Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
din 12 mai 2016[1]

Cauza C-593/14

Masco Denmark ApS,
Damixa ApS
împotriva
Skatteministeriet

[cerere de decizie preliminară formulată de Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest) (Danemarca)]

„Legislație fiscală — Libertatea de stabilire (articolul 43 CE) — Impozit național pe profit — Venituri din dobânzi — Împrumut acordat filialei — Scutire în cazul interdicției de deducere a cheltuielilor aferente dobânzilor ale unei filiale subcapitalizate — Societăți-mamă care dețin filiale nerezidente — Interdicție de deducere a dobânzilor impusă de un alt stat membru”

I – Introducere

1. În anii precedenți, strategiile de eludare a impozitării de către grupurile internaționale au preocupat intens comunitatea internațională. O modalitate clasică de deplasare a profiturilor dintr-un stat în altul prin care se reduce fiscalitatea este finanțarea filialelor nerezidente prin împrumuturi în locul de aporturi la capitalul propriu. Acest lucru are drept consecință faptul că profitul unei filiale este parțial sustras impozitării în statul de reședință al acesteia, profit care ar butea fi supus unui tratament fiscal, eventual mai favorabil, în statul în care are sediul societatea-mamă sub formă de venituri din dobânzi.

2. Această modalitate de deplasare a profitului reprezintă fondul cererii de decizie preliminară formulate de instanța daneză. Autoritatea fiscală daneză încearcă să contracareze această deplasare prin interdicția de deducere a dobânzilor la nivelul așa-numitelor filiale subcapitalizate, în cazul cărora se pornește de la premisa că societatea lor mamă ar trebui de fapt să le asigure o majorare a capitalului propriu. Ca urmare a interdicției de deducere, profitul filialelor daneze trebuie impozitat în Danemarca fără a fi diminuat cu plata unor dobânzi excesive. Pentru a evita însă dubla impozitare a plății dobânzilor în Danemarca, în acest caz scutirea veniturilor din dobânzi în discuție se realizează la nivelul societății-mamă daneze.

3. Cu toate acestea, societățile-mamă daneze nu beneficiază de această scutire în cazul în care sediul filialei este situat într-un alt stat membru în care aceasta este de asemenea supusă unei interdicții de deducere a dobânzilor. Curtea de Justiție trebuie să clarifice dacă o astfel de reglementare, care are drept scop prevenirea deplasării veniturilor, este compatibilă cu libertatea de stabilire. Se pune în special problema menținerii consecvenței jurisprudenței în domeniul impozitării directe.

1 — Limba originală: germana.

II – Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

4. În ceea ce privește perioada relevantă în litigiul principal, libertatea de stabilire este reglementată la articolul 43 CE [2] (devenit articolul 49 TFUE [3]) după cum urmează:

„În conformitate cu dispozițiile care urmează, sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Această interdicție vizează și restricțiile privind înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul altui stat membru.

Libertatea de stabilire presupune accesul la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor și, în special, a societăților în înțelesul articolului 48 al doilea paragraf, în condițiile definite pentru resortisanții proprii de legislația țării de stabilire, sub rezerva dispozițiilor capitolului privind capitalurile.” [traducere neoficială]

5. Articolul 48 CE (devenit articolul 54 TFUE) extinde domeniul de aplicare al libertății de stabilire astfel:

„.Societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii sunt asimilate, în aplicarea prezentei subsecțiuni, persoanelor fizice resortisante ale statelor membre.

[…]” [traducere neoficială]

Dreptul național

6. În Regatul Danemarcei se percepe un impozit pe profit aferent veniturilor societăților daneze, în care sunt incluse și veniturile din dobânzi.

7. Conform articolului 11 alineatul 1 din Selskabsskattelov (Legea privind impozitul pe profit, denumită în continuare „SSL”), în principiu, o societate daneză care face parte dintr-un grup nu poate deduce cu titlu de cheltuieli de exploatare cheltuielile aferente dobânzilor pentru obligații interne ale grupului, în măsura în care este subcapitalizată. O subcapitalizare există atunci când raportul dintre obligații și capitatul propriu al societății depășește rata de 4:1.

