HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

17 decembrie 2015*

„Trimitere preliminară — Legislație fiscală — Impozit pe profit — Libertatea de stabilire — Sediu permanent nerezident — Evitarea dublei impuneri prin scutirea veniturilor sediului permanent nerezident — Luarea în considerare a pierderilor realizate de un astfel de sediu permanent — Reintegrarea pierderilor deduse anterior în cazul cesiunii sediului nerezident — Pierderi definitive”

În cauza C-388/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), prin decizia din 19 februarie 2014, primită de Curte la 14 august 2014, în procedura

Timac Agro Deutschland GmbH

împotriva

Finanzamt Sankt Augustin,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președintele Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, doamna C. Toader, domnii A. Rosas, E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 iulie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Finanzamt Sankt Augustin, de U. Strake și de H. Brandenberg, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru guvernul francez, de D. Colas, J.-S. Pilczer și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;

— pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, de E. Lachmayer, de A. Wild și de M. Klamert, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

— pentru guvernul Regatului Unit, de J. Kraehling, în calitate de agent, asistată de S. Ford și de N. Saunders, barristers;

— pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 septembrie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Timac Agro Deutschland GmbH (denumită în continuare „Timac Agro”), o societate de capital de drept german, pe de o parte, și Finanzamt Sankt Augustin (Administrația Fiscală din Sankt Augustin), pe de altă parte, cu privire la reintegrarea de către acesta din urmă a pierderilor deduse anterior, aferente exercițiilor fiscale 1997 și 1998, generate de un sediu permanent nerezident al acestei societăți cu ocazia cesionării acestui sediu unei societăți-soră nerezidente și cu privire la refuzul Administrației Fiscale din Sankt Augustin de a lua în considerare pierderile aferente exercițiilor fiscale începând cu anul 1999, suferite de respectivul sediu după această cesionare.

Cadrul juridic

Dreptul german

3 Articolul 2a alineatul 3 prima-a patra teză din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG”), în versiunea aplicabilă exercițiilor fiscale 1997 și 1998, prevede:

„În cazul în care rezultatele activităților industriale sau comerciale ale unei unități situate într-un stat străin sunt scutite de impozitul pe venit printr-o convenție pentru evitarea dublei impuneri, pierderea aferentă acestor rezultate potrivit dispozițiilor dreptului fiscal național trebuie să fie, la cererea contribuabilului, dedusă la calcularea cuantumului global al rezultatelor, în măsura în care contribuabilul ar putea să o compenseze sau să o deducă în cazul în care rezultatele nu ar fi scutite de impozitul pe venit și în măsura în care aceasta depășește rezultatele pozitive ale activităților industriale sau comerciale ale altor unități situate în același stat străin scutite prin aceeași convenție. În măsura în care pierderea nu a fost astfel compensată, se admite deducerea pierderilor în cazul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 10d. În cazul în care, în cadrul unui exercițiu fiscal ulterior, rezultatele globale ale activităților industriale sau comerciale ale unităților permanente situate în acest stat străin scutite de plata impozitului pe venit prin convenție sunt pozitive, pierderea dedusă în temeiul primei și al celei de a doua teze trebuie să fie reintegrată în cuantumul total al rezultatelor calculate pentru acest exercițiu fiscal. Cea de a treia teză nu se aplică în cazul în care contribuabilul demonstrează că dispozițiile statului străin care i se aplică nu îi permit în general să solicite amânarea deducerii pentru pierderi într-un alt exercițiu decât cel în care au fost suferite aceste pierderi.”

4 Articolul 52 alineatul 3 a treia și a cincea teză din EStG, în versiunea aplicabilă în anul 2005, prevede:

„Articolul 2a alineatul 3 a treia, a cincea și a șasea teză, în versiunea publicată la 16 aprilie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 821), continuă să se aplice exercițiilor fiscale 1999-2008 în măsura în care se realizează un rezultat pozitiv în sensul articolului 2a alineatul 3 a treia teză sau în măsura în care un sediu

permanent situat într-un stat străin în sensul articolului 2a alineatul 4, în versiunea celei de a cincea teze, este transformat în societate de capital, este înstrăinat sau este închis. […] Articolul 2a alineatul 4 se aplică în versiunea ulterioară exercițiilor fiscale 1999-2008:

«4. În cazul în care un sediu permanent situat într-un stat străin este

1) transformat în societate de capital sau

2) înstrăinat cu titlu oneros sau cu titlu gratuit sau

3) închis […], pierderea dedusă în temeiul alineatului 3 prima și a doua teză va fi reintegrată în cuantumul total al rezultatelor în exercițiul în cadrul căruia are loc transformarea, înstrăinarea sau închiderea, aplicându-se în mod analog alineatul 3 a treia teză, în măsura în care pierderea respectivă nu a fost reintegrată în temeiul alineatului 3 a treia teză și nici nu trebuie să fie reintegrată încă.»”

