CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 13 martie 2014 [1]

Cauza C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
împotriva
Skatteministeriet

[cerere de decizie preliminară formulată de Østre Landsret (Danemarca)]

„Legislație fiscală — Libertatea de stabilire — Impozit pe profitul național — Impozitarea grupului — Impozitarea activității desfășurate de sediile permanente din străinătate ale societăților naționale — Evitarea dublei impuneri prin deducerea impozitului (metoda imputării) — Impozitarea ulterioară a pierderilor luate în calcul anterior în cazul cesionării sediului permanent în cadrul grupului și al pierderii competenței de impozitare”

1. În prezenta procedură, Curtea este chemată din nou să se pronunțe cu privire la impozitarea transfrontalieră a grupurilor de către un stat membru și la compatibilitatea acesteia cu libertatea de stabilire. De asemenea, Curtea va trebui să examineze încă o dată justificarea constând în „menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre”, pe care a recunoscut-o pentru prima dată în mod expres în Hotărârea Marks & Spencer [2] și al cărei conținut nu pare a fi încă suficient clarificat.

2. Este adevărat însă că și cauzele cu care este sesizată Curtea sunt din ce în ce mai complicate. Prezenta cerere de decizie preliminară din Danemarca privește impozitarea unei societăți naționale împreună cu sediile sale permanente situate în alte state membre. Astfel, Danemarca a impozitat în totalitate activitatea desfășurată de aceste sedii permanente situate în străinătate. Totuși, în această privință, conform așa-numitei metode a imputării, impozitul plătit în străinătate a fost dedus din impozitului danez. În prezenta cauză, sediile permanente din străinătate au generat însă doar pierderi. Pierderile respective, luate în considerare în contextul impozitării societății naționale, ar trebui reintegrate în prezent în venitul impozabil în temeiul unei norme speciale, întrucât sediile permanente au fost vândute, în cadrul grupului, unor societăți care nu intră sub incidența sistemului de impozitare din Danemarca.

3. Prezenta procedură nu se referă însă la un caz exotic, care nu prezintă nicio importanță de ordin general. Dimpotrivă, aceasta oferă posibilitatea dezvoltării în continuare a jurisprudenței Curții referitoare la luarea în considerare a pierderilor transfrontaliere, în general, precum și la aplicarea metodei imputării, în particular.

1 — Limba originală: germana.

2 — Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

I – **Cadrul juridic**

4. În Regatul Danemarcei, impozitul este perceput asupra profitului obținut de societăți care sunt situate pe teritoriul național.

5. În cazul în care o astfel de societate deține un sediu permanent într-un alt stat nordic (Suedia, Finlanda sau Norvegia), potrivit articolului 7 din Convenția nordică privind evitarea dublei impuneri, Regatul Danemarcei poate impozita societatea și în privința acelei părți din profit care este atribuită acestui sediu permanent din străinătate. Conform articolului 25 din convenție, impozitul plătit în străinătate aferent activității sediului permanent trebuie să fie însă dedus din impozitul danez, dar numai până la concurența impozitului calculat în Regatul Danemarcei pe profitul obținut de sediul permanent.

6. Potrivit legislației care prezintă relevanță pentru procedura principală, profitul și pierderile în curs generate de sediile permanente din străinătate ale societăților naționale au trebuit să fie luate în calcul în vederea aplicării impozitului danez.

7. În anumite cazuri s-a dispus însă efectuarea unei rectificări a luării în calcul a pierderilor. Articolul 33 D alineatul 5 din Legea privind stabilirea impozitului (Ligningslov) prevedea în acest sens următoarele:

„În cazul în care un sediu permanent situat în străinătate [...] este cesionat în totalitate sau în parte unei societăți din același grup [...], pierderile deduse cărora nu le corespund profituri obținute în cursul unor exerciții financiare ulterioare sunt incluse totuși în calculul venitului impozabil, indiferent de metoda de scutire aplicată. [...]”

8. Potrivit instanței de trimitere, această normă se aplica numai atunci când societatea din același grup care face achiziția nu a fost impozitată împreună cu societatea cedentă. Conform expunerii de motive privind proiectul de lege în cauză, prin această normă trebuia să se evite posibilitatea ca societăți daneze să ia în calcul mai întâi pierderile înregistrate de sediile lor permanente din străinătate pentru reducerea profitului, iar aceste sedii permanente să fie vândute ulterior, imediat ce încep să genereze profit, unei societăți din străinătate din același grup, pentru a nu fi obligate să plătească ulterior impozit pentru aceste profituri în Danemarca.

II – **Procedura principală**

9. Reclamanta din procedura principală este societatea Nordea Bank Danmark A/S. Aceasta este succesoarea în drepturi a unei bănci care, în anul 2000, împreună cu o bancă din Suedia, cu o bancă din Finlanda și cu o bancă din Norvegia, au format grupul Nordea.

