri sunt susținute de avocatul general Geelhoed la punctul 88 din Concluziile prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior.

speță, deoarece ar fi artificial ca societățile unui grup – care urmăresc tocmai să fie tratate ca o entitate fiscală – să nu fie considerate „același" contribuabil în sensul acestei jurisprudențe.

53. Astfel cum avocatul general Poiares Maduro a subliniat în mod îndreptățit în Concluziile prezentate în cauza Marks & Spencer, respectarea coerenței sistemului fiscal național are drept scop protejarea integrității acestor sisteme, a căror organizare intră în competența statelor membre, cu condiția ca acestea să nu afecteze piața internă mai mult decât este necesar [25]. Potrivit acestei jurisprudențe, coerența trebuie apreciată înainte de toate în lumina finalității și a economiei generale avute în vedere de dispozițiile fiscale în discuție [26].

54. Obiectivul urmărit de dispozițiile franceze referitoare la „integrarea fiscală" este de a neutraliza din punct de vedere fiscal efectele constituirii unui grup, adică de a-l asimila unei întreprinderi având mai multe sedii permanente. Avantajul constă în consolidarea rezultatelor membrilor grupului, toate profiturile și pierderile societăților fiind însumate la nivelul societății-mamă și constituind în urma acestei consolidări baza de impozitare. Grupul nu trebuie să beneficieze însă de un avantaj suplimentar, astfel încât consolidarea să nu conducă la luarea în considerare de mai multe ori a unei pierderi. Prin urmare, potrivit dispozițiilor franceze, corolarul sistematic al acestei consolidări este acela de a se asigura că aceleași pierderi nu pot fi luate în considerare de mai multe ori în interiorul grupului. O dublă luare în considerare a pierderilor ar contraveni obiectivului de neutralitate urmărit prin instituirea acestui regim. Pentru a împiedica acest lucru, guvernul francez prevede ca anumite operațiuni să fie neutralizate.

55. În vederea ilustrării operațiunilor de neutralizare, guvernul francez a prezentat, printre altele, următorul exemplu. O subfilială înregistrează pierderi. Acest lucru determină filiala să constituie provizioane pentru cazul în care participația sa la această subfilială s-ar devaloriza. Din acest motiv, și societatea-mamă va constitui la rândul său provizioane pentru situația devalorizării participației sale la filiala sa. Prin urmare, există pierderi la nivelul subfilialei care determină constituirea de provizioane atât de către filială, cât și de către societatea-mamă. În cazul în care societatea-mamă și subfiliala inițiază o integrare fiscală la consolidarea rezultatelor, aceste pierderi vor face obiectul unei duble luări în considerare: pe de o parte, sub forma unor pierderi directe ale subfilialei și apoi încă o dată pentru aceleași pierderi care de data aceasta s-ar prezenta sub forma unor provizioane constituite de societatea-mamă din cauza unor pierderi înregistrate de filială.

56. Pentru a contracara această dublă luare în considerare a pierderilor, dispozițiile franceze referitoare la „integrarea fiscală" prevăd anumite operațiuni de neutralizare. Acest aspect ar însemna că, în cazul exemplului prezentat mai sus, pierderile ar fi luate în considerare numai o singură dată. În ipoteza interpunerii unei societăți nerezidente,

25 — Punctul 66.
26 — *Ibidem* (punctul 71).

pierderile înregistrate ar fi luate în considerare de două ori: o dată sub formă de pierderi directe ale subfilialei și încă o dată sub forma unui provizion constituit de societatea-mamă pentru situația devalorizării participației sale, întrucât filiala nerezidentă nu face parte din grup, astfel că operațiunile interne nu ar fi neutralizate.

57. Prin urmare, trebuie reținut în acest stadiu că finalitatea și economia generală avute în vedere de dispozițiile franceze referitoare la „integrarea fiscală” impun ca anumite operațiuni în interiorul grupului să fie neutralizate înainte de consolidarea rezultatelor. Avem de-a face însă și cu o legătură directă între avantajul fiscal reprezentat de impozitarea la nivel de grup și compensarea acestuia printr-o prelevare fiscală, în sensul jurisprudenței Curții?

58. În cadrul Hotărârii Bachmann, citată anterior, Curtea a constatat existența unei legături directe între deductibilitatea fiscală a primelor de asigurare și impozitarea indemnizațiilor datorate de societățile de asigurare în cadrul executării contractelor de asigurare respective. Deoarece domnul Bachmann a încheiat un contract de asigurare în Germania, a cărui executare nu conduce la o impozitare în Belgia, refuzul autorităților belgiene de a acorda deducerea primelor plătite în temeiul acestor contracte a fost întemeiat.