Convențiile pentru evitarea dublei impuneri

5 Articolul 4 alineatul 1 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri în privința impozitului pe venit și pe avere, precum și a taxelor profesionale și a impozitului funciar, încheiată între Republica Federală Germania și Republica Austria la data de 4 octombrie 1954 (BGBl. 1955 II, p. 749), astfel cum a fost modificată prin Convenția din 8 iulie 1992 (BGBl. 1994 II, p. 122), prevede:

„Dacă o persoană domiciliată în unul dintre statele cosemnatare obține venituri în calitate de antreprenor sau de coantreprenor al unei întreprinderi industriale sau comerciale ale cărei activități sunt desfășurate și pe teritoriul celuilalt stat cosemnatar, impozitarea acestor venituri nu intră în competența acestui din urmă stat decât în măsura în care sunt aferente unui sediu permanent situat pe teritoriul său.”

6 Articolul 7 alineatul 1 din Convenția încheiată între Republica Federală Germania și Republica Austria pentru evitarea dublei impuneri în privința impozitului pe venit și pe avere la data de 24 august 2000 (BGBl. 2000 II, p. 734, denumită în continuare „Convenția germano-austriacă”) prevede:

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

7 Articolul 23 alineatul 1 prima teză din Convenția germano-austriacă are următorul cuprins:

„Impozitul persoanelor cu reședința în Republica Federală Germania se stabilește după cum urmează:

a) sub rezerva literei b) de mai jos, sunt excluse din baza de calcul al impozitului german veniturile care provin din Republica Austria și elementele de patrimoniu situate în Republica Austria care, în temeiul prezentei convenții, sunt impozabile în Republica Austria.”

8 Articolul 12 litera b din Protocolul anexă la această convenție prevede în legătură cu articolul 24 din convenție:

„În cazul în care unele persoane cu reședința în Germania suferă, începând cu exercițiul 1990 (1989/1990), pierderi aferente sediilor permanente situate în Austria, pierderile evidențiate anterior exercițiului 1997 (1996/1997) inclusiv sunt luate în considerare conform dispozițiilor articolului 2a

alineatul 3 din EStG. Începând cu exercițiul fiscal 1994, nu se aplică reintegrările conform articolului 2a alineatul 3 a treia teză din [această lege]. Dacă în Republica Federală Germania nu se poate beneficia, în conformitate cu aceste dispoziții, de avantajul fiscal prevăzut, din cauza caracterului definitiv al impunerii și a imposibilității de a reface procedura pentru determinarea impozitului din cauza expirării termenului stabilit în acest sens, pierderile pot fi luate în considerare în Republica Austria sub forma unei deduceri a pierderilor. Pierderile evidențiate începând cu exercițiul 1998 (1997/1998) trebuie luate în considerare în statul unde este situat sediul, potrivit principiului reciprocității. Normele sus-menționate nu se aplică decât în cazul în care nu determină o dublă deducere a pierderilor."

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Timac Agro este o societate de capital de drept german și aparține unui grup francez. Începând din anul 1997, a deținut un sediu permanent în Austria. La data de 31 august 2005, acest sediu permanent a fost înstrăinat cu titlu oneros unei societăți cu sediul în Austria aparținând aceluiași grup de societăți ca Timac Agro.

10 Problema deducerii pierderilor acestui sediu permanent nerezident s-a ridicat în acest caz întrucât, între anii 1997 și 2005, sediul menționat a generat pierderi în cadrul tuturor exercițiilor, cu excepția celor din anii 2000 și 2005.