8. În cazul în care se aplică interdicția de deducere a cheltuielilor aferente dobânzilor prevăzută la articolul 11 alineatul 1 din SSL, beneficiarii dobânzilor sunt, conform articolului 6 din lege, scutiți de plata impozitului aferent dobânzilor încasate.

III – Litigiul principal

9. Litigiul principal are ca obiect stabilirea impozitului pe profit danez pentru societatea Damixa ApS (denumită în continuare „Damixa”) pentru perioada 2005-2006, în special luarea în considerare la impozitare a anumitor dobânzi încasate. În perioada în discuție, Damixa era o filială a societății Masco Denmark ApS, împreună cu care era supusă unei impozitări comune la nivel de grup, motiv pentru care aceasta este de asemenea reclamantă în procedura principală.

2 — Tratatul de instituire a Comunității Europene, în versiunea Tratatului de la Amsterdam (JO 1997, C 340, p. 173).

3 — Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2012, C 326, p. 47).

10. Damixa a acordat un împrumut filialei sale, Damixa Armaturen GmbH, cu sediul în Germania, pe care o deține în proporție de 100 %. Din acest împrumut, în perioada 2005-2006, societatea a obținut venituri din dobânzi în cuantum de 9 584 745 de coroane daneze. Aceste dobânzi au fost considerate dividende distribuite de filiala sa germană, iar nu cheltuieli operaționale, întrucât aceasta era subcapitalizată potrivit legii germane (raportul dintre obligații și capitalul propriu mai mare de 1,5 la 1).

11. În acest caz, administrația fiscală daneză consideră că nu există motive pentru acordarea scutirii potrivit articolului 11 alineatul 6 din SSL în ceea ce privește dobânzile încasate, întrucât acordarea scutirii ar înseamnă că debitorul este supus în ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile unei interdicții de deducere conform articolului 11 alineatul 1 din SSL. Această interdicție se aplică însă numai societăților supuse impozitării în Danemarca, așadar, de regulă, numai societățile cu sediul în Danemarca.

12. În schimb, Damixa consideră că această reglementare aduce atingere libertății sale de stabilire întrucât, în final i se refuză scutirea pentru simplul motiv că filiala, de la care primește venituri din dobânzi, are sediul în alt stat membru.

IV – Procedura în fața Curții

13. Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest, Danemarca), sesizată cu litigiul, a adresat Curții la 19 decembrie 2014, conform articolului 267 TFUE, următoarea întrebare:

„Articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opune ca un stat membru să nu acorde unei societăți rezidente o scutire de impozit pentru veniturile din dobânzi în cazul în care o societate afiliată din cadrul aceluiași grup rezidentă în alt stat membru nu are un drept de deducere pentru cheltuielile corespunzătoare aferente dobânzilor ca urmare a reglementării (precum în prezenta cauză) din acel stat membru privind limitarea deducerilor pentru dobânzi în cazul subcapitalizării, în condițiile în care primul stat membru acordă unei societăți rezidente o scutire de impozit pentru venituri din dobânzi în cazul în care o societate afiliată din cadrul aceluiași grup rezidentă nu are un drept de deducere pentru cheltuielile corespunzătoare aferente dobânzilor ca urmare a reglementării naționale (precum în prezenta cauză) privind limitarea deducerilor pentru dobânzi în cazul subcapitalizării?”

14. Cu privire la această întrebare au depus observații scrise și au participat la ședința desfășurată în fața Curții la 3 martie 2016 reclamantele din litigiul principal, Regatul Danemarcei, precum și Comisia Europeană.

