Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ANTHONY COLLINS
prezentate la 10 martie 2022 [1]

Cauza C-538/20

Finanzamt B
împotriva
W AG,
intervenient:
Bundesministerium der Finanzen

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Trimitere preliminară – Articolele 43 și 48 CE – Libertate de stabilire – Impozit pe profit – Impozit comercial – Deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent situat într-un stat membru și care aparține unei societăți situate într-un alt stat membru – Evitarea dublei impuneri prin scutirea veniturilor sediului permanent nerezident – Comparabilitatea situațiilor – Noțiunea de pierderi definitive”

I. Introducere

1. Prin prezenta cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), Curții de Justiție i se solicită în esență să stabilească dacă o societate-mamă rezidentă are dreptul, în temeiul articolului 43 CE coroborat cu articolul 48 CE [2], să deducă din veniturile sale impozabile pierderile suferite de sediul său permanent nerezident care și-a încetat activitatea, ca urmare a acestui fapt pierderile respective nemaiputând fi luate în considerare în statul în care este situat acest sediu permanent nerezident, în condițiile în care profiturile și pierderile acestui sediu nerezident sunt scutite de impozit în statul de reședință al societății-mamă în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri.

2. Cererea a fost formulată în contextul unui litigiu între o societate stabilită în Germania, W, și administrația fiscală germană cu privire la refuzul acesteia din urmă de a lua în considerare, în scopul stabilirii cuantumului impozitului pe profit datorat de cea dintâi și a bazei de calcul al

[1] Limba originală: engleza.

[2] Devenite în prezent articolele 49 și 54 TFUE. Este necesar să se facă trimitere la dispozițiile Tratatului de instituire a Comunității Europene, întrucât, la data faptelor în discuție în litigiul principal, Tratatul de la Lisabona nu intrase încă în vigoare.

impozitului comercial pentru anul fiscal 2007, pierderile definitive [3] suferite de sucursala sa situată în Regatul Unit. În special, se ridică problema dacă abordarea adoptată de Curte în Hotărârea Bevola și Jens W. Trock [4] în legătură cu chestiunea comparabilității obiective a situațiilor respective ale rezidenților și ale nerezidenților în ceea ce privește deductibilitatea pierderilor definitive poate fi transpusă în această cauză, în care scutirea profiturilor – și, în mod simetric, a pierderilor – sediului permanent nerezident decurge dintr-o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri, iar nu, precum în cauza care a condus la pronunțarea hotărârii menționate anterior, dintr-o dispoziție unilaterală a dreptului național.

II. Cadrul juridic

A. Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Germania și Regatul Unit

3. La 26 noiembrie 1964, Republica Federală Germania a încheiat cu Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord o convenție pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materia impozitului pe venit și pe avere (denumită în continuare „convenția”) [5].

4. Articolul III alineatul (1) din convenție are următorul cuprins:

„Profiturile industriale și comerciale ale unei întreprinderi de pe unul dintre teritorii se impozitează numai pe acel teritoriu, cu excepția cazului în care întreprinderea exercită, pe celălalt teritoriu, o activitate industrială sau comercială prin intermediul unui sediu permanent aflat pe acel teritoriu. În cazul în care întreprinderea desfășoară o activitate industrială sau comercială pe acel teritoriu prin intermediul unui sediu permanent situat pe acesta, profiturile obținute pot fi impozitate pe celălalt teritoriu, însă numai în măsura în care sunt imputabile acestui sediu permanent.”

5. Articolul XVIII alineatul (2) litera (a) din convenție prevede că:

„Impozitul se stabilește, în cazul unui rezident al Republicii Federale, după cum urmează:

(a) Cu excepția cazului în care se aplică dispozițiile de la litera (b) de mai jos, orice venituri rezultate din surse situate în Regatul Unit și orice element de patrimoniu situat în Regatul Unit care, în conformitate cu prezenta convenție, poate fi impozitat în Regatul Unit sunt excluse din baza impozabilă în Republica Federală, cu condiția ca acele câștiguri de capital menționate la articolul VIII alineatul (1) să fie în consecință excluse numai dacă sunt supuse impozitării în Regatul Unit. Republica Federală își rezervă însă dreptul de a lua în considerare veniturile și elementele de patrimoniu astfel excluse în cadrul determinării propriei cote de impozitare.

[3] Curtea a clarificat noțiunea de „pierderi definitive” în Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), în care a statuat că dispozițiile naționale care împiedică o societate-mamă rezidentă să deducă din profitul său impozabil pierderile înregistrate într-un alt stat membru de o filială stabilită în statul membru respectiv, deși i se permite, în același timp, să deducă pierderile înregistrate de o filială rezidentă, constituie o restricție privind libertatea de stabilire care poate fi justificată prin motive imperative de interes general. În această hotărâre, Curtea a statuat că, în cazul pierderilor definitive, dispozițiile restrictive în discuție depășeau ceea ce era necesar pentru a atinge obiectivele esențiale urmărite. Pentru o prezentare mai detaliată a noțiunii de „pierderi definitive”, trebuie să se facă trimitere la explicațiile prezentate în răspunsul la a treia întrebare de mai jos.

[4] Hotărârea din 12 iunie 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, punctele 37 și 38).

[5] Convenția încheiată la 26 noiembrie 1964 între Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materia impozitului pe venit și pe avere, astfel cum a fost modificată ultima dată la 23 martie 1970, *Bundesgesetzblatt* (Monitorul Oficial Federal) (BGBl. 1966 II, p. 358, BGBl. 1967 II, p. 828, și BGBl. 1971 II, p. 45).

[…]”

B. Dreptul german

6. Articolul 1 din Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit, denumită în continuare „KStG”) [6], în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevede următoarele:

„(1) Sunt supuse integral impozitului pe profit următoarele societăți, asociații de persoane și patrimonii, care își au centrul administrativ sau sediul pe teritoriul național:

1. societățile de capital (în special societățile europene, societățile pe acțiuni, societățile cu răspundere limitată și societățile în comandită pe acțiuni);

[…]

(2) Obligația nelimitată de plată a impozitului pe profit are ca obiect totalitatea veniturilor.

[…]”

7. Articolul 8 alineatul (2) din KStG, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevede că toate veniturile unui contribuabil supus obligației fiscale nelimitate trebuie considerate ca provenind din activități industriale sau comerciale.

