CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 12 septembrie 2006 [1]

I — Introducere

1. Această cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda) privește dispozițiile Legii privind transferurile financiare intragrup (Konserniavustuksesta verotuksessa annettu laki). În temeiul acesteia, transferurile intragrup sunt transferurile efectuate în cadrul unui grup fie de la societatea-mamă către o filială, fie de la filială către societatea-mamă. Transferurile intragrup sunt deduse din veniturile impozabile obținute din activitatea profesională a societății autoare a transferului și sunt considerate venituri impozabile din activitatea profesională a societății beneficiare. Sunt deductibile numai transferurile financiare intragrup între societățile pe acțiuni finlandeze.

2. Ideea care stă la baza reglementării finlandeze este aceea de a asimila grupul compus dintr-o societate-mamă și din filiale cu o societate care are mai multe sedii comerciale fixe. În acest scop, un transfer intragrup efectuat între societăți aparținând aceluiași grup este impozitat numai o singură dată, fiind dedus din venitul impozabil al societății autoare a transferului și inclus în venitul impozabil al societății beneficiare.

3. Acest tratament fiscal aplicat transferului intragrup permite în special utilizarea profitului impozabil al unei societăți afiliate pentru a compensa pierderile unei alte societăți afiliate, evitându-se în acest fel impozitarea acestui profit.

4. Situația de fapt din acest caz este, așadar, comparabilă cu cea din cauza Marks & Spencer [2]. În acea cauză, normele britanice permiteau „transferarea", în cadrul unui grup, a pierderilor unei societăți în profitul unei alte societăți în vederea diminuării impozitării profitului. În prezenta

1 — Limba originală: germana.

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

cauză, problema se pune în sens invers: profitul unei societăți poate fi „transferat" în pierderile unei alte societăți.

5. În cele două cazuri, problematica în raport cu dreptul comunitar constă în excluderea grupurilor transnaționale de la beneficiul acestei facilități fiscale. În Hotărârea Marks & Spencer, Curtea a considerat că aceasta reprezintă o restricție privind libertatea de stabilire, care poate fi totuși justificată, cu excepția cazului specific al pierderilor suferite în străinătate care nu pot fi luate în considerare din punct de vedere fiscal în niciun alt fel. Curtea și-a întemeiat această justificare pe trei aspecte, privite împreună: menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, evitarea dublei deduceri a pierderilor și împiedicarea evaziunii fiscale.

6. Așadar, trebuie să se analizeze în această cauză în ce măsură principiile instituite de Curte în Hotărârea Marks & Spencer pot fi aplicate în prezenta situație. De asemenea, se pune problema semnificației pe care o are principiul coerenței sistemului fiscal, care nu a făcut obiectul analizei efectuate de Curte în Hotărârea Marks & Spencer.

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul comunitar*

7. Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE [3] prevede:

„În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul în care este situată societatea-mamă și statul în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:

— să nu impoziteze profiturile respective sau

— să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din cuantumul impozitului datorat fracțiunea din impozitul pe societate aferentă profiturilor și plătită de filială și subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să

3 — Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 255, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118).

respecte cerințele prevăzute la articolele 2 și 3, până la limita cuantumului reprezentând impozitul aferent datorat."

B — *Dreptul național*

8. Articolele 1-5 din Legea privind transferurile financiare intragrup prevăd:

„§1. Prezenta lege se referă la deducerea unui transfer financiar intragrup din veniturile autorului acestui transfer și la asimilarea transferului respectiv unui venit al beneficiarului său, la momentul impozitării.

§2. Expresia «transfer financiar intragrup» desemnează orice transfer efectuat de o societate pe acțiuni sau de o societate cooperativă care desfășoară o activitate economică în beneficiul activității economice desfășurate de o altă societate pe acțiuni sau de o altă societate cooperativă, care nu este o contribuție la capitalul societăților, nedeductibil din venituri în temeiul Legii privind impozitarea veniturilor care provin dintr-o activitate economică (360/1968).

§3. Dacă o societate pe acțiuni sau o societate cooperativă națională (societatea-mamă) deține cel puțin nouă zecimi din capitalul social al altei societăți pe acțiuni naționale sau din părțile sociale ale altei societăți cooperative naționale (filiala), societatea-mamă poate să deducă din veniturile sale impozabile provenite dintr-o activitate economică transferul financiar intragrup pe care aceasta l-a efectuat în favoarea filialei sale. Suma aferentă transferului financiar intragrup realizat este asimilată unui venit impozabil provenit dintr-o activitate economică a filialei.

Termenul «filială» desemnează și societățile pe acțiuni sau societățile cooperative a căror societate-mamă deține cel puțin nouă zecimi din capitalul social sau din părțile sociale împreună cu una sau cu mai multe alte filiale.

Dispozițiile primului paragraf se aplică și transferului financiar intragrup efectuat de către filială în favoarea societății-mamă sau în favoarea unei alte filiale a societății-mamă.