10. În anii 1996 și, respectiv, 1997-2000, predecesoarea în drepturi a deținut sedii permanente sub forma unor agenții bancare în Suedia, în Finlanda și în Norvegia. Aceste sucursale au înregistrat pierderi în fiecare an. Prin urmare, din baza de impozitare a impozitului plătit în Danemarca a fost dedusă în total suma de 204 402 324 DKK – ceea ce, potrivit cursului actual, corespunde sumei de aproximativ 27 de milioane de euro.

11. În urma constituirii grupului Nordea, aceste agenții bancare au fost închise. Aproape jumătate dintre angajați, precum și o parte dintre clienți au fost preluați de societățile din Suedia, din Finlanda sau din Norvegia care au aparținut grupului Nordea. Pierderile înregistrate anterior de sediile permanente nu au mai putut fi invocate de societățile beneficiare în cadrul propriei impozitări.

12. Autoritățile daneze au considerat aceste operațiuni ca fiind o cesiune parțială a sediilor permanente către societăți din același grup în conformitate cu articolul 33 D alineatul 5 din Legea privind stabilirea impozitului. În consecință, acestea au majorat baza de impozitare pentru impozitul aferent anului 2000 cu suma reprezentând pierderile care fuseseră deduse în anii anteriori. În opinia Nordea Bank Danmark, această normă încalcă însă atât dreptul Uniunii, cât și Acordul privind SEE.

III – **Procedura în fața Curții**

13. Østre Landsret, instanța sesizată între timp cu soluționarea litigiului, a adresat Curții următoarea întrebare preliminară, în temeiul articolului 267 TFUE:

„Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE (ex-articolul 43 CE coroborat cu ex-articolul 48 CE), precum și articolul 31 coroborat cu articolul 34 din Acordul privind SEE trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru care permite unei societăți situate pe teritoriul său să deducă în mod regulat pierderile generate de un sediu permanent situat în alt stat membru să reintroducă integral în venitul impozabil al societății respective pierderile generate de sediul permanent (în măsura în care acestora nu le corespund profituri obținute în cursul unor exerciții financiare ulterioare) în cazul închiderii acestui sediu permanent ca urmare a cesiunii unei părți a activității sale comerciale către o societate din același grup care este rezidentă în același stat cu sediul permanent și în cazul în care toate posibilitățile de deducere a pierderilor în cauză ar trebui considerate epuizate?”

14. În procedura în fața Curții au formulat observații scrise Nordea Bank Danmark, Regatul Danemarcei, Republica Federală Germania, Regatul Țărilor de Jos, Republica Austria, Autoritatea de Supraveghere AELS, precum și Comisia.

IV – **Apreciere juridică**

15. În prezenta procedură trebuie clarificat aspectul dacă impozitarea ulterioară descrisă a pierderilor înregistrate de un sediu permanent din străinătate în cadrul impozitării în Danemarca a societăților naționale este compatibilă cu libertatea de stabilire prevăzută de Tratatul CE, respectiv de Acordul privind SEE, aplicabile în prezenta procedură.

16. În această privință, în speță nu este necesar să se facă distincție între examinarea unei încălcări a libertății de stabilire a unei societăți în statele membre, care trebuie apreciată în raport cu articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE, și examinarea libertății de stabilire în Regatul Norvegiei, în privința căreia se aplică articolul 31 coroborat cu articolul 34 din Acordul privind SEE, întrucât ambele dispoziții interzic în mod identic restricții privind libertatea de stabilire [3].

17. La fel ca toate părțile la procedură, considerăm mai întâi că în prezenta cauză trebuie să se constate existența unei restricții privind libertatea de stabilire.

18. Libertatea de stabilire conferă unei societăți, printre altele, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei sucursale [4]. În principiu, se interzice în egală măsură ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unei societăți [5]. O astfel de împiedicare există atunci când se constată existența unei diferențe de tratament dezavantajoase a unui sediu într-un alt stat membru comparativ cu un sediu pur național [6].

3 — Referitor la articolul 49 TFUE, a se vedea Hotărârea A (C-48/11, EU:C:2012:485, punctul 21).

4 — A se vedea Hotărârea Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, punctul 32 și jurisprudența citată).

5 — A se vedea Hotărârea Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punctul 16), Hotărârea AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punctul 21) și Hotărârea Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punctul 20).

6 — A se vedea Hotărârea AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punctul 27), Hotărârea Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punctele 16-23) și Hotărârea Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punctele 20-34).

19. În Regatul Danemarcei, prin norma prevăzută la articolul 33 D alineatul 5 din Legea privind stabilirea impozitului, societățile care au sucursale în străinătate și cele care au sucursale pe teritoriul național au primit un tratament diferențiat. În cazul în care o societate daneză exploata o sucursală națională pe care a cesionat-o unei societăți din același grup care nu a fost impozitată în Danemarca, pierderile acestei sucursale naționale luate în calcul anterior nu au fost rectificate, spre deosebire de cazul unei sucursale din străinătate. Astfel, exploatarea unei sucursale într-un alt stat membru a fost dezavantajoasă din punct de vedere fiscal.