8. Articolul 2 alineatele (1) și (2) din Gewerbesteuergesetz (Legea privind impozitul comercial, denumită în continuare „GewStG”) [7], în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, are următorul cuprins:

„(1) [1]Este supusă impozitului comercial orice activitate industrială sau comercială exercitată pe teritoriul național. [2]Activitatea industrială sau comercială înseamnă o întreprindere industrială sau comercială în sensul Einkommensteuergesetz [(Legea privind impozitul pe venit, denumită în continuare «EStG»)]. [3]Se consideră că o activitate industrială sau comercială este exercitată în Germania atunci când păstrează un sediu permanent pe teritoriul german […]

(2) [1]Activitatea exercitată de societățile de capital (în special societățile europene, societățile pe acțiuni, societățile cu răspundere limitată și societățile în comandită pe acțiuni) […] este asimilată întotdeauna și în totalitate unei activități industriale sau comerciale.

[…]”

9. Potrivit articolului 7 prima teză din GewStG, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, profitul comercial este profitul, stabilit în conformitate cu dispozițiile EStG sau KStG, care provine dintr-o activitate industrială sau comercială și care trebuie luat în considerare la calculul venitului pentru perioada de impozitare, majorat și diminuat cu sumele prevăzute la articolele 8 și 9 din GewStG.

6 BGBl. 2002 I, p. 4144, astfel cum a fost modificată ultima dată, în perioada vizată de litigiul principal, prin Legea din 7 decembrie 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2782).

7 BGBl. 2002 I, p. 4167.

III. Litigiul principal și întrebările preliminare

10. W este o societate pe acțiuni al cărei sediu social și administrativ se află în Germania. Aceasta își desfășoară activitatea în domeniul tranzacționării de valori mobiliare. Exercițiul financiar al societății se încheie la 30 iunie.

11. În luna august 2004, W a deschis o sucursală în Regatul Unit. Întrucât sucursala nu a realizat niciun profit, W a decis, în februarie 2007, să o închidă. Registrul comerțului din Regatul Unit consemnează că încetarea activității sucursalei s-a finalizat în cursul primei jumătăți a anului 2007.

12. Ca urmare a închiderii sucursalei, pierderile suferite de aceasta în cursul exercițiilor financiare 2004/2005, 2005/2006 și 2006/2007 (exercițiile fiscale 2005, 2006 și 2007) nu au mai putut fi reportate în Regatul Unit din punct de vedere fiscal. Prin urmare, administrația fiscală din Regatul Unit a informat W că, începând cu exercițiul financiar 2007/2008 și ulterior, nu mai era necesar să depună o declarație fiscală pentru sucursala sa.

13. W a susținut că, „din motive de drept al Uniunii", pierderile mai sus menționate suferite de sucursala sa ar trebui să fie luate în considerare ca pierderi definitive la stabilirea venitului său impozabil în Germania pentru exercițiul fiscal 2007, în pofida faptului că veniturile sucursalei erau scutite de impozit în Germania în temeiul convenției. Finanzamt B (Administrația Fiscală B, Germania) a refuzat să ia în considerare aceste pierderi pentru a stabili cuantumul impozitului pe profit datorat de W și baza de calcul al impozitului comercial pentru exercițiul fiscal respectiv.

14. Printr-o hotărâre din 4 septembrie 2018, Hessiches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Hessen, Germania) a admis acțiunea formulată de W împotriva acestui refuz. Administrația Fiscală B a formulat un recurs (*Revision*) în fața instanței de trimitere împotriva acestei hotărâri. Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal al Finanțelor, Germania) a intervenit în litigiu în susținerea Administrației fiscale B.

15. Instanța de trimitere consideră că recursul este întemeiat din punctul de vedere al dreptului german.

16. În ceea ce privește calcularea impozitului pe profit, instanța de trimitere arată că, deși W este supusă unei obligații fiscale nelimitate în ceea ce privește impozitul pe profit pentru toate veniturile sale, în conformitate cu articolul 1 alineatul (1) din KStG, pierderile suferite de sediul său permanent din Regatul Unit nu pot diminua baza de calcul a acestui impozit, în temeiul articolului XVIII alineatul (2) litera (a) din convenție, care exclude din baza de calcul al impozitului german orice venituri rezultate din surse situate în Regatul Unit care pot fi impozitate în acest din urmă stat. Aceasta observă că, deși articolul III alineatul (1) din convenție menționează în mod expres doar „profiturile industriale sau comerciale", în temeiul articolului XVIII alineatul (2) litera (a) din convenție, „veniturile negative" – precum pierderile invocate de W – sunt de asemenea excluse din baza de calcul al impozitului german. Această abordare corespunde jurisprudenței constante a instanței de trimitere și „principiului simetriei"[8].

17. În ceea ce privește calculul impozitului comercial, instanța de trimitere amintește că, în temeiul articolului 7 din GewStG, profitul comercial este determinat prin raportare la dispozițiile KStG. Având în vedere că, în temeiul convenției, veniturile sucursalei din Regatul Unit a W,

[8] Potrivit acestui principiu, excluderea posibilității de a lua în considerare, în Germania, pierderile suferite de un sediu permanent situat în Regatul Unit este o consecință a faptului că profiturile obținute de acest sediu sunt supuse impozitului din Regatul Unit.

inclusiv „veniturile negative” ale acesteia, sunt excluse din baza de calcul al impozitului pe profit al W, pierderile acestei sucursale sunt în mod similar excluse din baza de calcul al impozitului comercial al W.

18. Cu toate acestea, instanța de trimitere ridică problema dacă libertatea de stabilire consacrată de articolele 43 și 48 CE impune ca pierderile definitive suferite de sediul permanent al W în Regatul Unit să fie luate în considerare la stabilirea venitului impozabil al W în Germania pentru exercițiul fiscal 2007. Aceasta observă că jurisprudența Curții nu a oferit încă un răspuns suficient de clar la întrebarea dacă pierderile definitive suferite într-un alt stat membru de un sediu permanent nerezident trebuie luate în considerare în statul membru al societății-mamă atunci când o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri prevede scutirea veniturilor sediului permanent nerezident. În cazul unui răspuns afirmativ la această întrebare, instanța de trimitere urmărește de asemenea să se stabilească, pe de o parte, dacă obligația de a lua în considerare pierderile definitive se aplică și în cazul calculului impozitului comercial și, pe de altă parte, care sunt criteriile în funcție de care pierderile trebuie să fie considerate ca fiind definitive. De asemenea, instanța de trimitere face speculații în legătură cu modul în care urmează să fie calculat cuantumul acestor pierderi definitive.