V – Apreciere juridică

15. Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă libertatea de stabilire poate fi conciliată cu faptul că un stat membru scutește veniturile din dobânzi primite de societatea-mamă de la filiala sa, în cazul în care cheltuielile corespunzătoare efectuate de filială cu aceste dobânzi sunt supuse, potrivit legislației fiscale a acestui stat, unei interdicții de deducere din cauza subcapitalizării, dar nu și în cazul în care filiala își are sediul în alt stat membru în care plata dobânzilor nu este nici ea deductibilă în cadrul impozitării, de asemenea din cauza subcapitalizării.

A – *Restricționarea libertății de stabilire*

16. Potrivit articolului 43 coroborat cu articolul 48 CE, sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a societăților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Această interdicție se aplică nu numai statului gazdă, ci și statului de origine al societății [4]. Există o restricție a libertății de stabilire, interzisă în principiu, în cazul în care statul de origine tratează în mod dezavantajos o societate-mamă rezidentă care deține o filială nerezidentă față de o societate-mamă care deține o filială rezidentă [5].

17. În prezenta cauză, la prima vedere s-ar părea că Damixa este dezavantajată pe această cale. În timp ce acesteia i se refuză deducerea aferentă dobânzilor încasate de la filiala sa nerezidentă, deși aceasta din urmă nu poate să deducă aceste dobânzi cu titlu de cheltuieli operaționale în cadrul impozitării veniturilor, aceasta ar beneficia de scutire în situația în care ar deține o filială rezidentă căreia i-ar fi de asemenea negat dreptul de a deduce dobânzile.

18. Cu toate acestea, o reglementare precum cea daneză nu restricționează libertatea de stabilire a societății, întrucât dezavantajul pe care îl suferă nu este imputabil numai Regatului Danemarcei. Această concluzie rezultă din principiul autonomiei stabilit în jurisprudență (a se vedea punctul 1 de mai jos) și nu este repusă în discuție în mod fundamental de direcția jurisprudențială dată de Hotărârea *Manninen* (punctul 2 de mai jos 2).

1. Principiul autonomiei

19. Curtea de Justiție a reiterat în mai multe hotărâri faptul că libertățile fundamentale nu obligă statele membre să ia în considerare particularitățile eventual nefavorabile care decurg din reglementarea unui alt stat membru atunci când aplică propria legislație fiscală [6]. Aceasta deoarece, potrivit unei jurisprudențe constante, libertatea de stabilire nu obligă un stat membru să prevadă normele fiscale în funcție de cele ale unui alt stat membru, în scopul de a garanta în toate situațiile o impozitare care șterge orice neconcordanță rezultată din reglementările fiscale naționale [7].

20. Acest „principiu al autonomiei” [8] înseamnă în cele din urmă că un stat membru nu încalcă libertățile fundamentale în acele cazuri în care există dezavantaje pentru situațiile transfrontaliere cauzate de faptul că s-au avut în vedere dispozițiile din legislația fiscală a unui alt stat membru. Astfel, legislația fiscală a statelor membre trebuie luată în considerare în mod autonom [9].

4 — A se vedea printre altele Hotărârile Daily Mail și General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punctul 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 35), Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 18), și Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punctul 20).

5 — A se vedea printre altele Hotărârile X și Y (C-200/98, EU:C:1999:566, punctele 27 și 28), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctele 31 și 32), SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctele 23-27), Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 19), și Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punctul 15).

6 — A se vedea Hotărârile Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 49) și K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 79).

7 — Hotărârile Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punctul 43), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 50), și National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 62); a se vedea în acest sens și Hotărârea Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctul 51) și Hotărârea X (C-686/13, EU:C:2015:375, punctul 33) în privința alegerii de stabilire între mai multe state membre; a se vedea în special în privința dublei impuneri Hotărârile CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punctul. 28), Comisia/Ungaria (C-253/09, EU:C:2011:795, punctul 83), și X (C-302/12, EU:C:2013:756, punctul 29); a se vedea în legătură cu obligațiile privind declarațiile fiscale și Hotărârea Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punctul 31); a se vedea de asemenea, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, Hotărârile Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punctul 31), și Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punctul 39).