§4. Transferul financiar intragrup este asimilat unei cheltuieli, la momentul impozitării autorului său, și unui venit, la momentul impozitării beneficiarului său, pentru anul fiscal în cursul căruia este efectuat transferul respectiv.

§5. Contribuabilii nu au dreptul să deducă cu titlu de cheltuieli transferurile financiare intragrup pe care le-au efectuat, decât dacă cheltuielile și veniturile aferente sunt înregistrate în contabilitatea autorului și în cea a beneficiarului în cauză."

III — Situația de fapt și procedura

9. Societatea OY AA, cu sediul în Finlanda, aparține grupului AA a cărui societate-mamă, AA Ltd., cu sediul în Regatul Unit, deține indirect 100 % dintre acțiunile OY AA prin intermediul celor două societăți interpuse stabilite în Țările de Jos [4].

10. Spre deosebire de AA Ltd., OY AA a realizat profit în cursul ultimilor ani. Întrucât activitatea economică a AA Ltd. era în egală măsură importantă pentru Oy AA, aceasta a înțeles să susțină printr-un transfer financiar activitatea AA Ltd. Prin urmare, OY AA a solicitat Keskusverolautakunta (Comisia centrală de impozite) emiterea unei decizii prealabile referitoare la aspectul dacă acest transfer constituia un transfer financiar intragrup în sensul articolului 3 din Legea privind transferurile financiare intragrup.

11. În decizia sa prealabilă privind exercițiile financiare 2004 și 2005, Keskusverolautakunta a statuat că un transfer efectuat de OY AA către AA Ltd. nu constituia un transfer financiar intragrup și, prin urmare, nu era o cheltuială deductibilă în cadrul stabilirii bazei de impozitare întrucât AA Ltd. era o societate străină.

4 — Denumirile societăților au fost indicate anonim la cererea acestora.

12. Fiind sesizată cu o acțiune formulată de OY AA împotriva acestei decizii prealabile, Korkein hallinto-oikeus a hotărât, prin ordonanța din 23 mai 2005, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții, în temeiul articolului 234 CE, următoarea întrebare preliminară:

„Având în vedere articolul 58 CE și Directiva 90/345/CEE a Consiliului privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, articolele 43 CE și 56 CE trebuie interpretate în sensul că se opun regimului stabilit prin Legea privind transferurile financiare intragrup, care subordonează deductibilitatea transferurilor financiare intragrup condiției ca atât autorul, cât și beneficiarul transferului să fie societăți naționale?"

IV — Apreciere juridică

13. Cu titlu preliminar, trebuie menționat că Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre nu este determinantă în această cauză. Directiva respectivă reglementează tratamentul fiscal al repartizării profitului unei filiale stabilite în alt stat membru către societatea sa mamă.

14. În prezenta cauză, nu este totuși vorba de repartizarea profitului unei filiale către societatea sa mamă care deține participații directe, ci de transferurile, care provin din veniturile sale încă neimpozitate, efectuate de o societate către o societate-mamă aflată în vârful unui grup care nu deține decât participații indirecte la această filială. Mai mult, Directiva 90/435 reglementează numai tratamentul fiscal al repartizării profiturilor către societatea-mamă, iar nu consecințele fiscale ale repartizării profiturilor în ceea ce privește filiala.

15. În plus, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar [5].

16. În sfârșit, trebuie reținut că libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor, care fac împreună obiectul acestei întrebări preliminare, pot fi în principiu aplicate în paralel [6]. După cum am arătat în concluziile noastre prezentate în cauza Bouanich [7], niciuna dintre libertățile fundamentale nu o înlătură pe cealaltă. Cu toate acestea, Curtea a examinat cazuri care intră în domeniul de aplicare al ambelor libertăți, în parte examinând prioritar criteriul liberei circulații a capitalurilor [8] și în parte examinând prioritar criteriul libertății de stabilire [9].

17. Astfel, în Hotărârea X și Y, Curtea a arătat că libera circulație a capitalurilor nu are un efect specific în situația în care o reglementare intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, în măsura în care este vorba de dobândirea unei participații care permite exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății respective [10].

5 — Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 2, punctul 29, precum și Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727), Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19), și Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 33).

6 — Hotărârea din 1 iunie 1999, Konle (C-302/97, Rec., p. I-3099, punctul 22).

7 — Concluziile prezentate la 14 iulie 2005 în cauza Bouanich (Hotărârea din 19 ianuarie 2006, C-265/04, Rec., p. I-923, punctul 71). A se vedea și Concluziile prezentate de avocatul general Alber la 14 octombrie 1999 în cauza Baars (Hotărârea din 13 aprilie 2000, C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 12 și următoarele, care cuprinde și alte trimiteri) și cele prezentate de avocatul general Geelhoed la 29 iunie 2006 în cauza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, pendinte în fața Curții), punctul 35.