19. În aceste împrejurări, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile coroborate ale articolelor 43 și 48 din Tratatul de instituire a Comunității Europene (devenite articolele 49 și 54 [TFUE]) trebuie să fie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru care interzice unei societăți rezidente să deducă din profitul său impozabil pierderile înregistrate de un sediu permanent situat într-un alt stat membru atunci când, pe de o parte, societatea a epuizat toate posibilitățile de deducere a acestor pierderi oferite de legislația statului membru în care se află sediul permanent, iar, pe de altă parte, nu mai obține venituri prin intermediul acestui sediu permanent, astfel încât nu mai există nicio posibilitate ca pierderile să fie luate în considerare în acest stat membru (pierderi «definitive»), și atunci când legislația în cauză are ca obiect scutirea profitului și a pierderilor în temeiul unei convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, convenită între cele două state membre?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: dispozițiile coroborate ale articolelor 43 și 48 din Tratatul de instituire a Comunității Europene (devenite articolele 49 și 54 [TFUE]) trebuie să fie interpretate în sensul că se opun de asemenea [Legii germane privind impozitul comercial] care interzice unei societăți rezidente să deducă din profitul său impozabil pierderi «definitive» de tipul celor menționate la prima întrebare ale unui sediu permanent situat într-un alt stat membru?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: în cazul închiderii sediului permanent situat în celălalt stat membru, pot exista pierderi «definitive» de tipul celor menționate la prima întrebare, deși există posibilitatea, teoretică cel puțin, ca societatea să redeschidă un sediu permanent în statul membru respectiv, din al cărui profit ar putea eventual să fie deduse pierderile anterioare?

4) În cazul unui răspuns afirmativ la prima și la a treia întrebare: pot fi avute în vedere ca pierderi «definitive» de tipul celor menționate la prima întrebare, care trebuie luate în considerare de statul de reședință al societății-mamă, și acele pierderi ale sediului permanent care, în temeiul dreptului statului pe teritoriul căruia este situat sediul permanent, au putut fi reportate cel puțin o dată într-o perioadă de impozitare ulterioară?

5) În cazul unui răspuns afirmativ la prima și la a treia întrebare: obligația de a lua în considerare pierderile «definitive» transfrontaliere este plafonată în funcție de cuantum la acele pierderi pe care societatea le-ar fi putut utiliza în statul în care este situat sediul permanent, dacă luarea în considerare a pierderilor nu era exclusă în statul respectiv?"

20. W, guvernele german, francez și finlandez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

IV. Evaluare juridică

A. Cu privire la prima întrebare

21. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere dorește să se stabilească în esență dacă articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opune unui regim fiscal al unui stat membru care exclude posibilitatea ca o societate rezidentă să deducă din venitul său impozabil, în scopul determinării cuantumului impozitului pe profit datorat în acest stat membru, pierderile definitive suferite de un sediu permanent situat într-un alt stat membru atunci când, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate între aceste două state membre, profiturile și pierderile sediului permanent nerezident sunt scutite de impozit în statul de reședință.

22. După ce a reamintit jurisprudența Curții cu privire la pierderile definitive care rezultă din Hotărârea Marks & Spencer[9], instanța de trimitere arată că, într-o hotărâre pe care a pronunțat-o la 22 februarie 2017, a aplicat principiile pe care Curtea le-a enunțat în Hotărârea Timac Agro Deutschland[10], ca urmare a căreia și-a modificat jurisprudența anterioară, care se întemeia pe Hotărârea Curții Lidl Belgium[11]. Instanța de trimitere ridică problema dacă ar trebui să continue să urmeze hotărârea sa din 22 februarie 2017, având în vedere Hotărârea Curții Bevola și Jens W. Trock[12], care ar putea fi interpretată ca reținând că o societate cu obligații fiscale nelimitate care deține o sucursală nerezidentă ce a înregistrat pierderi definitive se află într-o situație comparabilă cu cea a unei societăți cu obligații fiscale nelimitate a cărei sucursală

9 Hotărârea din 13 decembrie 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). A se vedea nota de subsol 3 de mai sus.

10 Hotărârea din 17 decembrie 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Pentru o expunere mai detaliată a acestei hotărâri, trebuie să se facă trimitere la considerațiile expuse la punctul 35 din prezentele concluzii.

11 Hotărârea din 15 mai 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Curtea a statuat că articolul 43 CE nu interzice ca o societate stabilită într-un stat membru să nu poată deduce din baza impozabilă pierderile aferente unui sediu permanent situat într-un alt stat membru, în măsura în care, potrivit unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, veniturile acestui sediu sunt impozitate în acest din urmă stat membru, în care pierderile respective pot fi deduse în cadrul impozitării veniturilor acestui sediu permanent în cursul anilor fiscali viitori. Curtea a ajuns la această concluzie după ce a constatat că regimul fiscal în cauză, care permitea deducerea unor astfel de pierderi atunci când acestea erau suferite de sediile permanente rezidente, implica o restricție privind libertatea de stabilire care era justificată de motive imperative de interes general.

12 Hotărârea din 12 iunie 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Astfel cum se va explica mai detaliat la punctul 42 din prezentele concluzii, în această hotărâre, Curtea a statuat că, în ceea ce privește pierderile definitive care pot fi atribuite unui sediu permanent nerezident, situația unei societăți rezidente care deține un astfel de sediu nu este diferită de cea a unei societăți rezidente care deține un sediu permanent rezident din punctul de vedere al obiectivului de prevenire a dublei deduceri a pierderilor, în pofida faptului că situațiile acestor două societăți nu sunt, în principiu, comparabile.

rezidentă a înregistrat astfel de pierderi, inclusiv într-un caz ca cel din speță, în care justificarea pentru neluarea în considerare a pierderilor definitive se bazează pe principiul simetriei care rezultă dintr-o convenție bilaterală. Cu toate acestea, pentru unii autori din doctrina germană, a căror opinie este împărtășită de Ministerul Federal de Finanțe, există o diferență fundamentală între o astfel de speță și cea din cauza Bevola și Jens W. Trock, întrucât în cea din urmă era vorba de o dispoziție unilaterală de drept național. Instanța de trimitere ridică problema dacă originea juridică a normei justifică o apreciere diferită a comparabilității obiective a celor două situații.