8 — În contextul principiilor citate, Curtea a vorbit în numeroase rânduri despre o „anumită autonomie” a statelor membre în ceea ce privește impozitarea directă; a se vedea Hotărârile Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctul 51), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punctul 31), și Hotărârea Comisia/Ungaria (C-253/09, EU:C:2011:795, punctul 83).

9 — Contrariul este de asemenea valabil: reglementarea dintr-un stat membru încalcă libertățile fundamentale atunci când dezavantajul pe care îl creează este compensat de reglementarea unui alt stat membru; a se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauzele conexate SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:104, punctul 50 și jurisprudența citată); a se vedea în acest sens și Hotărârea Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punctul 78).

21. De exemplu, pornind de la acest principiu, Curtea a hotărât că un stat membru nu trebuie să condiționeze propria impozitare de perceperea de către un alt stat membru a unui impozit pentru respectiva operațiune [10].

22. Tot pe baza principiului autonomiei, în cadrul așa-numitei impozitări la ieșire, Curtea a statuat că un stat membru nu trebuie să condiționeze luarea în considerare a pierderilor de valoare înregistrate de activele unei societăți după transferul sediului acesteia în alt stat membru de luarea în considerare a acestor pierderi în legislația fiscală a statului membru gazdă [11].

23. Potrivit principiului autonomiei, nici luarea în considerare transfrontalieră a pierderilor nu poate fi condiționată de aspectul dacă legislația fiscală a celuilalt stat membru prevede că filiala nerezidentă nu poate raporta nicio pierdere [12] sau de aspectul că nu sunt luate în considerare în general pierderile rezultate din înstrăinarea unui imobil situat în acest stat membru [13].

24. În toate aceste cazuri, tratamentul defavorabil al situației transfrontaliere trebuie imputat și celuilalt stat membru și din acest motiv reprezintă consecința repartizării competențelor de impozitare între statele membre [14], respectiv a exercitării paralele a acestor competențe [15]. Cu toate acestea, tratamentul defavorabil care rezultă doar din efectul coroborat al dispozițiilor aplicabile în două state membre nu poate fi imputat niciunuia dintre aceste state ca fiind o restricție privind o libertate fundamentală [16].

25. Dubla impunere a situațiilor transfrontaliere de către două state membre este un exemplu elocvent în acest sens, care, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, nu reprezintă o încălcare a libertăților fundamentale [17], cu toate că sunt evidente efectele negative asupra pieței interne. Astfel de perturbări ale pieței interne cauzate de acțiunea autonomă a două state membre nu pot fi însă împiedicate prin libertățile fundamentale, ci doar prin adoptarea unor acte cu putere de lege la nivelul Uniunii [18] sau prin acorduri bilaterale sau multilaterale între statele membre – a doua cea mai bună soluție, predominantă în prezent [19].

26. În speță, condiția *sine qua non* pentru existența unui tratament defavorabil pentru filiala transfrontalieră a societății Damixa rezidă în faptul că în legislația străină germană aplicabilă filialei este prevăzută interdicția de deducere a dobânzilor. În schimb, în lipsa acestei prevederi, imputabilă unui alt stat membru, nu s-ar putea constata vreun tratament defavorabil pentru situația transfrontalieră în raport cu cea internă. Astfel, filiala nerezidentă poate, în lipsa unei interdicții de deducere a dobânzilor reglementate de un alt stat membru, să invoce în cadrul impozitării sale plata

10 — Hotărârile Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punctele 28-31) și CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punctul 28).

11 — Hotărârea National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 61 și 62).

12 — Hotărârea Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 33 și jurisprudența citată).

13 — Hotărârea K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctele 79-81).

14 — A se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctele 51 și 52).

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea Kerckhaert și Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punctul 20), precum și CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punctul 25).