11 În urma unui control fiscal, bazele impozabile ale Timac Agro au fost rectificate pentru anii 1997-2004. Pe de o parte, pierderile sediului permanent situat în Austria, deduse inițial din rezultatele Timac Agro pentru anii 1997 și 1998, au fost reintegrate în rezultatul impozabil al acestei societăți aferent anului 2005. Pe de altă parte, luarea în considerare a pierderilor aceluiași sediu permanent în baza impozabilă a Timac Agro pentru anii 1999-2004 a fost refuzată.

12 Timac Agro a introdus o acțiune la Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) prin care a contestat aceste rectificări. În susținerea acțiunii, aceasta a arătat că atât reintegrarea pierderilor suferite de sediul permanent situat în Austria aferente anilor 1997 și 1998, cât și imposibilitatea de a deduce pierderile acestui sediu aferente anilor 1999-2004 sunt incompatibile cu libertatea de stabilire.

13 În ceea ce privește reintegrarea în cauză, instanța de trimitere consideră că Curtea nu a soluționat încă problema conformității cu dreptul Uniunii a unei astfel de reintegrări a pierderilor după înstrăinarea unui sediu permanent nerezident.

14 Această instanță arată că, deși situația de fapt care a stat la baza Hotărârii Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) este, desigur, parțial comparabilă cu situația de fapt din cauza principală, în hotărârea menționată se punea însă problema reintegrării pierderilor în baza impozabilă până la concurența profitului sediului permanent nerezident. În schimb, în cauza principală, reintegrarea pierderilor a fost declanșată de înstrăinarea sediului permanent nerezident, fără nicio legătură cu eventualul profit al acestui sediu.

15 În ipoteza în care Curtea ar statua că principiile care rezultă din hotărârea menționată sunt aplicabile și într-un caz precum cel din litigiul principal, instanța de trimitere ridică problema dacă principiile referitoare la pierderile definitive enunțate de Curte la punctele 55 și 56 din Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) ar avea vocația să se aplice pierderilor aferente exercițiilor fiscale 1997 și 1998, care, fiind reintegrate, nu mai sunt luate în considerare în Germania.

16 În ceea ce privește refuzul luării în considerare a pierderilor sediului permanent situat în Austria aferente exercițiilor fiscale 1999-2004, instanța de trimitere arată că, potrivit dispozițiilor Convenției germano-austriece, Republica Austria avea competența exclusivă de a impozita veniturile acestui sediu.

Regimul acestei convenții pentru evitarea dublei impuneri nu acoperă, așadar, doar profiturile, ci și pierderile. Prin urmare, acțiunea introdusă de Timac Agro ar putea fi admisă numai în cazul în care convenția menționată ar încălca libertatea de stabilire.

17 Această instanță ridică de asemenea problema dacă, în cauza cu care este sesizată, există pierderi definitive în sensul principiilor enunțate la punctele 55 și 56 din Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Aceasta subliniază că nu a reușit să stabilească până în prezent criteriile care permit determinarea situațiilor în care aceste principii sunt aplicabile.

18 În aceste condiții, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții precum articolul 52 alineatul 3 din EStG, în măsura în care cauza reintegrării pierderilor, anterior considerate deductibile, înregistrate de un sediu permanent nerezident o reprezintă înstrăinarea acelui sediu permanent unei alte societăți de capital care aparține aceluiași grup ca societatea cedentă, iar nu realizarea de profit?

2) Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei prevederi precum articolul 23 alineatul 1 litera a) din Convenția germano-austriacă], potrivit căruia profitul din Austria este exclus de la aplicarea legislației fiscale germane dacă poate fi impozitat în Austria, în cazul în care pierderile înregistrate de un sediu permanent din Austria al unei societăți de capital germane nu mai pot fi luate în considerare în Austria întrucât sediul permanent este înstrăinat unei societăți de capital austriece care aparține aceluiași grup ca societatea de capital germană?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discuție în litigiul principal, potrivit căruia, în cazul cesionării de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societăți nerezidente care face parte din același grup ca prima societate, pierderile deduse anterior aferente sediului cesionat sunt reintegrate în rezultatul impozabil al societății cedente atunci când, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, veniturile unui astfel de sediu permanent sunt scutite de impozit în statul membru în care își are sediul societatea de care depindea acest sediu permanent.

20 Trebuie amintit că libertatea de stabilire cuprinde, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 17 și jurisprudența citată).