59. În cazurile soluționate până în prezent, în care coerența sistemului fiscal a reprezentat argumentul determinant, dezavantajul a constat într-o prelevare cu titlu de compensare, așadar într-o impozitare. Dimpotrivă, în situația în speță, dezavantajul constă în neutralizarea anumitor operațiuni interne grupului. Aceasta nu poate fi considerată o impozitare în sens restrâns, deoarece operațiunile de neutralizare nu reprezintă o colectare a impozitelor. Totuși, acestea trebuie considerate un dezavantaj fiscal, deoarece anumite operațiuni, cum ar fi provizioane constituite pentru situația deprecierii unor participații, spre deosebire de impozitarea individuală a unei societăți, nu sunt luate în considerare. Între dispozițiile referitoare la neutralizare și integrarea fiscală există de asemenea o legătură directă, deoarece o consolidare a rezultatelor diferitelor societăți ale grupului este permisă doar atunci când, în același timp, se asigură că obiectivul urmărit nu este denaturat prin faptul că anumite pierderi sunt luate în considerare de mai multe ori.

60. Prin urmare, în principiu, o dispoziție care urmărește să împiedice luarea în considerare de mai multe ori a pierderilor poate să fie justificată în vederea păstrării coerenței fiscale.

61. Dispozițiile franceze trebuie să fie însă compatibile și cu principiul proporționalității.

62. În special, nu trebuie să existe niciun mijloc mai puțin constrângător care să evite în aceeași măsură ca pierderile să fie valorificate de mai multe ori. Este nevoie, așadar, să se stabilească faptul că, într-o situație în care o filială nerezidentă este interpusă între societatea-mamă și subfiliala sa, anumite operațiuni nu pot fi neutralizate în același mod precum în cazul unei situații strict franceze pentru a împiedica ca pierderile să fie valorificate de mai multe ori. Un mijloc mai puțin constrângător care ar putea fi luat în considerare ar fi neutralizarea acțiunilor în discuție, astfel precum în cazul unei situații strict franceze.

63. Cu toate acestea, Franța relevă diferite dificultăți practice care ar exista atunci când, în cazul interpunerii unei societăți nerezidente, ar trebui constatat dacă are loc o dublă luare în considerare a pierderilor. Potrivit acestui stat, o eventuală dublă luare în considerare nu ar fi ușor de identificat, deoarece valoarea unui provizion nu ar corespunde în general cu importanța pierderii suferite de filială. În plus, nu ar fi posibil să se identifice cu ușurință originea exactă a unui provizion. Pentru a putea realiza acest lucru, ar fi în plus necesar să se opereze modificări legislative.

64. În legătură cu cele menționate, trebuie arătat mai întâi că anumite dificultăți practice nu pot justifica singure atingerea adusă unei libertăți garantate prin tratat [27].

65. Pe de altă parte – la acest aspect a făcut trimitere și Comisia – prin intermediul Directivei 77/799/CEE [28], dreptul comunitar permite statelor membre să solicite autorităților competente din alte state membre toate informațiile care pot fi relevante pentru calcularea impozitului pe profit exact.

66. În plus, trebuie adăugat că autoritățile fiscale vizate au posibilitatea de a solicita societății-mamă înscrisurile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă provizioanele contabilizate de această societate în cazul devalorizării participațiilor sale trebuie să fie justificate în mod indirect de o pierdere a subfilialei care se repercutează la nivelul provizioanelor contabilizate la societatea intermediară [29].

27 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța (C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 30), Hotărârea Test Claimants in FII Group Litigation, citată anterior (punctele 155-157), și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 48), precum și punctul 31 din Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Lidl Belgium, citată anterior.

28 — Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă între autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitelor directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21).

29 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca (C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 54), Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 57), Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer (citată la nota de subsol 27, punctul 49) și Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 95). Hotărârea Rewe Zentralfinanz, citată anterior, face trimitere, la punctul 58, în special la faptul că o societate-mamă ar trebui să poată solicita toate înscrisurile necesare direct de la filialele sale străine.

67. În temeiul informațiilor de care dispunem, există în această privință îndoieli grave dacă refuzul total al unei integrări fiscale între o societate-mamă și subfilialele sale, în cadrul căreia participația se realizează prin intermediul unei filiale nerezidente, reprezintă mijlocul cel mai puțin constrângător în vederea împiedicării dublei luări în considerare a pierderilor și, prin urmare, în vederea păstrării coerenței fiscale. În concluzie, este de competența instanței de trimitere să aprecieze în mod exhaustiv dacă obiectivul urmărit, adică evitarea dublei luări în considerare a pierderilor în cadrul unei integrări fiscale, poate fi realizat și în situații cu caracter transfrontalier prin mijlocul mai puțin constrângător al neutralizării.

VI — Concluzie

68. Având în vedere argumentele prezentate, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Conseil d'État astfel:

„1) O reglementare națională precum cea referitoare la regimul «integrării fiscale» din dreptul francez, definit la articolul 223 A și următoarele din code général des impôts, conform căreia o societate-mamă franceză poate constitui cu subfiliala sa franceză o integrare fiscală numai în cazul în care subfiliala este deținută prin intermediul unei filiale franceze, și nu prin intermediul unei filiale nerezidente, constituie o restricție privind libertatea de stabilire.

2) O astfel de restricție poate fi justificată din motive privind coerența sistemului fiscal doar în cazul în care, cu ocazia consolidării rezultatelor societății-mamă și a subfilialelor sale, excluderea este indicată pentru evitarea unei duble luări în considerare a pierderilor și nu depășește ceea ce este necesar pentru a îndeplini acest obiectiv."