23. Instanța de trimitere explică faptul că, pentru a atinge obiectivul de evitare a dublei impuneri în cazul veniturilor provenite din sediile permanente, statele contractante au ales, la articolul XVIII alineatul (2) litera (a) din convenție, să utilizeze metoda scutirii, prin care, spre deosebire de metoda deducerii, dreptul de impozitare este atribuit statului în care este situat sediul permanent, în timp ce statul de reședință renunță la orice drept de impozitare întemeiat pe propria suveranitate. Întrucât, în conformitate cu principiul simetriei, această dispoziție supune metodei scutirii și pierderile sediilor permanente, rezultă că și convenția urmărește de asemenea evitarea dublei utilizări a pierderilor.

24. Libertatea de stabilire acordă societăților constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii Europene dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [13].

25. Chiar dacă, potrivit modului lor de redactare, dispozițiile dreptului Uniunii referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic în egală măsură ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa [14].

26. Aceste considerente se aplică și în cazul în care, precum în speță, o societate stabilită într-un stat membru își desfășoară activitatea prin intermediul unui sediu permanent situat în alt stat membru [15].

27. Se poate observa că Curtea a statuat deja că o dispoziție care permite deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent în scopul stabilirii rezultatelor financiare și al calculării venitului impozabil al societății căreia îi aparține acest sediu constituie o facilitate fiscală [16].

28. Acordarea unei asemenea facilități fiscale atunci când pierderile provin de la un sediu permanent situat în statul membru al societății rezidente, dar nu și atunci când acestea provin de la un sediu permanent situat într-un alt stat membru are drept consecință faptul că situația fiscală a unei societăți rezidente cu un sediu permanent într-un alt stat membru este mai puțin favorabilă decât cea pe care ar avea-o dacă acest sediu permanent ar fi situat în același stat membru în care stabilită societatea rezidentă. Această diferență de tratament ar putea face mai puțin atractivă

[13] Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 30).

[14] Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 16 și jurisprudența citată).

[15] Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 20), și Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 17).

[16] A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 23), și Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 20).

pentru o societate rezidentă exercitarea libertății sale de stabilire prin constituirea de sedii permanente în alte state membre și este, prin urmare, pasibilă să constituie o limitare a libertății de stabilire [17].

29. Este de netăgăduit că o astfel de diferență de tratament există în speță. Din cererea de decizie preliminară reiese că, în temeiul dispozițiilor KStG, societățile care își au centrul administrativ sau sediul social în Germania sunt supuse impozitului pe profit cu privire la totalitatea veniturilor lor. Cu toate acestea, în temeiul Convenției și al metodei de scutire pe care aceasta o prevede, Regatul Unit are competența exclusivă de a impozita veniturile sediilor permanente rezidente în această țară, care sunt astfel scutite de impozit în Germania [18]. În conformitate cu principiul simetriei, pierderile suferite de aceste sedii permanente sunt excluse din baza de calcul al impozitului pe profit datorat de societatea-mamă a acestora în Germania. Astfel, toate părțile sunt de acord că, în temeiul dispozițiilor coroborate ale KStG și ale convenției, o societate rezidentă în Germania este împiedicată să deducă pierderile suferite de sediul său permanent situat în Regatul Unit, în schimb, aceasta ar putea opera această deducere dacă sediul său permanent ar fi situat în Germania.

30. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, o astfel de diferență de tratament nu constituie o limitare a libertății de stabilire dacă ea privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general și este proporțională cu acest obiectiv [19].

31. Incertitudinile care stau la baza primei întrebări adresate de instanța de trimitere se referă exclusiv la cerința comparabilității obiective. În această privință, guvernele german, francez și finlandez susțin că situațiile în discuție nu sunt comparabile. Întemeindu-se în esență pe cauza Bevola și Jens W. Trock, W și Comisia adoptă un punct de vedere opus.

32. Din jurisprudența Curții, compararea unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale aplicabile [20]. În speță, instanța de trimitere, guvernul german și Comisia arată că articolul XVIII din convenție urmărește să prevină dubla impunere a profiturilor și, în mod simetric, dubla deducere a pierderilor.

33. Din jurisprudența Curții reiese de asemenea că, în ceea ce privește măsurile prevăzute de un stat membru pentru a preveni sau a atenua dubla impunere a profiturilor unei societăți rezidente, sediile permanente situate într-un alt stat membru decât cel în discuție nu se află, în principiu, într-o situație comparabilă cu cea a sediilor permanente rezidente în acel stat membru [21].

[17] A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 24-26).

[18] Republica Federală Germania își rezervă însă dreptul de a lua în considerare aceste venituri pentru a determina cota de impozitare aplicabilă.

[19] Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 20 și jurisprudența citată).

[20] Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 32 și jurisprudența citată).

[21] A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 37 și jurisprudența citată).

34. Astfel cum observă în mod întemeiat guvernul francez, potrivit jurisprudenței Curții, situația este diferită numai în cazul în care, prin impozitarea profiturilor sediilor permanente nerezidente și/sau prin permiterea deducerii pierderilor lor de către societatea rezidentă căreia îi aparțin [22], regimul fiscal al statului de reședință al acestei societăți echivalează aceste sedii cu sediile permanente rezidente [23].

35. În această privință, ne referim în special la răspunsul dat de Curte la a doua întrebare adresată în cauza Timac Agro Deutschland [24]. Curtea a fost întrebată în esență dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim fiscal al unui stat membru care, în cazul transferului unui sediu permanent situat într-un alt stat membru de către o societate rezidentă către o societate nerezidentă din cadrul aceluiași grup, exclude posibilitatea ca societatea rezidentă să ia în considerare în baza sa de impozitare pierderile sediului astfel transferat atunci când, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri [25], competența exclusivă de impozitare a profiturilor acestui sediu aparține statului membru în care acesta este situat. Răspunsul Curții a fost unul negativ. La punctul 65 din hotărâre, Curtea a statuat că, „din moment ce Republica Federală Germania nu exercită nicio competență fiscală asupra rezultatelor financiare ale unui […] sediu permanent [situat în Austria], deducerea pierderilor sale nemaifiind permisă în Germania, situația unui [astfel de] sediu permanent […] 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”.