21 Deși dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic de asemenea ca statul membru de origine să împiedice stabilirea în alt stat membru a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa, în special prin intermediul unui sediu permanent (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 18 și jurisprudența citată).

22 Libertatea de stabilire este încălcată dacă, potrivit regimului fiscal al unui stat membru, o societate rezidentă care deține o filială sau un sediu permanent în alt stat membru suferă o diferență de tratament fiscal dezavantajoasă în raport cu o societate rezidentă care deține un sediu permanent sau o filială în primul stat membru (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 19 și jurisprudența citată).

23 În ceea ce privește luarea în considerare a pierderilor unui sediu permanent nerezident în scopul stabilirii rezultatelor financiare și al calculului venitului impozabil al societății de care depinde acest sediu, Curtea a statuat deja că o astfel de luare în considerare constituie un avantaj fiscal (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 20 și jurisprudența citată).

24 În plus, din jurisprudența Curții rezultă că o reintegrare a unor astfel de pierderi, care nu se aplică decât în cazul cesionării unui sediu permanent nerezident, privează de un astfel de avantaj o societate care deține un sediu permanent în alt stat membru decât cel în care este situat sediul său social în raport cu cea care deține un sediu permanent în același stat membru și, prin urmare, constituie un tratament dezavantajos (a se vedea în acest sens Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 21).

25 Rezultă de asemenea din jurisprudența menționată că acest tratament dezavantajos poate descuraja o societate rezidentă să își desfășoare activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat în alt stat membru decât cel în care este situat sediul său și constituie, în consecință, o restricție interzisă, în principiu, de dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 22).

26 O astfel de restricție nu poate fi admisă decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23 și jurisprudența citată).

27 În ceea ce privește comparabilitatea situațiilor, trebuie amintit că, în principiu, sediile permanente situate în alt stat membru decât statul membru vizat nu se află într-o situație comparabilă cu cea a sediilor permanente rezidente în ceea ce privește măsurile prevăzute de acest stat membru pentru a preveni sau a atenua dubla impunere a profiturilor unei societăți rezidente (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24).

28 Cu toate acestea, acceptând deducerea pierderilor obținute de un sediu permanent situat în Austria, Republica Federală Germania a consimțit să acorde un avantaj fiscal societății rezidente, de care depindea acest sediu permanent, în același mod ca în situația în care sediul permanent ar fi fost situat în Germania și, prin urmare, l-a asimilat unui sediu permanent rezident în ceea ce privește deducerea pierderilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 35, și Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24). În aceste condiții, situația unei societăți rezidente care are un sediu permanent situat în Austria este, așadar, comparabilă cu cea a unei societăți rezidente care are un sediu permanent situat în Germania.

29 În consecință, restricția nu poate fi justificată decât de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 25 și jurisprudența citată).

30 Republica Federală Germania subliniază că veniturile generate de un sediu permanent situat în Austria, atât cele realizate în perioada în care sediul permanent depindea de o societate stabilită în Germania, cât și cele realizate la momentul cesionării acestui sediu, sunt scutite de impozit în Germania, competența de impozitare a acestor venituri revenind, conform Convenției germano-austriece, Republicii Austria.

31 Acest stat membru precizează că reintegrarea în discuție în litigiul principal corespunde cuantumului pierderilor deduse anterior. O asemenea reintegrare ar constitui astfel compensarea fiscală a părții din profiturile societății rezidente care nu a fost impozitată anterior.

32 În plus, regimul fiscal în discuție în litigiul principal ar avea ca obiect să se evite posibilitatea contribuabililor de a eluda regimul reintegrării prin prețuri de vânzare stabilite sub prețul pieței sau prin alte aranjamente și de a împiedica prelevarea *a posteriori* a impozitului.

33 Republica Federală Germania consideră că regimul fiscal în discuție în litigiul principal este, așadar, justificat atât prin motivul imperativ de interes general legat de necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, cât și prin motivul legat de coerența regimului fiscal și prin cel legat de prevenirea evaziunii fiscale.

34 În ceea ce privește, mai întâi, necesitatea menținerii unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, trebuie amintit că este vorba despre un obiectiv legitim recunoscut de Curte care poate face necesară aplicarea, în cazul activităților economice ale societăților stabilite în unul dintre aceste state membre, doar a normelor fiscale ale acestui stat atât pentru beneficii, cât și pentru pierderi (Hotărârea K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 50 și jurisprudența citată).