8 — A se vedea, de exemplu, Hotărârile din 4 iunie 2002, Comisia/Portugalia (C-367/98, Rec., p. I-4731), Comisia/Franța (C-483/99, Rec., p. I-4781) și Comisia/Belgia (C-503/99, Rec., p. I-4809), denumite „Golden Shares", precum și Hotărârile din 13 mai 2003, Comisia/Spania (C-463/00, Rec., p. I-4581) și Comisia/Regatul Unit (C-98/01, Rec., p. I-4641). A se vedea și Concluziile prezentate de avocatul general Poiares Maduro la 6 aprilie 2006 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Comisia/Țările de Jos (C-282/04 și C-283/04, Rec., p. I-9141), punctul 41.

9 — A se vedea Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, citată la nota de subsol 7 (C-251/98, Rec., p. I-2787), Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829), și Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107).

10 — Hotărârea X și Y, citată la nota de subsol 9, punctele 37 și 66. A se vedea în acest sens și Concluziile prezentate de avocatul general Léger la 2 mai 2006 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995), punctul 32.

18. Considerăm util să examinăm prioritar libertatea fundamentală care este vizată în primul rând, având în vedere obiectivul reglementării naționale relevante și situația de fapt din acțiunea principală [11].

A — *Restricția privind libertatea de stabilire*

19. Acțiunea principală privește aplicarea Legii privind transferurile financiare intragrup în cazul unui transfer efectuat de o societate către o altă societate care deține în mod indirect toate acțiunile autorului acestui transfer. Desigur, transferul financiar nu avea ca obiectiv dobândirea unei participații. Transferul este totuși efectuat de filială către societatea-mamă care o controlează și, prin urmare, este legat de exercitarea de către aceasta a libertății de stabilire.

21. Libertatea de stabilire consacrată prin articolul 43 CE conferă resortisanților statelor membre accesul la activități independente și la exercitarea acestora, precum și la constituirea și la administrarea întreprinderilor, în condițiile definite pentru resortisanții proprii de legislația țării de stabilire. Potrivit articolului 48 CE, 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 au dreptul de a-și exercita activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții [12].

20. Mai precis, sensul și scopul transferului intragrup sunt compensarea profiturilor și a pierderilor în cadrul unui grup alcătuit din mai multe întreprinderi. Structura grupului, care se întinde în mai multe state membre, a fost constituită în exercitarea libertății de stabilire. În consecință, în centrul acestei operațiuni se află libertatea de stabilire, iar nu libera circulație a capitalurilor, chiar și atunci când această operațiune este făcută sub forma unui flux de capital transfrontalier.

22. Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 43 CE se opune oricărei măsuri naționale care, chiar și atunci când se aplică fără discriminare pe motiv de cetățenie sau de naționalitate, este susceptibilă să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea de către resortisanții comunitari, inclusiv de către resortisanții statului membru autor al măsurii, a libertăților fundamentale garantate prin tratat [13].

11 — În mod similar, avocatul general Alber, în Concluziile prezentate în cauza Baars, citată la nota de subsol 7, punctele 32-34, care deosește să diferențieze astfel care sunt libertățile fundamentale vizate în mod direct sau indirect. În același sens, avocatul general Geelhoed, în Concluziile prezentate în cauza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată la nota de subsol 7, punctul 35.

12 — A se vedea Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 20), Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35), Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 2, punctul 30, și Hotărârea Keller Holding, citată la nota de subsol 9, punctul 29.

13 — Hotărârea din 31 martie 1993, Kraus (C-19/92, Rec., p. I-1663, punctul 32), Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard (C-55/94, Rec., p. I-4165, punctul 37), și Hotărârea Comisia/Grecia (C-140/03, Rec., p. I-3177, punctul 27).

23. Potrivit Legii privind transferurile financiare intragrup, numai transferurile efectuate de societăți naționale către societățile lor mamă stabilite de asemenea pe teritoriul național sunt deductibile în scop fiscal; în schimb, transferurile intragrup realizate de societăți finlandeze către societățile lor mamă cu sediul într-un alt stat membru nu sunt deductibile.

24. Așadar, grupurile transfrontaliere sunt defavorizate în raport cu grupurile naționale. Din punctul de vedere al societății-mamă, în această situație există o discriminare pe motiv de sediu, ceea ce, pentru persoanele juridice, echivalează cu o discriminare pe motiv de naționalitate. Această discriminare nu încetează să existe nici dacă se ține cont de destinatarul reglementării naționale în litigiu, și anume OY AA. Transferul financiar efectuat de OY AA către AA Ltd. este tratat în mod diferit față de transferurile financiare intragrup realizate de societăți finlandeze către societăți naționale afiliate. Din punctul de vedere al OY AA, în această situație există o inegalitate de tratament al operațiunilor transfrontaliere.

25. Această inegalitate de tratament este de natură să împiedice societățile-mamă străine să își exercite dreptul la libertatea de stabilire, întrucât pot fi descurajate să își constituie filiale în Finlanda. Tratamentul fiscal diferit al transferurilor financiare intragrup, după cum sunt efectuate către societăți-mamă finlandeze sau către societăți-mamă stabilite în alte state membre, restrânge, prin urmare, libertatea de stabilire în sensul articolelor 43 CE și 48 CE.