36. În opinia noastră, din jurisprudența citată la punctele precedente din prezentele concluzii se poate deduce că factorul decisiv pentru a constata că situațiile respective ale rezidenților și ale nerezidenților nu sunt comparabile în mod obiectiv în ceea ce privește regimul fiscal al unui stat membru – și în special în ceea ce privește deductibilitatea pierderilor – este faptul că statul membru nu are competența de impozitare a nerezidenților. În această privință, este necesar să se facă trimitere la Concluziile avocatului general Wathelet prezentate în cauza Timac Agro Deutschland [26], în care, făcând trimitere la Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Miljoen și alții [27], acesta a arătat că „elementul determinant pentru a compara situațiile contribuabililor rezidenți și nerezidenți în vederea identificării unei eventuale restricții interzise în raport cu tratatul «este *nu atât obiectivul* legislației în discuție […], *ci mai degrabă* faptul că o reglementare a unui stat membru nu poate institui o diferență de tratament care are drept *efect practic* faptul că o *sarcină fiscală mai împovărătoare* este suportată în final de nerezidenți, fiind astfel de natură să îi descurajeze să își exercite libertatea respectivă»”, și că „[a]ceastă metodologie impune să se examineze în prealabil dacă statul membru în cauză (în speță statul de reședință al societății principale care solicită deducerea pierderilor sediului său permanent stabilit în alt stat membru) are sau nu are competența de a impozita veniturile în cauză”.

[22] După cum reiese din considerațiile expuse la punctul 29 de mai sus, nu aceasta este situația în speță.

[23] A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 28). De asemenea, se poate face trimitere la punctul 68 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), în care Curtea a statuat că, „din momentul în care un stat membru, în mod unilateral sau pe cale convențională, supune impozitului pe venit nu numai acționarii rezidenți, ci și acționarii nerezidenți, pentru dividendele percepute de la o societate rezidentă, situația acestor acționari nerezidenți se apropie de cea a acționarilor rezidenți”.

[24] Hotărârea din 17 decembrie 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] În cauza respectivă, o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Republica Federală Germania și Republica Austria prevedea aplicarea metodei scutirii.

[26] Concluziile avocatului general Wathelet prezentate în cauza Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punctele 31 și 32, sublinierea avocatului general).

[27] Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauzele conexate Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:429, punctul 55).

37. După cum subliniază guvernul german, Curtea, în hotărârea sa mai recentă pronunțată în cauza AURES Holdings, a confirmat caracterul decisiv al absenței competenței fiscale în evaluarea comparabilității unei situații transfrontaliere cu o situație internă în ceea ce privește deductibilitatea pierderilor. Astfel, la punctul 41 din această hotărâre, Curtea, referindu-se prin analogie la punctul 65 din Hotărârea Timac Agro Deutschland [28], a statuat că, „în lipsa unei competențe fiscale a statului membru gazdă pentru perioada fiscală în care au apărut pierderile în cauză, situația unei societăți care și-a transferat reședința fiscală în acest stat membru și care solicită ulterior în acesta luarea în considerare a pierderilor suferite anterior în alt stat membru nu este comparabilă cu cea a unei societăți ale cărei rezultate financiare intrau în sfera competenței fiscale a primului stat membru pentru perioada fiscală în care această din urmă societate a suferit pierderi” [29].

38. Având în vedere considerațiile care precedă, apreciem, asemenea guvernelor german, francez și finlandez, că, în ceea ce privește un regim fiscal precum cel în discuție în litigiul principal, în temeiul căruia o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri, care aplică metoda scutirii, supune sediile permanente nerezidente aparținând unei societăți cu sediul în alt stat membru competenței exclusive de impozitare a statului membru în care sunt situate, situația acestor sedii nu este comparabilă în mod obiectiv cu cea a sediilor permanente rezidente ale unei astfel de societăți.

39. Rezultă că diferența de tratament între aceste două categorii de sedii permanente, astfel cum a fost descrisă la punctul 29 de mai sus, nu constituie o restricție interzisă de dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire.

40. Instanța de trimitere ridică problema dacă concluziile menționate mai sus sunt puse în discuție în lumina abordării Curții în Hotărârea Bevola și Jens W. Trock [30].

41. Considerăm că la această întrebare trebuie să se dea un răspuns negativ.

42. Cauza Bevola și Jens W. Trock [31] se referea la o legislație daneză care exclude posibilitatea ca o societate rezidentă să deducă din profitul său impozabil pierderile suferite de sediul său permanent situat într-un alt stat membru, chiar și atunci când aceste pierderi nu mai puteau fi luate în considerare cu titlu definitiv în acest alt stat membru, cu excepția cazului în care societatea rezidentă a optat pentru un regim de impozitare internațională la nivel de grup care era supus unor condiții stricte [32]. În schimb, o societate rezidentă ar fi putut să beneficieze de această deducere dacă sediul său permanent ar fi fost situat în Danemarca. Curtea a constatat că o astfel de reglementare a dat naștere unei diferențe de tratament între societățile daneze care

[28] Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Hotărârea din 27 februarie 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punctul 41; a se vedea de asemenea punctul 45). Desigur, împrejurările acestei hotărâri sunt diferite de cele examinate în speță. Cu toate acestea, în opinia noastră, elementul decisiv al lipsei de competență fiscală, pe care Curtea l-a recunoscut în această hotărâre, se aplică unei situații precum cea din litigiul principal. Trebuie remarcat faptul că, în Concluziile sale prezentate în cauza AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punctele 28 și 30), doamna avocată generală Kokott, deși a sugerat renunțarea la criteriul comparabilității, a observat de asemenea că, „[p]ână în prezent, în chestiunea comparabilității, Curtea a avut în vedere aspectul dacă statul membru în cauză dispune de o competență fiscală corespunzătoare”.