20. Potrivit jurisprudenței, o astfel de diferență de tratament este totuși compatibilă cu libertatea de stabilire în cazul în care fie privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv (a se vedea în acest sens secțiunea A), fie este justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens secțiunea B)[7].

A – *Cu privire la necesitatea unei examinări a comparabilității obiective a situațiilor*

21. Așadar, în mod tradițional, ar trebui să se examineze mai întâi aspectul dacă societățile care au o sucursală națională se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a societăților care au o sucursală într-un alt stat membru, și anume ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză[8].

22. Deși în trecut am realizat noi înșine astfel de examinări[9], considerăm că în prezent trebuie să renunțăm la aceasta[10]. Astfel, pe de o parte, nu este posibilă o delimitare față de examinarea motivului justificativ și nici nu se pot identifica criterii care să indice cazurile în care comparabilitatea obiectivă a situațiilor trebuie negată în mod absolut. Pe de altă parte, o astfel de constatare împiedică de asemenea o conciliere adecvată între libertatea fundamentală și motivul care justifică aplicarea unui tratament diferențiat.

23. Cerința comparabilității obiective poate fi considerată drept o rămășiță dogmatică din vremea în care Curtea accepta în domeniul libertății de stabilire numai motive justificative prevăzute în mod expres de tratat[11]. Așadar, numeroase motive care au fost invocate din punctul de vedere al unui stat membru în legătură cu tratamentul diferențiat al unor situații naționale și transfrontaliere au putut fi examinate doar în cadrul comparabilității obiective a situațiilor.

24. Prin recunoașterea de către Curte și a unor motive justificative nescrise s-a creat însă o nouă situație. Motivele care pot fi invocate pentru a susține existența unui tratament diferențiat sunt apreciate în prezent, în general, cu ocazia examinării diverselor motive justificative recunoscute – sau care urmează să fie eventual recunoscute în viitor. Prin urmare, nu este surprinzător faptul că, în cazurile în care examinează în mod serios comparabilitatea obiectivă a situațiilor, Curtea analizează în esență aceleași probleme pe care ulterior le examinează din nou sub aspectul justificării[12].

7 — Hotărârea X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 20), Hotărârea Comisia/Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, punctul 51), Hotărârea Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17) și Hotărârea A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 33); referitor la libera circulație a capitalurilor, a se vedea Hotărârea K (C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 36 și jurisprudența citată).

8 — Hotărârea X Holding (EU:C:2010:89, punctul 22), Hotărârea Philips Electronics (EU:C:2012:532, punctul 17) și Hotărârea A (EU:C:2013:84, punctul 33).

9 — A se vedea, recent, Concluziile noastre prezentate în cauza Philips Electronics (EU:C:2012:222, punctul 31 și urm.) și Concluziile noastre prezentate în cauza Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punctul 56 și urm.).

10 — A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza A (EU:C:2012:488, punctul 40 și urm.) și Concluziile noastre prezentate în cauza SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:104, punctul 32).

11 — A se vedea de exemplu Hotărârea Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, punctul 32).

12 — A se vedea Hotărârea K (EU:C:2013:716, punctele 37 și urm. și 49 și urm.).

25. În acest context, în special în hotărârile referitoare la legislația fiscală, gradul de intensitate a examinării comparabilității situațiilor este în ultimul timp foarte diferit. Astfel, pentru a confirma existența unei comparabilități obiective, pentru Curte pare a fi suficient, pe de o parte, faptul că în ambele situații se urmărește să se beneficieze de un avantaj fiscal [13], existând, pe de altă parte, și analize cuprinzătoare care abordează în mod exhaustiv regimul statului membru în cauză [14]. Cu toate acestea, Curtea renunță uneori în totalitate la o examinare a comparabilității obiective a situațiilor [15] sau constată doar existența comparabilității, fără formularea unei motivări [16].

26. În ansamblu, din jurisprudența Curții nu rezultă în ce împrejurări o diferență între situațiile comparate ar trebui să excludă comparabilitatea lor obiectivă. De exemplu, în prezenta cauză, trebuie să se constate că situația unei sucursale din străinătate și cea a unei sucursale naționale se diferențiază în mod obiectiv, întrucât doar în cazul impozitării sucursalei din străinătate este necesară deducerea din impozitul danez a unui impozit plătit în străinătate. Care sunt însă criteriile pe baza cărora trebuie să se decidă dacă, din perspectiva rectificării luării în calcul a pierderilor, este vorba în această privință despre o diferență relevantă?