26. Anumite state membre care au participat la procedura în fața Curții au invocat în realitate că filialele societăților-mamă stabilite pe teritoriul național și cele ale societăților-mamă stabilite în străinătate nu sunt comparabile la o primă analiză. În opinia acestor state, societățile-mamă stabilite în străinătate nu sunt supuse în mod exclusiv competenței de impozitare a statului finlandez; prin urmare, acest stat nu poate fi considerat responsabil de tratamentul diferit care rezultă din exercitarea în paralel a mai multor competențe fiscale. Prin acest argument, statele membre au urmărit să excludă impozitarea grupurilor transnaționale, compatibilă cu dreptul fiscal internațional, din domeniul de aplicare al libertăților fundamentale.

27. Nu putem să urmăm această abordare, întrucât contravine caracterului fundamental al libertății de stabilire percepute ca interdicție a restricțiilor și a discriminării. Ca atare, libertatea de stabilire presupune compararea unei situații pur interne cu o situație transfrontalieră și impune obligația de justificare atunci când se constată existența unei inegalități de tratament. Astfel, în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, nu se poate considera că simpla trecere a frontierelor, în sine, reprezintă un aspect care exclude caracterul comparabil al situațiilor.

Din acest motiv, nici împrejurarea că o situație de fapt este supusă unor puteri suverane diferite, împrejurare care apare în cauze cu elemente transfrontaliere, nu poate conduce la concluzia că inegalitatea de tratament nu trebuie să fie justificată.

28. În consecință, Curtea a arătat în Hotărârea Marks & Spencer că, „în dreptul fiscal, reședința contribuabililor poate constitui un factor capabil de a justifica norme naționale care implică o diferență de tratament între contribuabilii rezidenți și cei nerezidenți. Cu toate acestea, reședința nu este întotdeauna un factor adecvat de diferențiere. Într-adevăr, a admite că statul membru de stabilire poate aplica în mod liber un tratament diferit doar pentru că sediul unei societăți este situat în alt stat membru ar lipsi articolul 43 CE de conținut" [14].

29. Guvernul Regatului Unit a mai susținut teza lipsei caracterului comparabil al grupurilor naționale și transfrontaliere, făcând trimitere la Hotărârea Schempp [15]. În această cauză era în discuție deductibilitatea pensiilor alimentare plătite de domnul Egon Schempp fostei sale soții. Potrivit reglementării germane aplicabile, soțul care plătea pensie putea deduce plățile atunci când pensiile plătite erau impozabile pentru soțul beneficiar, situație care ar fi fost posibilă în Germania. În schimb, astfel de pensii nu erau deductibile în Austria, unde își avea domiciliul fosta soție a domnului Schempp.

30. Curtea s-a pronunțat în sensul că nu există un tratament discriminatoriu contrar articolului 12 CE atunci când se refuză deducerea pensiilor plătite fostei soții în Austria. Într-adevăr, tratamentul defavorabil invocat de domnul Schempp era în realitate consecința faptului că regimul fiscal aplicabil pensiilor alimentare în statul membru în care fosta soție își avea domiciliul era diferit de cel aplicat în statul în care el însuși își avea domiciliul [16].

31. În schimb, reglementarea finlandeză în litigiu privind transferurile financiare intragrup nu se referă la tratamentul fiscal al unor astfel de transferuri în statul în care se află sediul societății beneficiare. Dimpotrivă, transferurile financiare intragrup sunt considerate deductibile numai dacă sunt efectuate către societăți finlandeze afiliate. Problema referitoare la modul în care ar trebui apreciată o reglementare națională care ar avea la bază nu locul unde se află sediul societății beneficiare, ci aspectul dacă în statul în care se află sediul acestei societăți, astfel de sume sunt supuse impozitării, nu face obiectul prezentei cauze.

14 — Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 2, punctul 37, făcând trimitere la Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, Rec., p. 273, punctul 18) referitoare la „avoir fiscal".

15 — Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp (C-403/03, Rec., p. I-6421).

16 — Hotărârea Schempp, citată la nota de subsol 15, punctul 32.

B — *Justificarea restricției*

32. O restricție privind libertatea de stabilire este permisă numai dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu Tratatul CE și dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, aplicarea sa trebuie să poată asigura realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [17]. În plus, trebuie să fie proporțională în sensul strict al termenului.

33. Guvernele interveniente și Comisia au prezentat o serie de justificări. În pofida diferențelor în ceea ce privește terminologia și încadrarea juridică, împotriva extinderii posibilității de deducere a transferurilor financiare intragrup la societățile cu sedii în alt stat membru se pot deduce, în esență, următoarele argumente:

— Corespunde principiului coerenței sau al simetriei fiscale faptul ca o deducere să fie acordată în Finlanda numai dacă fiscul finlandez dispune în același timp de dreptul de a impozita veniturile în persoana societății beneficiare.

— Întreprinderile ar avea posibilitatea de a alege în mod liber statul în care doresc să le fie impozitate veniturile, ceea ce ar submina repartizarea competenței fiscale între statele membre.