[30] Hotărârea din 12 iunie 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Hotărârea din 12 iunie 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] Potrivit articolului 8 alineatul 2 din Selskabsskatteloven (Legea privind impozitul pe profit din Danemarca), venitul impozitabil nu include veniturile și nici cheltuielile care pot fi atribuite unui sediu permanent sau unui bun imobil situat într-o țară străină, în Insulele Feroe sau în Groenlanda, sub rezerva dispozițiilor articolului 31 A alineatul 1 din legea menționată. În temeiul acestei din urmă dispoziții, societatea-mamă ultimă poate opta pentru regimul de impozitare internațională la nivel de grup, și anume să decidă că toate societățile din cadrul grupului, indiferent dacă sunt sau nu sunt rezidente, inclusiv sediile lor permanente și bunurile imobile situate în afara Danemarcei, vor fi impozitate în Danemarca.

dețineau un sediu permanent în Danemarca și cele al căror sediu permanent era situat într-un alt stat membru, ceea ce era de natură să facă mai puțin atractivă pentru o societate daneză exercitarea libertății sale de stabilire prin constituirea de sedii permanente în alte state membre. În ceea ce privește caracterul comparabil al situațiilor, după ce a amintit principiul enunțat la punctul 33 din prezentele concluzii, Curtea a statuat, la punctul 38 din Hotărârea Bevola și Jens W. Trock, că „[t]otuși, în ceea ce privește pierderile care pot fi atribuite unui sediu permanent nerezident care și-a încetat orice activitate și ale cărui pierderi nu au putut fi și nu mai pot fi deduse din profitul său impozabil în statul membru în care și-a desfășurat activitatea, situația unei societăți rezidente care deține un astfel de sediu nu este diferită de cea a unei societăți rezidente care deține un sediu permanent rezident, din perspectiva obiectivului de a preveni dubla deducere a pierderilor”[33].

43. Soluția astfel adoptată de Curte ar putea fi înțeleasă ca fiind aplicabilă în toate cazurile în care pierderile definitive sunt suportate de un sediu permanent nerezident, indiferent dacă imposibilitatea de a deduce aceste pierderi în statul de reședință al societății-mamă decurge dintr-o dispoziție unilaterală de drept național sau dintr-o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri și dacă metoda de evitare a dublei impuneri este metoda deducerii[34] sau metoda scutirii. Considerăm că această interpretare a Hotărârii Bevola și Jens W. Trock, invocată de W și de Comisie în prezenta cauză, ar însemna că Curtea și-a schimbat în mod substanțial abordarea pe care a dezvoltat-o în jurisprudența sa anterioară.

44. În ceea ce ne privește, la fel ca guvernele german, francez și finlandez, considerăm că soluția reținută de Curte la punctul 38 din Hotărârea Bevola și Jens W. Trock[35] este compatibilă cu abordarea reținută la punctul 65 din hotărârea sa anterioară pronunțată în cauza Timac Agro Deutschland[36].

45. În cauza Timac Agro Deutschland[37], statul de reședință a încheiat o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri care aplica metoda scutirii pentru veniturile obținute în statul de origine. Astfel, acesta a renunțat la competența sa de impozitare a veniturilor sediilor permanente situate în statul de origine. În schimb, în cauza Bevola și Jens W. Trock[38], statul de reședință a ales în mod unilateral, printr-o dispoziție de drept național, să nu impoziteze veniturile generate de sediile permanente nerezidente aparținând unor societăți rezidente, în pofida faptului că ar fi avut competența să facă acest lucru.

46. Prin urmare, numai în primul caz se poate considera că statul de reședință a renunțat efectiv și complet la competența sa de a impozita veniturile sediilor permanente nerezidente. Astfel cum s-a explicat anterior, acest factor este decisiv pentru a constata că situațiile respective ale rezidenților și ale nerezidenților nu sunt comparabile în mod obiectiv în raport cu regimul fiscal al unui stat membru, inclusiv în special în ceea ce privește deductibilitatea pierderilor.

33 Hotărârea din 12 iunie 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 În cadrul metodei deducerii, spre deosebire de metoda scutirii, ambele state își păstrează competențele de impozitare respective. Astfel, contribuabilii care obțin venituri din străinătate sunt impozitați în statul de reședință pentru veniturile lor mondiale, inclusiv pentru veniturile din străinătate, iar acest din urmă stat se angajează doar să deducă din propriul impozit aferent veniturilor din străinătate impozitul achitat în statul sursă.

35 Hotărârea din 12 iunie 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Am dori să ne referim de asemenea la Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), și Hotărârea din 27 februarie 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127), cea din urmă ulterioară celei pronunțate în cauza Bevola și Jens W. Trock.

37 Hotărârea din 17 decembrie 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 Hotărârea din 12 iunie 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

47. Este adevărat că, la punctul 39 din Hotărârea Bevola și Jens W. Trock[39], Curtea a arătat de asemenea că „dispozițiile naționale în cauză, destinate să prevină dubla impunere a profiturilor și dubla deducere a pierderilor unui sediu permanent nerezident, tind în general să asigure că impozitarea unei societăți care deține un astfel de sediu corespunde capacității sale contributive” și că „capacitatea contributivă a unei societăți care deține un sediu permanent nerezident care a suferit pierderi definitive este afectată în același mod ca cea a unei societăți al cărei sediu permanent rezident a suferit pierderi”.

48. Cu toate acestea, asemenea instanței de trimitere, nu suntem convinși că acea capacitate contributivă – pe care, de altfel, instanța de trimitere nu a invocat-o ca fiind unul dintre obiectivele convenției – este un factor decisiv pentru a stabili dacă situațiile respective ale rezidenților și ale nerezidenților sunt comparabile în mod obiectiv în raport cu regimul fiscal al unui stat membru într-o cauză precum cea în discuție, în care, în temeiul unei convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri care aplică metoda scutirii, acest stat membru a renunțat complet la competența sa de a impozita sediile permanente nerezidente, care sunt astfel supuse competenței exclusive de impozitare a statului membru în care sunt situate. În acest sens, suntem de acord cu instanța de trimitere că „obiectivul impozitării în funcție de capacitatea contributivă, pe care îl menționează Hotărârea [Bevola și Jens W. Trock[40]], este un principiu de impozitare general și abstract [și că nu este de natură] să confere metodei scutirii utilizate în convenție un scop normativ care nu este deja reflectat în obiectivele concrete de prevenire a dublei impuneri și a dublei luări în considerare a pierderilor”.

49. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că, în lipsa unor situații comparabile în mod obiectiv, un regim fiscal precum cel în discuție în litigiul principal nu constituie o restricție a libertății de stabilire. Prin urmare, propunem Curții să răspundă negativ la prima întrebare, în sensul că dispozițiile coroborate ale articolelor 43 și 48 CE nu se opun legislației unui stat membru care interzice unei societăți rezidente să deducă din profitul său impozabil pierderile înregistrate de un sediu permanent situat într-un alt stat membru atunci când această legislație scutește profiturile și pierderile făcând trimitere la o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri încheiată între cele două state membre.

50. Având în vedere răspunsul pe care îl propunem la prima întrebare, nu este necesar ca Curtea să răspundă la a doua, a treia, a patra și a cincea întrebare, care au fost adresate în cazul în care la prima întrebare s-ar da un răspuns afirmativ. Cu toate acestea, atât din motive de exhaustivitate, cât și în ipoteza în care Curtea ar putea avea o viziune diferită de răspunsul propus la prima întrebare, vom aborda succesiv fiecare dintre aceste întrebări.

B. Cu privire la a doua întrebare

51. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă dispozițiile coroborate ale articolelor 43 și 48 CE se opun de asemenea unei reglementări, precum GewStG, care interzice unei societăți rezidente să deducă din profitul său comercial impozabil pierderi definitive înregistrate de un sediu permanent nerezident.

52. Instanța de trimitere explică faptul că impozitul comercial este un impozit local calculat în sistem real la care este supusă orice activitate industrială sau comercială, cu condiția ca aceasta să se desfășoare pe teritoriul național. Acesta se percepe indiferent de situația personală a

[39] *Ibidem.*

[40] *Ibidem.*

contribuabilului și se adaugă la impozitul pe venit sau la impozitul pe profit. Impozitul comercial a fost menit să compenseze sarcinile speciale cauzate localităților de activitățile industriale, comerciale și artizanale. Începând cu 1988, impozitul comercial a fost în esență perceput asupra profiturilor comerciale, calculate ca fiind profitul, în conformitate cu EStG sau KStG, obținut din activitatea industrială sau comercială, sub rezerva anumitor adăugări și deduceri, în conformitate cu articolele 8 și, respectiv, 9 din GewStG. În special, în temeiul articolului 9 alineatul (3) din GewStG, din suma profitului și a adăugărilor se scade partea din profitul comercial al unei întreprinderi naționale care poate fi atribuită unui sediu permanent străin al acestei întreprinderi.

53. Instanța de trimitere explică faptul că veniturile, fie pozitive, fie negative, ale sediilor permanente nerezidente sunt excluse din baza de calcul al impozitului pe profit, indiferent dacă convenția aplicabilă pentru evitarea dublei impuneri recurge la metoda scutirii sau la metoda deducerii ori dacă nu se aplică o astfel de convenție.

54. Instanța de trimitere consideră că, dacă libertatea de stabilire ar impune ca pierderile definitive înregistrate de sediile permanente nerezidente să fie luate în considerare în statul membru al societății-mamă pentru a determina obligația de plată a impozitului pe profit, acestea ar trebui de asemenea să fie luate în considerare în baza de calcul a impozitului comercial. Cu toate acestea, aceasta arată că administrația fiscală germană și unii comentatori se opun acestei soluții, motivând că impozitul comercial este structurat astfel încât să aibă o legătură națională și este calculat în regim real. Mai mult, Administrația Fiscală B susține că în Regatul Unit nu există niciun impozit calculat în regim real comparabil cu impozitul comercial. Făcând trimitere la Hotărârea Curții Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [41], acesta susține că dreptul Uniunii nu poate obliga Republica Federală Germania să suporte consecințele unei astfel de alegeri din partea statului din care provin veniturile.

55. În opinia noastră, dacă, așa cum pare să sugereze și cum are sarcina să stabilească instanța de trimitere, impozitul comercial se aseamănă cu un impozit pe venit, în pofida anumitor diferențe între profiturile comerciale și profiturile supuse impozitului pe profit [42], un răspuns afirmativ la prima întrebare ar trebui să conducă la un răspuns afirmativ și la a doua întrebare.

56. Faptul că impozitul comercial „prezintă o legătură națională structurală (principiul teritorialității)”, pentru a folosi expresia instanței de trimitere, nu subminează, în opinia noastră, această apreciere. Astfel cum susține în mod întemeiat Comisia, într-o situație precum cea menționată la prima întrebare, situația societății-mamă rezidente în ceea ce privește impozitul comercial nu este diferită de situația acesteia în ceea ce privește impozitul pe profit, întrucât, în ambele cazuri, numai veniturile naționale sunt supuse impozitării. Astfel cum constată instanța de trimitere și guvernul german, în cazul în care se aplică o convenție bilaterală pentru evitarea dublei impuneri care prevede metoda scutirii, veniturile, pozitive sau negative, ale sediilor permanente nerezidente sunt excluse din baza de calcul al impozitului pe profit ca urmare a trimiterii la „profitul […] calculat potrivit dispozițiilor […] KStG” din prima teză a articolului 7 din GewStG [43].

[41] Hotărârea din 23 octombrie 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

[42] În conformitate cu articolul 7 prima teză din GewStG, profitul pe profit trebuie majorat în conformitate cu articolul 8 sau redus în conformitate cu articolul 9 din aceasta.

[43] În lipsa unei astfel de convenții sau în cazul în care convenția aplicabilă pentru evitarea dublei impuneri prevede metoda deducerii, veniturile sediilor permanente nerezidente sunt, în temeiul articolului 9 alineatul (3) din GewStG, deduse din profitul comercial și, prin urmare, nu sunt supuse impozitului comercial.

57. Prin urmare, considerăm că, în cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, soluția adoptată de Curte la punctul 38 din Hotărârea Bevola și Jens W. Trock[44] în ceea ce privește comparabilitatea obiectivă a situațiilor respective ale nerezidenților și ale rezidenților în ceea ce privește deductibilitatea pierderilor definitive ar trebui să se aplice în egală măsură și în ceea ce privește stabilirea impozitului comercial.