27. Dacă în final s-ar constata însă că nu există o comparabilitate obiectivă a situațiilor, nu s-ar mai realiza – spre deosebire de cazul în care se face analiza unui motiv justificativ – o examinare a proporționalității tratamentului diferențiat al situației naționale și al celei transfrontaliere. Nu mai este, așadar, posibilă o conciliere adecvată între obiectivele care sunt asociate cu libertatea fundamentală și cele care stau la baza motivului de diferențiere între situația națională și cea transfrontalieră. Prin urmare, o soluție echilibrată se asigură numai în cazul în care motivul pentru un tratament diferențiat este analizat în cadrul examinării unui motiv justificativ.

28. Prin urmare, atunci când examinarea comparabilității obiective a situațiilor nu este necesară, iar examinarea în cauză nu conduce la rezultate adecvate, Curtea ar trebui să renunțe la efectuarea acesteia. Justificarea unui tratament diferențiat ar trebui apreciată exclusiv în funcție de aspectul dacă există un motiv care poate justifica în mod proporțional diferența de tratament.

B – *Justificare*

29. Astfel, tratamentul diferențiat dezavantajos al sucursalelor din străinătate nu constituie în prezenta cauză o încălcare a libertății de stabilire prevăzute de Tratatul CE sau de Acordul privind SEE dacă este justificat de un motiv imperativ de interes general.

30. Statele membre care au luat parte la procedură consideră că există o astfel de justificare. Acestea invocă motivele justificative recunoscute de Curte, care constau în menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens secțiunea 1), menținerea coerenței sistemului fiscal (a se vedea în acest sens secțiunea 2) și prevenirea evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens secțiunea 3).

13 — Hotărârea X Holding (EU:C:2010:89, punctul 24).

14 — Hotărârea K (EU:C:2013:716, punctul 37 și urm.).

15 — A se vedea Hotărârea Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 18-26), Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punctele 27-39) și Hotărârea Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punctele 18-34).

16 — Hotărârea National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 38).

1. Repartizarea competenței de impozitare

31. Menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre constituie un motiv justificativ recunoscut de Curte într-o jurisprudență constantă [17].

32. Regatul Danemarcei consideră că impozitarea ulterioară a pierderilor este justificată de acest motiv coroborat cu obiectivul prevenirii evaziunii fiscale. Astfel, prin aceasta trebuie să se împiedice ca un grup să invoce mai întâi în Danemarca pierderile suferite de un sediu permanent din străinătate, iar ulterior, prin cesiunea sediului permanent în cadrul grupului, să impoziteze profiturile într-un alt stat membru, mai avantajos din punct de vedere fiscal.

33. Celelalte state membre participante la procedură consideră ca fiind decisiv motivul justificativ al menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre, în special din punctul de vedere al simetriei dintre luarea în calcul a profitului și a pierderilor în același stat membru. Întrucât prin cesiune sediul permanent din străinătate este exclus de la aplicarea legislației fiscale daneze, această simetrie este afectată, deoarece profiturile viitoare înregistrate de sediul permanent nu ar mai fi impozitate în Danemarca.

34. Pe fondul acestei accentuări diferite, trebuie să se clarifice mai întâi ce include de fapt motivul justificativ care constă în menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre.

35. În această privință, trebuie să se facă în primul rând distincție între repartizarea competenței de impozitare propriu-zise și menținerea acestei repartizări. Astfel, într-o jurisprudență constantă, Curtea a statuat că problema *modului* de repartizare între statele membre a dreptului de a impozita este de competența acestora. Prin urmare, în lipsa unor măsuri de armonizare adoptate de Uniune, statele membre păstrează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor fiscale [18].

36. Atunci când a recunoscut pentru prima dată acest motiv justificativ, în Hotărârea Marks & Spencer, Curtea a subliniat că o repartizare *echilibrată* a competenței de impozitare este demnă de protecție [19], reiterând acest punct de vedere, ocazional, și în cadrul unor hotărâri pronunțate ulterior [20].

37. În principiu, se poate porni însă de la premisa că modul în care statele membre și-au repartizat între ele competențele de impozitare într-un anumit caz nu este pus în discuție de Curte și astfel se pune baza „*menținerii* repartizării competenței de impozitare între statele membre” [21]. Acest lucru trebuie prezumat și în prezenta cauză, în care sediile permanente din străinătate ale unei societăți sunt impozitate atât de statul sursă în care este situat sediul permanent, cât și de statul danez de stabilire a societății, în cel din urmă caz însă numai după deducerea impozitului deja plătit în statul sursă.

17 — A se vedea Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 45), Hotărârea Comisia/Spania (C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 76), Hotărârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, punctul 43), Hotărârea Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punctul 50), Hotărârea Imfeld și Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 68) și Hotărârea DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 46).

18 — A se vedea Hotărârea Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 25), Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 45), Hotărârea Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punctul 50) și Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctul 47).

19 — Hotărârea Marks & Spencer (EU:C:2005:763, punctul 46).

20 — A se vedea printre altele Hotărârea Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punctul 58) și Hotărârea Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punctul 53).