35 Acest obiectiv, astfel cum Curtea a subliniat deja, are ca obiect în special păstrarea simetriei între dreptul de a impozita profitul și posibilitatea de a deduce pierderile mai ales pentru a evita ca contribuabilul să aleagă liber statul membru în care să se prevaleze de un astfel de profit sau de astfel de pierderi (Hotărârea K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 51 și jurisprudența citată).

36 În cauza principală, atunci când nu este aplicabilă Convenția germano-austriacă, Republica Federală Germania s-ar bucura de dreptul de a impozita veniturile generate de un sediu permanent situat în Austria care depinde de o societate stabilită în Germania.

37 Totuși, aplicarea acestei convenții a condus la neexercitarea de către Republica Federală Germania a competenței fiscale cu privire la aceste venituri. A lipsi Republica Federală Germania de posibilitatea reintegrării, în rezultatul impozabil al societății rezidente, a pierderilor deduse anterior aferente sediului permanent situat în Austria în cazul cesionării acestui sediu ar echivala, așadar, cu a permite acestei societăți să aleagă în mod liber statul membru în care se prevalează de aceste pierderi (a se vedea în acest sens Hotărârea Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 34).

38 În aceste condiții, reintegrarea în discuție în litigiul principal permite menținerea simetriei între dreptul de a impozita veniturile și posibilitatea de a deduce pierderile și, prin urmare, asigurarea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre vizate.

39 În ceea ce privește, în continuare, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține coerența regimului fiscal național, trebuie amintit că este vorba de asemenea despre un obiectiv legitim recunoscut de Curte. Pentru ca un argument bazat pe această justificare să poată fi admis, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctele 65 și 66).

40 În cadrul reintegrării pierderilor unui sediu permanent nerezident deduse anterior, Curtea a precizat că reintegrarea acestor pierderi nu poate fi disociată de luarea în considerare anterioară a acestora. Astfel, Curtea a apreciat că, în cazul unei societăți cu un sediu permanent situat în alt stat membru decât cel în care este stabilită aceasta, în privința căruia statul de reședință al societății menționate nu are niciun drept de impunere, reintegrarea respectivă reflectă o logică de simetrie. Așadar, exista o legătură directă, personală și materială între cele două elemente ale unui astfel de mecanism fiscal, întrucât

reintegrarea constituie completarea indisociabilă a deducerii acordate anterior (a se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 42).

41 În cauza principală, este suficient să se constate că, din moment ce Republica Federală Germania nu exercită niciun drept de impunere asupra veniturilor generate de un sediu permanent situat în Austria, reintegrarea pierderilor în discuție în rezultatul impozabil al societății rezidente de care depindea acest sediu permanent reflectă o logică de simetrie și constituie completarea indisociabilă a deducerii acordate anterior. Prin urmare, un regim fiscal precum cel în discuție în litigiul principal este justificat și prin necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal german.

42 În sfârșit, în ceea ce privește obiectivul referitor la prevenirea evaziunii fiscale, este necesar să se arate că este vorba despre un obiectiv de natură să justifice o restricție privind libertatea de stabilire garantată prin tratat. Conform jurisprudenței Curții, pentru ca un argument întemeiat pe această justificare să poată fi admis, finalitatea specifică a unei astfel de restricții trebuie să fie aceea de a se opune unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activități desfășurate pe teritoriul național (Hotărârea K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctul 61 și jurisprudența citată).

43 Referitor la relevanța justificării amintite, raportată la împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, trebuie să se admită că există un risc ca un grup de societăți să își organizeze activitățile în așa fel încât să deducă din venitul său impozabil în Germania pierderile unui sediu permanent deficitar situat în Austria pentru ca ulterior, odată ce acest sediu permanent devine rentabil, să transfere activitățile acestuia către o altă societate din același grup care este supusă impozitării în alt stat membru.

44 Prin reintegrarea pierderilor astfel deduse în rezultatul impozabil al societății cedente cu sediul în Germania în cazul cesionării sediului permanent situat în Austria, regimul fiscal în cauză este deci de natură să prevină practicile care au ca scop eludarea impozitului datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile desfășurate pe teritoriul german.