16 — În jurisprudență se consideră că efectele principiului autonomiei nu restricționează libertățile fundamentale; a se vedea în acest sens Hotărârile Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctele 50-54), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punctele 23-31), X (C-686/13, EU:C:2015:375, punctele 33-35), și Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punctele 24-32); alteori, principiul autonomiei este analizat în cadrul motivelor justificative pentru restricționarea libertăților fundamentale, de exemplu în Hotărârile Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punctele 41-44), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 50-64), Comisia/Ungaria (C-253/09, EU:C:2011:795, punctele 81-83) și K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctele 74-82).

17 — A se vedea numai Hotărârile Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punctul 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punctul 28), Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 170), precum și X (C-302/12, EU:C:2013:756, punctul 29).

18 — A se vedea numai Hotărârile Kerckhaert și Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punctul 22), Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctul 45), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punctul 30) și CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punctul 27).

19 — A se vedea numai Hotărârile Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punctele 41-42), precum și Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctele 48 și 49).

dobânzilor către societatea sa mamă Damixa ca fiind cheltuieli operaționale, cum se întâmplă în mod curent. Societățile-mamă ale căror filiale pot deduce cu titlu de cheltuieli operaționale dobânzile plătite nu au însă, în conformitate cu dispozițiile fiscale daneze actuale, niciun drept de deducere a dobânzilor corelative încasate, indiferent dacă filiala sa este rezidentă sau nerezidentă.

27. În schimb, în cazul în care s-ar porni în speță de la existența unei restricții privind libertatea de stabilire cauzată de reglementarea daneză, Regatul Danemarcei ar fi trebuit atunci – sub rezerva existenței unei justificări pentru această restricție – să condiționeze întotdeauna o scutire, în situațiile transfrontaliere, de existența în alt stat membru a unei interdicții de deducere pentru persoanele sale impozabile. Aceasta ar contraveni în mod clar jurisprudenței menționate privind principiul autonomiei.

2. Hotărârea Manninen

28. Și Hotărârea Manninen [20] este compatibilă cu acest principiu al autonomiei. Relevanța acesteia pentru soluționarea întrebării preliminare a fost intens discutată de părți, deși hotărârea a fost pronunțată în anul 2004, adică *înainte* să fi existat principiul autonomiei.

29. În Hotărârea Manninen, Curtea a constatat o încălcare a liberei circulații a capitalurilor în contextul impozitării veniturilor din dividende ale acționarilor rezidenți. Legislația fiscală națională prevedea în principiu că acționarii primeau un credit fiscal echivalent cu impozitul pe profit plătit pentru beneficiile repartizate de societatea ai cărei acționari sunt. Acționarii societăților nerezidente nu beneficiau însă de această măsură care avea drept scop evitarea dublei impuneri a profiturilor societății. În acest caz nu a fost posibilă deducerea impozitului pe profit pe care societățile nerezidente l-au plătit în alt stat membru. În acest sens, Curtea a constatat existența unei restricții în calea investițiilor transfrontaliere pentru care nu a putut găsi nicio justificare.

30. Transpunând această jurisprudență în prezenta cauză, s-ar putea argumenta că nivelul ridicat al impozitului plătit de o filială din cauza interdicției de deducere reprezintă un impozit care trebuie „imputat” acționarilor rezidenți, respectiv societății-mamă, prin neimpozitarea veniturilor din dobânzi obținute de acționari. Din această comparație ar rezulta că în speță – ca și în Hotărârea Manninen – ar trebui să se prezume o restrângere a libertății de stabilire, întrucât „imputarea” nu este posibilă în cazul participațiilor nerezidente. Altfel ar fi repusă în discuție valabilitatea principiului autonomiei.

31. Cu toate acestea, trebuie să subliniem faptul că, în motivarea acestei hotărâri, Curtea a înțeles în mod expres reglementarea națională contestată în sensul că deducerea impozitului pe profit al societății din impozitul pe venitul acționarilor săi ar avea în final ca rezultat faptul că acționarii sunt scutiți de plata impozitului pe veniturile din dividende [21]. Statul membru în cauză a fost, așadar, singurul responsabil pentru tratamentul defavorabil al acționarilor nerezidenți pentru care nu era prevăzută nicio scutire pentru veniturile din dividende. Având în vedere această interpretare, se constată că Hotărârea Manninen este fundamental diferită de prezenta cauză întrucât scutirea societăților-mamă prevăzută de legea daneză nu este valabilă ca regulă generală, ci numai în cazurile în care filialele acestora sunt supuse unei interdicții de deducere a dobânzilor. În ceea ce privește filialele nerezidente, acest lucru depinde însă de legislația fiscală a unui alt stat membru.