— Nefiind cert că transferurile efectuate sunt efectiv impozitate în străinătate în persoana societății beneficiare, veniturile nu ar fi probabil deloc impozitate (dubla neimpozitare sau așa-numitele „venituri albe").

1. Coerența regimului fiscal

34. Curtea a recunoscut în principiu că necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat [18]. Cu toate acestea, pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, trebuie stabilită existența unei legături directe între facilitatea fiscală vizată și compensarea acesteia cu o prelevare

17 — Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 2, punctul 35, precum și Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer (C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 26), Hotărârea din 11 martie 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 49), și Hotărârea N, citată la nota de subsol 5, punctul 40.

18 — Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 28), și Hotărârea Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305, punctul 21). A se vedea de asemenea Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 5, punctul 42, și Hotărârea Keller Holding, citată la nota de subsol 9, punctul 40.

fiscală determinată [19]. Curtea pare să fi renunțat la condiția suplimentară ca sarcina fiscală și facilitatea fiscală să privească pe unul și același contribuabil [20] în Hotărârea Manninen [21].

35. În practică, Curtea a apreciat că justificarea unui regim fiscal național aplicabil numai unor situații interne depinde de aspectul dacă această restricție este impusă de menținerea coerenței regimului fiscal și dacă există un motiv justificat pentru a trata diferit situațiile interne față de cele străine [22]. După cum a arătat avocatul general Poiares Maduro în Concluziile prezentate în cauza Marks & Spencer, luarea în considerare a coerenței sistemelor fiscale naționale are scopul de a proteja integritatea acestor sisteme a căror organizare intră în competența statelor membre, cu condiția ca acest fapt să nu împiedice funcționarea pieței comune mai mult decât este necesar [23].

36. În cazul în care contribuabilii care și-au exercitat libertățile fundamentale se regăsesc într-o situație comparabilă cu cea a contribuabililor avantajați de regimul fiscal național, reglementarea națională trebuie să se aplice și în cazurile transfrontaliere, dacă nu se pune astfel în pericol coerența regimului național. Acest fapt este impus de principiul egalității de tratament care derivă din libertatea de stabilire [24].

37. În acest sens, obiectivul pe care îl urmărește reglementarea națională constituie punctul de plecare în examinarea principiului egalității de tratament [25]. O măsură nu este justificată dacă obiectivul urmărit de aceasta poate fi atins și fără a trata diferit situațiile naționale de cele transnaționale sau dacă un tratament mai puțin diferit ar permite atingerea aceluiași obiectiv.

38. Obiectivul fundamental al Legii privind transferurile financiare intragrup este acela de a considera un grup drept o unitate economică, altfel spus de a asimila un grup compus dintr-o societate-mamă și din filiale cu o întreprindere având mai multe sedii comerciale fixe. Această reglementare

19 — A se vedea Hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson (C-484/93, Rec., p. I-3955, punctul 18), Hotărârea ICI, citată la nota de subsol 12, punctul 29, Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 5, punctul 42, și Hotărârea Keller Holding, citată la nota de subsol 9, punctul 40.

20 — În ceea ce privește critica privind jurisprudența anterioară, a se vedea Concluziile din 18 martie 2004 prezentate în cauza Manninen, citată la nota de subsol 5, punctul 53 și următoarele.

21 — Această apreciere este împărtășită și de avocatul general Geelhoed în Concluziile prezentate în cauza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată la nota de subsol 7, punctul 88.

22 — A se vedea în acest sens Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 5, punctele 45 și 46, și Hotărârea Keller Holding, citată la nota de subsol 9, punctele 41-43.

23 — Concluziile prezentate la 7 aprilie 2005 în cauza Marks & Spencer, citată la nota de subsol 2, punctul 66.

24 — În mod întemeiat a subliniat avocatul general Geelhoed în Concluziile prezentate în cauza Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată la nota de subsol 7, punctul 89, că au fost menționate de Curte principiile fundamentale ale nediscriminării la momentul examinării coerenței.

25 — A se vedea Hotărârea De Lasteyrie du Saillant, citată la nota de subsol 17, punctul 67, și Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 5, punctul 43, precum și Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Marks & Spencer, citată la nota de subsol 2, punctul 72.

permite ca profiturile și pierderile să poată fi compensate, asemănător deducerii de grup (groupe relief) care a fost în discuție în cauza Marks & Spencer, chiar și atunci când aparțin unor persoane juridice diferite.

39. Dacă o societate nu ar putea deduce imediat pierderile înregistrate din profitul transferat de către o altă societate, acest profit ar trebui impozitat. Pierderile celeilalte societăți afiliate ar trebui reportate pentru un exercițiu financiar ulterior pentru a fi deduse din profitul propriu. Prin urmare, transferul financiar intragrup conferă grupului avantajul lichidităților de care beneficiază și o întreprindere cu mai multe sedii comerciale fixe.

40. În acest sens, un transfer financiar realizat între societăți aparținând aceluiași grup trebuie impozitat numai o singură dată, fiind dedus din veniturile impozabile ale societății autoare a transferului și inclus în veniturile societății beneficiare.