45 Având în vedere aceste considerații, este necesar să se constate că un regim fiscal precum cel în discuție în litigiul principal poate fi justificat prin motive imperative de interes general legate de necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între Republica Federală Germania și Republica Austria, precum și coerența regimului fiscal german și de a preveni evaziunea fiscală.

46 Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă un astfel de regim nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

47 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că cerințele legate de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare și de coerența fiscală se suprapun (Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 80). În plus, obiectivele privind menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și prevenirea evaziunii fiscale se află în strânsă legătură (Hotărârea Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 62 și jurisprudența citată).

48 În ceea ce privește proporționalitatea regimului fiscal în discuție în litigiul principal, trebuie amintit că obiectivul repartizării echilibrate a competenței de impozitare vizează menținerea simetriei între dreptul de a impozita profiturile și posibilitatea de a deduce pierderile. Necesitatea menținerii acestei simetrii impune ca pierderile deduse aferente unui sediu permanent să poată fi compensate prin impozitarea profitului acestui sediu permanent obținut în cadrul competenței fiscale a statului membru

vizat, și anume atât a profitului realizat în întreaga perioadă în care sediul permanent menționat depindea de societatea rezidentă, cât și a celui realizat la momentul cesionării aceluiași sediu (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctele 32 și 33).

49 O astfel de compensare este, în plus, de natură să asigure coerența fiscală, dat fiind că această compensare este completarea indisociabilă a deducerii anterioare a pierderilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 54).

50 În plus, trebuie constatat că respectiva compensare poate de asemenea preveni o evaziune fiscală întrucât înlătură riscul dezvoltării unor comportamente care au ca scop eludarea impozitului datorat în mod normal în statul membru de reședință al societății de care depinde sediul permanent.

51 În cauza principală, este cert că, în ceea ce privește veniturile generate de un sediu permanent situat în Austria care aparține unei societăți cu sediul în Germania, atât cele realizate anterior cesionării acestui sediu permanent, cât și cele realizate la momentul acestei cesionări sunt scutite de impozit în Germania. În consecință, pierderile deduse anterior aferente sediului cesionat nu pot fi compensate prin impozitarea veniturilor acestui sediu. Prin urmare, reintegrarea unor astfel de pierderi în rezultatul impozabil al societății cedente este o măsură proporțională cu obiectivele vizate, și anume menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare, necesitatea de a asigura coerența fiscală, precum și prevenirea evaziunii fiscale.

52 În sfârșit, pentru a răspunde la întrebarea instanței de trimitere în ceea ce privește principiile enunțate la punctele 55 și 56 din Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), referitoare la pierderile definitive, este necesar să se precizeze că constatarea privind proporționalitatea reintegrării în discuție în litigiul principal nu înseamnă totuși că statul membru de reședință al societății cedente nu trebuie să respecte principiile enunțate la punctele menționate, întrucât reintegrarea nu are efecte asupra calificării pierderii în discuție.

53 În cazul în care societatea rezidentă cedentă demonstrează că pierderile reintegrate sunt pierderi definitive, în sensul punctului 55 din Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), excluderea posibilității ca această societate să deducă din profitul său impozabil în statul membru de reședință pierderile suferite de un sediu nerezident este contrară articolului 49 TFUE (Hotărârea Comisia/Regatul Unit, C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 27).

54 În ceea ce privește caracterul definitiv al unei pierderi, trebuie amintit, în primul rând, că acesta nu poate rezulta din faptul că statul membru în care este situat acest sediu permanent exclude orice posibilitate de reportare a pierderilor (Hotărârea Comisia/Regatul Unit, C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 33 și jurisprudența citată).

55 În al doilea rând, respectivul caracter poate fi constatat numai dacă sediul permanent amintit nu mai încasează venituri în statul membru în care este situat, întrucât, atât timp cât acesta continuă să încaseze venituri, chiar minime, există o posibilitate ca pierderile suferite să mai poată fi compensate cu profituri viitoare realizate în acest stat membru fie de el însuși, fie de un terț (Hotărârea Comisia/Regatul Unit, C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 36 și jurisprudența citată).

56 În ceea ce privește pierderile în discuție în litigiul principal, Republica Austria a indicat că nu au fost epuizate în Austria toate posibilitățile de luare în considerare a acestor pierderi.

57 Revine însă instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă Timac Agro a făcut efectiv dovada caracterului definitiv al pierderilor în discuție.