20 — Hotărârea Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484).

21 — Hotărârea Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctele 20-44).

32. Această interpretare a Hotărârii Manninen poate fi totuși contrazisă de faptul că Curtea nu a considerat că statul membru în cauză ar fi fost obligat să scutească în totalitate acționarii de plata impozitului pentru dividendele obținute de la o societate nerezidentă. Dimpotrivă, potrivit unei jurisprudențe constante, din impozitul plătit de acționari trebuie să se deducă numai impozitul pe profit plătit efectiv în statul membru de reședință al societății [22]. În această măsură, s-ar putea constata o contradicție a principiului autonomiei, întrucât întinderea acestei deduceri depinde de cuantumul impozitului străin și astfel de legislația fiscală a unui alt stat membru.

33. Contradicția aparentă se risipește în cazul în care admitem că pe această cale Curtea s-a opus doar mijlocului ales de statul membru în vederea înlăturării încălcării constatate. Pentru a evita încălcarea liberei circulații a capitalurilor, statul membru în cauză nu este obligat să prevadă o scutire și pentru participațiile nerezidente, fiind suficient dacă prevede posibilitatea de deducere a impozitului pe profit plătit efectiv în străinătate [23]. Faptul că, potrivit orientării jurisprudențiale care rezultă din Hotărârea *Manninen*, libertățile fundamentale *nu dictează* deducerea impozitului străin în sine – și astfel dependența de legislația fiscală dintr-un alt stat membru – se reflectă în special în faptul că, ulterior, acționarul trebuie să fie scutit de impozit pe veniturile sale din dividende în cazul unei situații transfrontaliere, fără a avea însă dreptul de a i se rambursa suma care depășește impozitul pe profit plătit în străinătate [24].

3. Concluzie

34. O reglementare precum reglementarea daneză cu privire la scutirea veniturilor din dobânzi care depinde de o interdicție de deducere nu reprezintă o restricție în calea libertății de stabilire și nu încalcă astfel articolele 43 CE și 48 CE.

B – *În subsidiar: justificarea unei eventuale restricții*

35. În cazul în care Curtea va porni în speță de la premisa existenței unei restricții privind libertatea de stabilire a societății Damixa, în continuare trebuie să se analizeze dacă defavorizarea acesteia este justificată.

36. Este posibil ca tratamentul defavorabil aplicat societății să își găsească justificarea în faptul că, în cazul acesteia, interdicția de deducere a cheltuielilor aferente dobânzilor efectuate de filiala sa se regăsește în cadrul impozitării *în străinătate* a veniturilor, iar nu în sistemul impozitului pe profit din Danemarca.

22 — Hotărârea Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 54); a se vedea printre altele și Hotărârile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 70), Meilicke și alții (C-292/04, EU:C:2007:132, punctul 15), Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 61), precum și Meilicke și alții (C-262/09, EU:C:2011:438).

23 — Hotărârea Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 46).

24 — A se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 52).

1. Repartizarea competențelor de impozitare între statele membre

37. În primul rând, în acest context trebuie să menționăm jurisprudența constantă a Curții cu privire la motivul care justifică menținerea repartizării competențelor de impozitare între statele membre [25]. Potrivit acestui motiv, statele membre au dreptul de a exercita și de a proteja competența de impozitare alocată [26]. Măsurile luate astfel depășesc simplele interese ale unui stat membru de a evita diminuarea veniturilor din impozite – care nu reprezintă în sine un motiv imperativ de interes general [27] –, întrucât acestea urmăresc prevenirea transferului bazei de impozitare dintr-un stat membru în altul.