21 — A se vedea de asemenea Hotărârea Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punctul 38 și jurisprudența citată), potrivit căreia „dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competențelor fiscale ale unor diferite state membre nu constituie restricții privind libertățile de circulație”.

38. Motivul justificativ al „menținerii” repartizării competenței de impozitare conferă, așadar, statelor membre dreptul de a exercita și de a proteja această competență stabilită de ele însele. În acest sens trebuie interpretată și jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia acest motiv justificativ permite „în special” prevenirea comportamentelor de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său [22]. Invocarea acestui motiv justificativ nu poate fi exclusă nici în cazul în care un stat membru impozitează activități care nu sunt desfășurate pe teritoriul său, cum ar fi în prezenta cauză activitatea desfășurată de sediile permanente din străinătate. În caz contrar, Curtea ar trebui să priveze statele membre de competența de impozitare pentru activități care sunt desfășurate în afara teritoriului lor.

39. În ceea ce privește modalitatea în care statele membre își pot exercita și proteja reciproc în prezent competența lor de impozitare, din jurisprudența existentă a Curții se pot deduce două situații referitoare la acest motiv justificativ.

40. În primul rând, statele membre pot să prevină situația în care li s-ar retrage competența de impozitare a veniturilor prin deplasarea acestora într-un alt stat membru [23]. Aceasta include posibilitatea combaterii aranjamentelor fictive sau frauduloase privind deplasarea veniturilor fiscale între statele membre [24].

41. În al doilea rând și în sens invers, statele membre nu trebuie să ia în calcul nici pierderile rezultate dintr-o activitate pe care nu o impozitează ele, ci un alt stat membru. Astfel, motivul justificativ impune păstrarea simetriei dintre dreptul de a impozita profitul și posibilitatea de a deduce pierderile [25]. Prin urmare, piața internă nu conferă persoanelor impozabile dreptul de opțiune cu privire la statul membru în care sunt luate în calcul pierderile lor [26].

42. Aceste situații recunoscute până în prezent arată că aşa-numitul motiv justificativ al „menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre” constituie numai o expresie a altor motive justificative recunoscute, şi anume în special din perspectiva delimitării competențelor de impozitare ale statelor membre.

43. Astfel, pe de o parte, ideea că luarea în calcul a profiturilor şi a pierderilor rezultate dintr-o activitate nu poate fi separată reprezintă doar modul de expresie a motivului justificativ al menținerii coerenței sistemului fiscal. În consecință, restricția privind o libertate fundamentală poate fi justificată dacă se stabileşte existența unei legături directe între acordarea unui avantaj fiscal și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată [27]. Curtea a constatat deja, în cadrul examinării acestui motiv justificativ, că, în acest sens, există o legătură directă între luarea în considerare a profitului şi a pierderii generate de o activitate într-un stat membru [28]. În această privință, Curtea declară în mod justificat că cerințele legate de coerența fiscală și de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre coincid [29].

22 — Hotărârea Comisia/Germania (C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 77), Hotărârea FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 47), Hotărârea SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 45), Hotărârea Beker și Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punctul 57), Hotărârea Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punctul 53), precum și Hotărârea Imfeld și Garcet (EU:C:2013:822, punctul 75).

23 — A se vedea Hotărârea Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 56), Hotărârea Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 87) și Hotărârea Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punctul 55).

24 — A se vedea Hotărârea SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctele 60-63) și Hotărârea SIAT (EU:C:2012:415, punctele 45-47).

25 — A se vedea Hotărârea Philips Electronics (EU:C:2012:532, punctul 24).

26 — A se vedea Hotărârea Oy AA (EU:C:2007:439, punctul 55), Hotărârea X Holding (EU:C:2010:89, punctul 29) și Hotărârea A (EU:C:2013:84, punctul 43).

27 — A se vedea Hotărârea Papillon (EU:C:2008:659, punctul 44), Hotărârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (EU:C:2012:552, punctul 46) și Hotărârea Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 59).

28 — Hotărârea K (EU:C:2013:716, punctul 69).

29 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 80).

44. Pe de altă parte, împiedicarea deplasării veniturilor dintr-un stat membru în altul prin aranjamente fictive sau frauduloase reprezintă doar un caz special al motivului justificativ recunoscut reprezentat de prevenirea evaziunii fiscale. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, o normă națională care limitează libertatea de stabilire poate fi justificată atunci când aceasta urmărește în mod specific aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv [30]. În cadrul „menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre” nu este vorba, în acest caz, despre evitarea situației ca o persoană impozabilă să eludeze în totalitate impozitarea, ci despre faptul că aceasta deplasează veniturile fiscale, prin aranjamente artificiale, într-un alt stat membru. Curtea însăși reține această legătură atunci când efectuează ocazional o „considerare împreună” a ambelor motive justificative [31].

45. Dacă așa-numitul motiv justificativ al „menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre” nu constituie decât o expresie specială a altor motive justificative recunoscute, aceasta explică motivul pentru care Curtea acceptă uneori menținerea acestei repartizări ca justificare independentă [32], în timp ce uneori pare să o recunoască numai în coroborare cu alte motive justificative [33].