58 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discuție în litigiul principal, potrivit căruia, în cazul cesionării de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societăți nerezidente care face parte din același grup ca prima societate, pierderile deduse anterior aferente sediului cesionat sunt reintegrate în rezultatul impozabil al societății cedente atunci când, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, veniturile unui astfel de sediu permanent sunt scutite de impozit în statul membru în care își are sediul societatea de care depindea acest sediu permanent.

Cu privire la a doua întrebare

59 Din decizia de trimitere reiese că, spre deosebire de exercițiile fiscale 1997 și 1998, începând cu exercițiul fiscal 1999, în urma unei modificări a regimului fiscal german, pierderile unui sediu permanent nerezident nu mai sunt luate în considerare în Germania în cazul în care statul membru unde este situat acesta are competența exclusivă de a impozita rezultatele sale.

60 Din decizia de trimitere rezultă de asemenea că, potrivit Convenției germano-austriece, o astfel de competență revine Republicii Austria.

61 În consecință, trebuie să se aprecieze că, prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discuție în litigiul principal, care, în cazul cesionării de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societăți nerezidente care face parte din același grup ca prima societate, exclude posibilitatea societății rezidente de a lua în considerare pierderile sediului cesionat în baza sa impozabilă atunci când, potrivit unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, competența exclusivă de impozitare a rezultatelor acestui sediu revine statului membru unde este situat acesta.

62 În această privință, trebuie amintit că, pe de o parte, un regim fiscal care permite luarea în considerare a pierderilor unui sediu permanent situat pe teritoriul statului membru vizat în scopul stabilirii rezultatelor financiare și al calculării venitului impozabil al unei societăți rezidente de care depinde acest sediu constituie un avantaj fiscal, iar, pe de altă parte, refuzul acordării acestui avantaj atunci când pierderile provin de la un sediu permanent situat în alt stat membru decât cel în care este stabilită această societate poate descuraja o societate rezidentă să își exercite activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat în alt stat membru și, prin urmare, constituie, în principiu, o restricție interzisă de dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 23-26).

63 Conform jurisprudenței amintite la punctul 26 din prezenta hotărâre, o astfel de restricție nu poate fi admisă decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general.

64 În ceea ce privește comparabilitatea situațiilor, astfel cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, un sediu permanent situat în alt stat membru nu se află, în principiu, într-o situație comparabilă cu un sediu permanent rezident din perspectiva măsurilor prevăzute de un stat membru în vederea prevenirii sau a atenuării dublei impuneri a profitului unei societăți rezidente.

65 În speță, este necesar să se constate că, din moment ce Republica Federală Germania nu exercită nicio competență fiscală asupra rezultatelor financiare ale unui astfel de sediu permanent, deducerea pierderilor sale nemaifiind permisă în Germania, situația unui sediu permanent situat în Austria nu este comparabilă cu cea a unui sediu permanent situat în Germania din perspectiva măsurilor

prevăzute de Republica Federală Germania în scopul prevenirii sau al atenuării dublei impuneri a profitului unei societăți rezidente (a se vedea în acest sens Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24 și jurisprudența citată).

66 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discuție în litigiul principal, care, în cazul cesionării de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societăți nerezidente care face parte din același grup ca prima societate, exclude posibilitatea societății rezidente de a lua în considerare pierderile sediului cesionat în baza sa impozabilă atunci când, potrivit unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, competența exclusivă de impozitare a rezultatelor acestui sediu revine statului membru unde este situat acesta.

Cu privire la cheltuielile de judecată

67 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discuție în litigiul principal, potrivit căruia, în cazul cesionării de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societăți nerezidente care face parte din același grup ca prima societate, pierderile deduse anterior aferente sediului cesionat sunt reintegrate în rezultatul impozabil al societății cedente atunci când, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, veniturile unui astfel de sediu permanent sunt scutite de impozit în statul membru în care își are sediul societatea de care depindea acest sediu permanent.**

2) **Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discuție în litigiul principal, care, în cazul cesionării de către o societate rezidentă a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societăți nerezidente care face parte din același grup ca prima societate, exclude posibilitatea societății rezidente de a lua în considerare pierderile sediului cesionat în baza sa impozabilă atunci când, potrivit unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, competența exclusivă de impozitare a rezultatelor acestui sediu revine statului membru unde este situat acesta.**

Semnături