41. În ceea ce privește interesul de a compensa profiturile și pierderile diferitelor societăți afiliate, grupurile transfrontaliere se află în general într-o situație comparabilă cu cea a grupurilor compuse numai din societăți naționale. Așadar, un transfer financiar intragrup ar trebui să fie deductibil în principiu și atunci când este acordat unei societăți din același grup cu sediul într-un alt stat membru.

42. Totuși, acest fapt ar fi în concordanță cu sistemul numai dacă s-ar garanta că transferul financiar ar fi impozitat în persoana societății beneficiare. În caz contrar, s-ar conferi o facilitate fiscală fără a fi compensată printr-o sarcină corelativă legată în mod direct de această facilitate.

43. În această privință, guvernele care au prezentat observații subliniază că statul membru în care este stabilită societatea autoare a transferului nu are nicio influență asupra impozitării societății beneficiare în statul în care aceasta își are sediul. Acest fapt nu împiedică totuși statul menționat mai întâi să subordoneze deducerea fiscală a transferului financiar condiției de a dovedi că acest transfer este efectiv supus impozitării în persoana societății beneficiare. Reglementarea finlandeză în litigiu nu permite să se facă o astfel de dovadă, excluzând în toate cazurile deducerea transferurilor financiare efectuate către societăți străine. Astfel, se depășește ceea ce este necesar pentru menținerea coeziunii regimului fiscal național.

44. Nu se poate obiecta împotriva acestei concluzii că aceste transferuri financiare intragrup nu mai sunt impozitate în Finlanda, ci în străinătate. Într-adevăr, în conformitate cu o jurisprudență constantă, reducerea veniturilor fiscale nu poate con-

stitui un motiv imperativ de interes general care să poată fi invocat pentru a justifica o măsură care este în principiu contrară unei libertăți fundamentale [26]. În consecință, o reglementare națională nu poate fi considerată coerentă doar pentru motivul că exclude posibilitatea de a reduce veniturile fiscale.

45. Restricția privind libertatea de stabilire care rezultă din inegalitatea de tratament a transferurilor între societăți finlandeze și societăți străine afiliate, pe de o parte, față de transferurile între societăți finlandeze, pe de altă parte, nu este justificată prin motive de menținere a coerenței fiscale. Cu toate acestea, mai trebuie verificat dacă există și alte motive justificative, cum ar fi în special menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre.

2. Menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre

46. În Hotărârea Marks & Spencer, Curtea a admis, având în vedere trei elemente de justificare „privite împreună", că „o reglementare restrictivă precum cea din acțiunea principală, pe de o parte, urmărește obiective legitime compatibile cu tratatul și corespunde unor motive imperative de interes general și, pe de altă parte, este adecvată pentru a garanta îndeplinirea respectivelor obiective" [27].

47. Cele trei elemente de justificare sunt:

— menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre;

— riscul dublei deduceri a pierderilor și

— riscul evaziunii fiscale.

48. Rezultă deja din pasajul citat anterior că toate cele trei elemente sunt strâns legate și nu pot fi avute în vedere în mod izolat. Dintre aceste elemente, menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre reprezintă elementul central.

26 — Hotărârile Manninen, citată la nota de subsol 5, punctul 49, și Marks & Spencer, citată la nota de subsol 2, punctul 44.

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

49. După cum s-a arătat deja, aplicarea impozitelor directe, la nivelul actual de dezvoltare a dreptului comunitar, intră în competența statelor membre [28]. În lipsa armonizării în cadrul Comunității, statele membre au de asemenea sarcina de a defini criteriile de repartizare a competențelor de impozitare între acestea prin încheierea de convenții pentru evitarea dublei impuneri sau prin măsuri unilaterale [29].

50. În acest sens, nu este anormal ca statele membre să se inspire din practica internațională și, mai ales, din modelele de convenții elaborate de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) [30].

51. Prin impozitarea societăților naționale pe baza profiturilor obținute în lumea întreagă și a întreprinderilor străine numai pe baza profiturilor obținute din activitățile acestora desfășurate pe teritoriul național, statul membru în care societatea-mamă își are sediul acționează în conformitate cu principiul teritorialității consacrat de dreptul fiscal internațional și recunoscut de dreptul comunitar [31].

52. În Hotărârea Marks & Spencer, Curtea a constatat că există o restricție privind repartizarea competențelor de impozitare, statuând că: „faptul de a conferi societăților un drept de opțiune în ceea ce privește luarea în calcul a pierderilor lor în statul membru de stabilire sau într-un alt stat membru ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, întrucât baza de impozitare s-ar majora în primul stat și s-ar diminua în al doilea stat, până la concurența pierderilor transferate" [32].