46. Cu toate acestea, pentru clarificarea jurisprudenței este util ca, la examinarea justificării unei restricții privind libertățile fundamentale, motivul propriu-zis să nu rămână ascuns sub eticheta „repartizării competenței de impozitare”, ci să apară în prim plan. Prin urmare, în continuare vom examina numai acele motive justificative ale căror expresii speciale au fost rezumate până în prezent sub noțiunea „menținerea competenței de impozitare între statele membre”, și anume, în prezenta cauză, menținerea coerenței unui sistem fiscal (a se vedea în acest sens secțiunea 2) și prevenirea evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens secțiunea 3).

2. Coerența fiscală

47. Potrivit unei jurisprudențe constante, necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal poate să justifice o restricție privind libertățile fundamentale. În acest scop, este necesar să fie stabilită existența unei legături directe între acordarea unui avantaj fiscal și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată [34]. Într-o astfel de situație, titularului libertății fundamentale i se poate refuza acordarea avantajului fiscal atunci când acesta nu se supune în egală măsură prelevării fiscale care are legătură directă cu avantajul respectiv. În această privință, caracterul direct al legăturii trebuie să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării [35].

48. Curtea a constatat deja că există în acest sens o legătură directă între luarea în calcul a profitului și cea a pierderii generate de o activitate desfășurată într-un stat membru [36].

49. După cum în mod întemeiat a susținut Comisia, în prezenta cauză se menține însă în principiu simetria dintre luarea în calcul a profitului și a pierderilor aferente unei activități impozitate, fără a fi necesară o impozitare ulterioară a pierderilor. Astfel, Regatul Danemarcei a decis ca, pentru perioada relevantă în procedura principală, să impoziteze sediile permanente din străinătate și a trebuit, prin urmare, să ia în calcul atât profiturile, cât și pierderile generate de această activitate.

30 — A se vedea Hotărârea Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, punctul 63) și Hotărârea SGI (EU:C:2010:26, punctul 65).

31 — Hotărârea SGI (EU:C:2010:26, punctele 66 și 69).

32 — A se vedea Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 48).

33 — A se vedea Hotărârea Marks & Spencer (EU:C:2005:763, punctul 51), Hotărârea Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, punctul 38 și urm.) și Hotărârea A (EU:C:2013:84, punctul 46).

34 — A se vedea Hotărârea Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 42), Hotărârea Papillon (EU:C:2008:659, punctul 43 și urm.), Hotărârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (EU:C:2012:552, punctul 46) și Hotărârea Welte (EU:C:2013:662, punctul 59).

35 — A se vedea Hotărârea Papillon (EU:C:2008:659, punctul 44) și Hotărârea Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, punctul 42).

36 — Hotărârea K (EU:C:2013:716, punctul 69).

50. Simetria menționată include de asemenea, aspect subliniat în mod corect de Nordea Bank Danmark, faptul că, în cazul cesiunii unui sediu permanent din străinătate, trebuie să se impoziteze în Danemarca un eventual profit obținut din vânzare. În rândul societăților din același grup, precum cele din speță, care uneori nu convin un preț de vânzare sau nu convin un preț adecvat, acest profit obținut din vânzare poate fi estimat – astfel cum prevede și legislația fiscală daneză – în temeiul așa-numitului criteriu al deplinei concurențe, cu ajutorul unei valori de piață obiective. În această privință, impozitarea corespunde în mod precis dreptului unui stat membru de a impozita plusvaloarea aferentă activelor unei societăți care intră sub incidența competenței sale fiscale [37].

51. În această privință, este lipsit de importanță faptul că – astfel cum obiectează de exemplu Regatul Țărilor de Jos –, în lipsa sistemului danez al impozitării ulterioare, persoanelor impozabile ar trebui să li se acorde posibilitatea deducerii pierderilor fără a se putea impozita profiturile corespunzătoare ulterioare. Faptul că eventualele profituri viitoare nu mai pot fi impozitate constituie o posibilitate normală în cadrul impozitării unei activități, de exemplu atunci când activitatea nu are succes din punct de vedere economic sau în cazul încetării competenței de impozitare a unui stat membru ca urmare a transferului sediului.

52. Cu toate acestea, în special Republica Austria a susținut, împotriva simetriei, că, în speță, impozitarea profiturilor prezintă mai degrabă un caracter formal. Întrucât Regatul Danemarcei a aplicat metoda imputării asupra impozitării sediilor permanente din străinătate, trebuie dedus impozitul plătit deja în statul sursă. Dacă în Danemarca există o cotă de impozitare egală sau mai redusă decât în statul sursă, în final profiturile obținute de sediul permanent din străinătate nu ar fi impozitate deloc în Danemarca. Totuși, chiar dacă cota de impozitare în statul sursă este mai redusă, Danemarcei nu îi revine în orice caz dreptul de impozitare în integralitatea sa.