38. În speță, există particularitatea că competența de impozitare nu este stabilită ca de obicei de către statele membre convențional sau unilateral [28], ci printr-un act al Uniunii. Astfel, dobânzile pe care le-a primit Damixa de la filiala sa germană intră în mod evident în domeniul de aplicare al Directivei 2003/49/CE [29]. Potrivit articolului 1 alineatele (1) și (2) din această directivă, dreptul de impozitare pentru astfel de dobânzi revine statului membru al creditorului, prevăzând că în statul de origine dobânzile sunt scutite de impozit.

39. Deși, potrivit articolului 4 alineatul (1) litera (a), Directiva 2003/49 nu oprește statul de origine să impoziteze în mod excepțional plata de dobânzi ca venituri distribuite, lucru care este posibil cu ajutorul unei interdicții de deducere, și deși impozitarea filialei, influențată în mod direct de o interdicție de deducere a dobânzilor, nu este indicată la articolul 1 alineatul (1) din aceasta [30], directiva prevede neechivoc că statul membru al creditorului este competent să perceapă impozit pentru plățile transfrontaliere de dobânzi [31].

40. Această competență de impozitare pe care o deține în prezent Regatul Danemarcei nu ar fi însă garantată în cazul în care împrejurarea că un stat de origine precum Republica Federală Germania impozitează plata de dobânzi prin intermediul unei interdicții de deducere ar avea drept rezultat faptul că Danemarca ar trebui să renunțe la competența sa de impozitare și să prevadă în acest sens o scutire și pentru astfel de cazuri. Într-adevăr, și legislația fiscală a Uniunii precum Directiva 2003/49 este supusă rigorilor libertăților fundamentale [32]. Dacă însă, în cadrul legislației fiscale, justificarea unei atingeri aduse libertăților este dată de repartizarea competențelor de impozitare de către statele membre [33], *a fortiori* acest lucru ar trebui să fie valabil în cazul repartizării competențelor la nivelul Uniunii.

41. Întrucât nu se poate întrevedea niciun mijloc mai puțin drastic decât limitarea scutirii în speță la dobânzile plătite de filialele rezidente pentru a se evita transferul competenței de impozitare către statul de origine într-un mod care să nu încalce repartizarea stabilită în Directiva 2003/49, această măsură este așadar justificată prin scopul urmărit, și anume menținerea repartizării competențelor de impozitare între statele membre.

25 — A se vedea printre altele Hotărârile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 45), Hotărârea National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 45), și Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punctul 41).

26 — Pentru amănunte a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punctele 38-41 și jurisprudența citată).

27 — A se vedea printre altele Hotărârile ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 49), și Comisia/Austria (C-10/10, EU:C:2011:399, punctul 40).

28 — A se vedea printre altele Hotărârile Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 25), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 45), și Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punctul 41).

29 — Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (JO 2003, L 157, p. 49, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 75).

30 — A se vedea Hotărârea Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, punctele 30 și 31).

31 — A se vedea și considerentul (4) al Directivei 2003/49.

32 — În acest sens, în ceea ce privește 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 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), Hotărârea Urteil Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punctul 39 și jurisprudența citată).

33 — Pentru amănunte, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punctele 35-37 și jurisprudența citată).

2. Coerența fiscală

42. În plus, exceptarea filialelor nerezidente de la scutire poate fi justificată și de necesitatea de a menține coerența fiscală [34].

43. În acest sens, trebuie să se poată stabili o legătură directă între acordarea unui avantaj fiscal și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată [35]. În această privință, caracterul direct al legăturii dintre avantajul acordat și prelevarea fiscală trebuie apreciat în funcție de obiectivul urmărit prin regimul fiscal în cauză [36]. În cazul în care sunt îndeplinite aceste condiții, persoanei impozabile i se poate refuza avantajul fiscal în cazul în care nu este supusă nici sarcinii fiscale care stabilește în mod indisociabil legătura dintre sistemul de impozitare al unui stat membru și avantajul fiscal solicitat.