53. Această constatare se aplică *mutatis mutandis* și în cazul în care transferul profiturilor, astfel cum este prevăzut în Legea privind transferurile financiare intragrup, s-ar extinde la transferurile transfrontaliere. Acest fapt ar afecta de asemenea repartizarea competențelor fiscale pe baza principiului teritorialității, dacă respectivii contribuabili și-ar putea alege în mod liber statul membru în care să le fie impozitate profiturile prin scoaterea profitului unei societăți din baza sa de impozitare și prin includerea acestuia în baza de impozitare a unei societăți afiliate stabilite într-un alt stat membru.

28 — A se vedea punctul 15 de mai sus.

29 — A se vedea Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec., p. I-2793, punctele 24 și 30), Hotărârea din 12 decembrie 2002, De Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 93), Hotărârea din 5 iulie 2005, D. (C-376/03, Rec., p. I-5821, punctele 50 și 51), Hotărârea din 23 februarie 2006, Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 47), și Hotărârea N, citată la nota de subsol 5, punctele 43 și 44.

30 — Hotărârea Futura Participations și Singer, citată la nota de subsol 17, punctul 22, Hotărârea Van Hilten-Van der Heijden, citată la nota de subsol 29, punctul 48, și Hotărârea N, citată la nota de subsol 5, punctul 45.

31 — Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2, punctul 39). A se vedea, în ceea ce privește repartizarea pe baza metodei venitului mondial și a principiului statului sursă, 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-4191), punctele 49-51.

32 — Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2, punctul 46).

54. Al doilea element de justificare admis în Hotărârea Marks & Spencer, evitarea riscului dublei deduceri a pierderilor, este strâns legat de repartizarea competenței de impozitare.

55. Repartizarea competenței de impozitare pe baza elementelor de teritorialitate (sediul întreprinderii sau sursa veniturilor pe teritoriul național) este de natură să confere unui stat un drept prioritar de impozitare a anumitor venituri. Aceasta împreună cu normele privind riscul dublei deduceri a pierderilor constituie un sistem internațional privind competența de impozitare. În principiu, acest sistem – chiar având anumite lacune privind unele situații speciale – are menirea de a asigura impozitarea tuturor veniturilor și aceasta numai o singură dată [33].

56. Dacă s-ar putea compensa de mai multe ori pierderile cu profiturile, aceste profituri nu ar mai fi deloc impozitate, deși nu ar exista pierderi corelative reale. Acest fapt ar fi în contradicție cu principiul impozitării unice, care stă la baza repartizării internaționale a competenței de impozitare.

57. Recunoașterea transferurilor financiare intragrup ar putea de asemenea conduce la o (dublă) neimpozitare a veniturilor, dacă aceste transferuri ar putea fi deduse din veniturile impozabile ale societății care efectuează transferul, deși acestea nu sunt supuse impozitării în statul membru în care își are sediul societatea beneficiară.

58. Potrivit observațiilor prezentate de guvernul Regatului Unit, tocmai aceasta ar putea fi situația în acțiunea principală. Într-adevăr, conform legislației Regatului Unit, transferurile financiare intragrup nu intră în categoria veniturilor impozabile și ar fi posibil ca, în acest mod, să nu fie impozitate în persoana societății beneficiare, fapt contestat totuși de OY AA.

59. Independent de tratamentul concret al transferurilor financiare intragrup efectuate către societăți britanice, trebuie menționat că o reglementare care prevede în general că sunt deductibile în scop fiscal numai transferurile financiare intragrup între societăți naționale poate, teoretic, împiedica dubla neimpozitare. Într-adevăr, în ceea ce privește transferurile pur interne, un stat membru poate asigura impozitarea acestora. Rămâne de clarificat dacă, în această formă, măsura nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului său [34].

33 — Această impozitare unică poate avea loc și ca urmare a activității concertate a două state, de exemplu, prin aplicarea metodei compensării.

34 — A se vedea punctul 67 de mai jos.

60. Al treilea element de justificare, riscul evaziunii fiscale, este de asemenea strâns legat de celelalte două elemente. Transferurile financiare intragrup efectuate către societăți cu sediul în alte state membre în care astfel de repartizări nu sunt în sine impozabile ar putea fi considerate evaziune fiscală. În această privință, acest element de justificare coincide cu cel de al doilea element de justificare.

61. În Hotărârea Marks & Spencer, Curtea a apreciat ca fiind un caz de evaziune fiscală situația în care întreprinderile, prin transferarea pierderilor din statul cu o impozitare scăzută în statul cu o impozitare mai ridicată, „evadează" spre statul în care pierderile au valoarea cea mai mare, reducând astfel la maximum presiunea fiscală. Ar mai fi necesar să se considere ca fiind evaziune fiscală situația în care veniturile sunt transferate în mod deliberat către societăți al căror sediu se află în state cu o fiscalitate redusă.

62. În sens strict, prevenirea unei astfel de „evaziuni fiscale" nu mai constituie totuși un motiv justificativ de sine stătător capabil să justifice restricția privind o libertate fundamentală. Faptul că întreprinderile urmăresc să profite de pe urma diferențelor dintre sistemele fiscale naționale reprezintă o formă legitimă de conduită economică inevitabilă într-o piață internă în care impozitarea întreprinderilor nu este armonizată. Astfel, o întreprindere nu poate fi împiedicată să își transfere sediul în alt stat membru care oferă condiții fiscale mai favorabile [35].