53. Această obiecție este astfel justificată, întrucât impozitarea unui sediu permanent din străinătate în cadrul metodei imputării conduce la alte rezultate fiscale decât impozitarea normală a activității naționale. Comparativ, venitul fiscal obținut de Danemarca din impozitarea sediului permanent din străinătate va fi în general mai redus. De asemenea, se poate identifica un anumit dezechilibru între luarea în calcul în totalitate a pierderilor rezultate și impozitarea profiturilor, care va fi în final cel mult parțială.

54. Cu toate acestea, impozitarea unui sediu permanent din străinătate în cadrul metodei imputării nu poate fi considerată echivalentă cu neimpozitarea acestuia conform metodei scutirii. Curtea a abordat cea din urmă situație în Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt și a autorizat în final statul membru să rectifice ulterior o luare în calcul a pierderilor care fusese efectuată, în pofida lipsei competenței de impozitare, pe baza scutirii veniturilor obținute de un sediu permanent din străinătate [38]. Contrar opiniei exprimate de Republica Federală Germania, această hotărâre nu poate fi totuși transpusă în prezenta cauză, întrucât Regatul Danemarcei intenționa să își exercite în fapt competența de impozitare în privința sediilor permanente din străinătate și întrucât exista cel puțin posibilitatea ca profiturile acestora să fie de asemenea impozitate parțial.

55. Dar problema dacă în prezent, în cadrul coerenței fiscale, competența de impozitare a unui stat membru limitată prin metoda imputării îi conferă acestuia dreptul de a lua în calcul pierderile rezultate fie și numai în mod limitat nu trebuie soluționată în prezenta cauză. Astfel, obiectivul declarat și identificabil al normei daneze privind impozitarea ulterioară nu este crearea unui raport adecvat între luarea în calcul a profitului și cea a pierderilor pentru activitățile care sunt impozitate în cadrul metodei imputării. Dimpotrivă, norma urmărește doar – astfel cum a susținut însuși Regatul Danemarcei – prevenirea într-un caz special a abuzului luării în totalitate în calcul a pierderilor în

37 — A se vedea Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 46) și Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctul 48 și urm.).

38 — Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EU:C:2008:588).

cadrul metodei imputării. În general însă, conform legislației fiscale daneze, persoanele impozabile ar trebui să beneficieze tocmai de acest avantaj reprezentat de luarea în calcul în totalitate a pierderilor, chiar dacă nu ar mai avea loc o compensare a acestei luări în calcul a pierderilor din cauza lipsei unor profituri viitoare.

56. Având în vedere structura normei daneze, invocarea motivului justificativ al menținerii coerenței sistemului fiscal ar fi exclusă și în lumina jurisprudenței constante potrivit căreia o legislație națională nu este de natură să garanteze realizarea obiectivului urmărit decât în cazul în care răspunde cu adevărat preocupării de a atinge obiectivul respectiv într-un mod coerent și sistematic, așadar în mod logic [39].

57. Prin urmare, restricția din speță privind libertatea de stabilire nu poate fi justificată prin necesitatea menținerii coerenței sistemului fiscal.

3. Prevenirea evaziunii fiscale

58. Totuși, potrivit unei jurisprudențe constante, în ceea ce privește prevenirea evaziunii fiscale, o măsură națională care limitează libertatea de stabilire poate fi justificată atunci când vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv [40]. În cazul în care este vorba în special despre evitarea deplasării profiturilor într-un alt stat membru, Curtea pare să impună cerințe chiar mai puțin stricte. Astfel, în vederea menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre, poate fi justificată şi o legislație națională care nu are ca obiect specific prevenirea unor aranjamente pur artificiale [41].

59. Conform expunerii de motive a legii, norma în discuție are ca obiectiv împiedicarea unui grup de a invoca mai întâi în Danemarca pierderi ale unui sediu permanent din străinătate având ca efect reducerea impozitului, urmând ca profiturile viitoare să fie impozitate însă doar într-un alt stat membru. Este ușor de înțeles că în această privință poate exista posibilitatea eludării, în special în cazul derulării clasice a unei investiții în cadrul căreia o fază în care se înregistrează pierderi este urmată de o etapă în care se obțin profituri ca urmare a investițiilor efectuate la început. Prin urmare, transferul în cadrul grupului al unei activități desfășurate de un sediu permanent din străinătate poate prezenta avantaje, chiar dacă pierderile înregistrate de acesta nu mai pot fi invocate de societatea beneficiară, în cazul în care cota de impozitare aplicată în străinătate este mai redusă decât cea daneză.

60. Totuși, o reglementare națională prin care se urmărește prevenirea evaziunii fiscale nu poate depăși ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv. Prin urmare, pe de o parte, persoanei impozabile trebuie să i se acorde posibilitatea de a prezenta elemente de probă privind eventualele rațiuni comerciale [42]. Pe de altă parte, măsura fiscală corectoare trebuie să se limiteze la partea care depășește ceea ce s-ar fi convenit în lipsa unei situații de interdependență între societăți [43].