44. În speță se poate constata că o asemenea legătură directă există între scutirea daneză a veniturilor din dobânzi ale societății-mamă și interdicția de deducere daneză pentru cheltuielile pe care filiala le-a efectuat cu aceste dobânzi. Damixa dorește astfel să obțină avantajul scutirii pentru veniturile din dobânzi, fără ca filiala sa să fie supusă sarcinii corelative directe sub forma interdicției de deducere a dobânzilor prevăzută de legislația daneză.

45. Acest lucru nu este în contradicție cu faptul că în mod repetat Curtea a decis că nu există o legătură indirectă în sensul coerenței fiscale, printre altele atunci când sunt vizate diferite persoane impozabile [37]. Astfel – după cum am detaliat cu o altă ocazie [38] –, în mod excepțional poate exista totuși, în astfel de cazuri, o asemenea legătură indirectă atunci când – așa cum este cazul în speță – o operațiune economică identică produce rezultate identice în cazul a două persoane impozabile. Curtea a statuat implicit acest lucru în special în Hotărârea Papillon, care este relevantă și în speță. În această hotărâre s-a constatat că există o legătură directă între avantajul consolidării rezultatelor tuturor societăților din grup și sarcina fiscală a neutralizării anumitor operațiuni între societățile din grup [39]. În această hotărâre, așadar, avantajele și dezavantajele deopotrivă vizau diferite societăți din cadrul unui grup.

46. În plus, conform unei jurisprudențe recente, excluderea scutirii în cazul filialelor nerezidente, care sunt supuse unei interdicții de deducere a dobânzilor prevăzute de o lege străină, este și proporțională. Astfel, Curtea a hotărât în acest context că luarea în considerare a operațiunilor din străinătate, care nu sunt supuse impozitării proprii, ar fi în contradicție cu scopul unei reglementări care – după cum este cazul și în speță – urmărește prevenirea dublei impuneri în cadrul sistemului fiscal al unui stat membru [40].

47. Prin urmare, argumentul privind menținerea coerenței fiscale ar putea de asemenea justifica limitarea scutirii în speță la veniturile din dobânzile plătite de filiale, care sunt supuse unei interdicții de deducere prevăzute de legislația internă.

34 — A se vedea printre altele Hotărârile Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punctul 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctul 43), SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 33), și Timac Agro Germania (C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 39).

35 — A se vedea Hotărârile Svensson și Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punctul 18), Hotărârea ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 58), și Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 39).

36 — A se vedea doar Hotărârile Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punctul 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punctul 47) și Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 39); a se vedea de asemenea Hotărârea Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 43).

37 — A se vedea doar Hotărârea F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, punctul 83 și jurisprudența citată).

38 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, punctele 50-65).

39 — Hotărârea Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctele 45-50).

40 — Hotărârea Comisia/Ungaria (C-253/09, EU:C:2011:795, punctele 81-82).

VI – Concluzie

48. Având în vedere cele de mai sus, propunem ca la întrebarea adresată de Vestre Landsret (Curtea de Apel din Regiunea de Vest, Danemarca) să se răspundă după cum urmează:

„Articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE nu se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia nu se acordă unei societăți rezidente o scutire de impozit pentru veniturile din dobânzi în cazul în care o societate afiliată din cadrul aceluiași grup rezidentă în alt stat membru nu are un drept de deducere pentru cheltuielile corespunzătoare aferente dobânzilor ca urmare a reglementării din acel stat membru privind limitarea deducerilor pentru dobânzi în cazul subcapitalizării, în condițiile în care primul stat membru acordă unei societăți rezidente o scutire de impozit pentru venituri din dobânzi în cazul în care o societate afiliată din cadrul aceluiași grup rezidentă nu are un drept de deducere pentru cheltuielile corespunzătoare aferente dobânzilor ca urmare a reglementării naționale privind limitarea deducerilor pentru dobânzi în cazul subcapitalizării.”