63. Restricțiile privind libertățile fundamentale se pot justifica numai atunci când o astfel de „optimizare fiscală" subminează în același timp repartizarea competenței de impozitare între statele membre.

64. Recunoscând repartizarea competenței de impozitare între statele membre pe baza principiului teritorialității ca fiind un motiv de justificare, nu se încalcă principiul conform căruia restricțiile privind libertățile fundamentale nu se pot justifica prin referire la scopul de a preveni reducerea veniturilor fiscale [36]. Acest principiu presupune numai ca libertățile fundamentale să nu poată fi restrânse pe baza unor considerații pur fiscale. În schimb, prezenta cauză privește interesul fundamental de a acorda statelor membre dreptul de impozitare conform principiului teritorialității.

65. Rezumând, se poate reține că restrângerea posibilității de a deduce transferurile financiare intragrup doar la transferurile

35 — Cu privire la problemele regimului fiscal aplicabil în cazul transferului domiciliului în alt stat membru apărute în acest context, a se vedea Hotărârea N, citată la nota de subsol 5.

36 — Hotărârile Manninen (citată la nota de subsol 5, punctul 49) și Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2, punctul 44).

financiare către societățile naționale este de natură să asigure repartizarea competenței de impozitare între statele membre, să excludă posibilitatea ca venitul transferat să nu fie impozitat și să combată evaziunea fiscală. Aceasta garantează că veniturile realizate de întreprinderile aparținând unui grup din Finlanda sunt impozitate în această țară conform principiului teritorialității.

66. Rămâne să se aprecieze dacă reglementarea nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv și dacă este proporțională în sensul strict.

67. Dacă ar fi vorba numai de excluderea posibilității ca venitul transferat să nu fie impozitat și a riscului evaziunii fiscale, restrângerea generală a deductibilității transferurilor financiare intragrup numai la transferurile financiare către societăți naționale ar merge totuși prea departe. Într-adevăr, aceste două obiective ar putea fi atinse și printr-o reglementare care ar restrânge într-o mai mică măsură libertatea de stabilire. După cum am arătat deja, s-ar putea subordona deducerea fiscală condiției de a dovedi că aceste venituri sunt efectiv impozitate în persoana societății beneficiare.

68. Cu toate acestea, menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre, care este direct legată de celelalte două elemente de justificare, nu ar putea fi obținută printr-o reglementare națională mai puțin restrictivă. O reglementare care ar obliga statul în care se află sediul societății autoare a transferului financiar intragrup să permită efectuarea deducerii în cazul în care societatea beneficiară a fost supusă impozitării nu ar exclude transferul competenței de impozitare.

69. Prin prisma evaluării diferitelor interese, o reglementare precum cea prevăzută în Legea privind transferurile financiare intragrup pare a fi proporțională în sensul strict al termenului.

70. În Hotărârea Marks & Spencer [37], Curtea a statuat, desigur, că, într-o situație de excepție determinată precum cea în cauză în respectivul litigiu, și anume când filiala străină a epuizat toate posibilitățile de a deduce pierderile și când acestea nu ar mai putea fi deduse în viitor, neacceptarea transferului transfrontalier al pierderilor este disproporțională. În aceste împrejurări, interesul de a menține repartizarea competenței de impozitare devine secundar în raport cu libertatea de stabilire, iar transferul

37 — A se vedea Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 2, punctele 53-56).

pierderilor către societatea-mamă străină trebuie să fie posibil.

71. Cu toate acestea, din datele privind situația de fapt reținută în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare nu rezultă că, în cazul societății OY AA, există o situație de excepție corespunzătoare celei din cauza Marks & Spencer. În consecință, nu există niciun motiv pentru a analiza dacă, pe cale de excepție, principiul proporționalității impune derogarea de la repartizarea competenței de impozitare.

C — *Libera circulație a capitalurilor*

72. În paralel cu libertatea de stabilire, reglementarea privind transferurile financiare intragrup ar putea fi examinată și prin raportare la libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolele 56 CE și 58 CE. Cu toate acestea, în afară de domeniile de aplicare teritorial și temporal, care nu sunt determinante în prezenta cauză, sunt aplicabile aceleași principii precum cele aplicabile în cazul analizării libertății de stabilire. În consecință, restricțiile privind libera circulație a capitalurilor inerente reglementărilor privind transferurile financiare intragrup se justifică de asemenea pentru a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre.

V — Concluzie

73. Având în vedere considerațiile precedente, propunem să se răspundă la întrebarea preliminară formulată de Korkein hallinto-oikeus astfel:

„Articolele 43 CE, 48 CE, 56 CE și 58 CE și Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003, nu se opune unei reglementări precum Legea privind transferurile financiare intragrup, care subordonează deductibilitatea transferurilor intragrup condiției ca atât autorul, cât și beneficiarul transferului să fie societăți stabilite în Finlanda."