61. Dacă într-o procedură globală precum impozitarea nu se poate impune obligația ca fiecare caz în parte să fie supus în mod imperativ unei examinări individuale, cu atât mai mult trebuie supuse unei reglementări generale situațiile de fapt care au în mod obișnuit o urmare determinată sau care își au originea într-o anumită motivație.

39 — A se vedea Hotărârea Sokoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, punctul 39 și jurisprudența citată).

40 — A se vedea Hotărârea Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, punctul 63) și Hotărârea SGI (EU:C:2010:26, punctul 65).

41 — Hotărârea SGI (EU:C:2010:26, punctul 66).

42 — A se vedea Hotărârea SGI (EU:C:2010:26, punctul 71).

43 — A se vedea Hotărârea SGI (EU:C:2010:26, punctul 72).

62. În prezenta cauză au fost însă în orice caz depăşite limitele în care operaţiunea în cauză poate fi calificată în mod legitim drept evaziune fiscală. În primul rând, nu există nicio posibilitate pentru o persoană impozabilă de a face proba contrară în ceea ce priveşte evaziunea, deşi este evident că, la transferul unui sediu permanent într-un grup, pot exista raţiuni economice rezonabile pentru efectuarea unei cesiuni, în special în scopul reducerii capacităţilor duble, astfel cum se demonstrează şi în prezenta cauză. După cum se indică, în al doilea rând, tot în prezenta cauză, conform opiniei exprimate de Autoritatea de Supraveghere AELS, impunerea unei impozitări ulterioare integrale a pierderilor invocate anterior nu este proporţională nici în cazul unei cesiuni doar parţiale a unui sediu permanent. Aşadar, prin aceasta sunt afectate de asemenea cazurile în care sediile permanente sunt în esenţă doar lichidate.

63. În al treilea rând, impozitarea ulterioară a tuturor pierderilor invocate nu se află în final în niciun raport cu impozitarea profiturilor viitoare, care urmează a fi eludată şi a cărei compensare este vizată de reglementarea daneză. Regatul Danemarcei nu poate să impoziteze în mod legitim decât profiturile a căror realizare era deja stabilită la momentul cesiunii. Astfel, şansele ridicate de câştig survenite ulterior ar trebui atribuite competenţei de impozitare a statului membru competent la momentul respectiv. Profiturile deja stabilite la momentul cesiunii sunt totuşi reflectate în stabilirea unui preţ de vânzare conform principiului deplinei concurenţe, astfel cum în mod întemeiat a arătat Comisia [44].

64. În schimb, dacă Regatul Danemarcei nu consideră această valoare ca fiind adecvată, întrucât, în opinia sa, transferul în cadrul unui grup ar trebui să genereze un beneficiu mai mare decât transferul către un terţ, trebuie să se menţioneze că aceste eventuale beneficii mai mari nu ar surveni, în orice caz, în cazul în care sediul permanent ar rămâne în continuare sub autoritatea fiscală a Danemarcei. Or, rămânerea sediului permanent sub autoritatea fiscală a Danemarcei constituie în final tocmai scopul urmărit prin reglementarea din speţă.

65. Prin urmare, nici obiectivul prevenirii evaziunii fiscale nu poate justifica restricţia din prezenta cauză privind libertatea de stabilire, întrucât reglementarea daneză depăşeşte ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv.

4. Rezultatul justificării

66. Aşadar, restricţia din speţă privind libertatea de stabilire nu este justificată de un motiv imperativ de interes general. Prin urmare, nu este necesară nici examinarea susţinerii formulate de Nordea Bank Danmark potrivit căreia justificarea în temeiul Hotărârii Marks & Spencer este în orice caz exclusă prin faptul că unei persoane impozabile nu i se poate refuza luarea în calcul a pierderilor atunci când în statul sursă – precum în prezenta cauză din cauza închiderii filialelor bancare – sunt excluse toate posibilităţile de luare în calcul a pierderilor.

V – **Concluzie**

67. În consecinţă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară după cum urmează:

„Articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE şi articolul 31 coroborat cu articolul 34 din Acordul privind SEE se opun ca un stat membru care permite unei societăţi situate pe teritoriul său să deducă în mod regulat, în cadrul metodei imputării, pierderile generate de un sediu permanent situat în alt stat membru să reintroducă integral în venitul impozabil al societăţii respective pierderile generate de

44 — A se vedea punctul 50 de mai sus.

sediul permanent (în măsura în care acestora nu le corespund profituri obținute în cursul unor exerciții financiare ulterioare), atunci când impozitarea ulterioară este prevăzută în toate cazurile în care o parte a activității sale comerciale este cesionată către o societate din același grup care este rezidentă în același stat cu sediul permanent.”