58. În cursul procedurii în fața instanței de trimitere, Administrația Fiscală B a susținut că, în Regatul Unit, nu există un impozit calculat în regim real similar impozitului comercial. Acesta a dedus de aici că „excluderea deducerii pierderilor la stabilirea impozitului comercial este în principal o consecință a faptului că, de la bun început, Regatul Unit, în calitate de stat sursă, nu permite deducerea pierderilor la stabilirea impozitului comercial”. Considerăm că acest argument nu este convingător. Astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, în opinia noastră, venitul posibil al sediului permanent din Regatul Unit este supus impozitului pe profit și, prin urmare, este impozabil, indiferent dacă s-ar aplica sau nu alte impozite pe venit, suplimentar față de impozitul pe profit.

59. Este lipsită de relevanță trimiterea Administrației Fiscale B la Hotărârea Curții Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[45], în care aceasta a statuat că „un stat membru nu poate fi obligat să ia în considerare, în scopul aplicării legislației sale fiscale, rezultatele eventual nefavorabile care decurg din particularitățile unei reglementări dintr-un alt stat membru, aplicabilă unui sediu permanent situat pe teritoriul acestui stat și care aparține unei societăți al cărei sediu se află pe teritoriul primului stat”. După cum afirmă în mod întemeiat W și Comisia, situația descrisă în acea cauză este diferită de cea care a dat naștere prezentei cauze, în care imposibilitatea de a lua în considerare pierderile definitive înregistrate de sediul permanent nerezident nu rezultă din legislația statului în care este situat – în special din faptul că acest stat nu are un impozit similar impozitului comercial –, ci din faptul că sediul respectiv și-a încetat activitatea, cu consecința că nu mai realizează venituri.

C. Cu privire la a treia întrebare

60. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită clarificări cu privire la noțiunea de „pierderi definitive”. În special, făcând trimitere la Hotărârile Curții Memira Holding și Holmen[46], instanța de trimitere întreabă dacă pierderile pot fi considerate ca fiind „definitive” atunci când sediul permanent situat într-un stat membru a fost închis, dar există o posibilitate, chiar dacă teoretică, ca societatea-mamă să deschidă un nou sediu permanent în același stat membru și ca pierderile anterioare ale primului să poată fi compensate cu profiturile celui de al doilea.

61. Instanța de trimitere subliniază că Hessiches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Hessen) a constatat existența unor pierderi definitive în prezenta cauză. Prin închiderea sediului său permanent, prin concedierea salariaților săi și prin transferul contractului de închiriere a spațiilor închiriate, W a făcut totul pentru a pune capăt activității sediului său din Regatul Unit, ceea ce arată că era probabil ca W să nu mai genereze, prin intermediul unui sediu situat în acest stat, niciun venit și, *a fortiori*, niciun profit din care să poată fi deduse în viitor pierderile înregistrate înainte de închidere.

[44] Hotărârea din 12 iunie 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] Hotărârea din 23 octombrie 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 49).

[46] Hotărârile din 19 iunie 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) și Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

62. Din cuprinsul punctului 55 din hotărârea pronunțată de Curte în cauza Marks & Spencer [47] reiese că pierderile unei filiale nerezidente trebuie calificate ca fiind definitive atunci când:

– filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în statul său de reședință pentru exercițiul fiscal vizat de cererea de degrevare, precum și pentru exercițiile fiscale anterioare, după caz, printr-un transfer al acestor pierderi către un terț sau prin compensarea acestor pierderi cu profiturile obținute de filială în cursul unor exerciții anterioare și

– nu mai există nicio posibilitate de a se lua în considerare pierderile filialei din străinătate în statul său de reședință în contul exercițiilor fiscale viitoare, fie de către ea însăși, fie de către un terț, în special în cazul cesiunii filialei către acest terț.

63. Aceste considerații se aplică de asemenea în cazul pierderilor înregistrate de un sediu permanent nerezident [48].

64. În hotărârile ulterioare, Curtea a explicat criteriul caracterului definitiv al pierderilor. Astfel, în cauzele Memira Holding și Holmen [49], Curții i s-a cerut să clarifice situația menționată la punctul 55 a doua liniuță din Hotărârea Marks & Spencer [50], în care nu există nicio posibilitate ca pierderile filialei străine să poată fi luate în considerare în statul său de reședință în anii fiscali viitori. Curtea a constatat că faptul că statul respectiv nu permite transferul de pierderi nu este, în sine, suficient pentru ca pierderile filialei să fie considerate ca fiind definitive. Pierderile nu pot fi calificate ca atare dacă există posibilitatea ca aceste pierderi să fie deduse prin transferul lor către un terȚ. Un terț poate, în scopuri fiscale, să ia în considerare pierderile filialei în statul în care aceasta din urmă este stabilită, de exemplu în urma unei vânzări a filialei respective la un preț care ține seama de avantajul fiscal reprezentat de deductibilitatea acestor pierderi. Societatea-mamă trebuie să fie în măsură să demonstreze că o astfel de posibilitate este exclusă.

65. O interpretare strictă a Hotărârilor Memira Holding și Holmen [51] ar putea sugera că pierderile suferite de un sediu permanent nerezident care a fost închis definitiv [52] nu pot fi considerate definitive în cazul în care societatea-mamă, situată în celălalt stat membru, ar putea deschide ulterior un nou sediu permanent în același stat ca și sediul permanent anterior, către care ar putea fi transferate pierderile anterioare, indiferent dacă un astfel de transfer este posibil sau nu în temeiul legislației acestui din urmă stat. Într-o astfel de situație, pierderile nu ar îndeplini condițiile prevăzute la punctul 55 a doua liniuță din Hotărârea Marks & Spencer [53].

66. Cu toate acestea, această interpretare pare să meargă prea departe în condițiile în care societatea-mamă nu deține încă un alt sediu permanent în statul în care era situat sediul permanent închis, iar posibilitatea ca aceasta să deschidă oricând în viitor în acel stat un nou sediu permanent către care să poată transfera pierderile anterioare este pur ipotetică. Nu numai

47 Hotărârea din 13 decembrie 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

48 Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). A se vedea de asemenea Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 64).

49 Hotărârile din 19 iunie 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, punctele 22-28) și Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, punctele 34-40).

50 Hotărârea din 13 decembrie 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

51 Hotărârile din 19 iunie 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) și Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

52 După cum observă pe bună dreptate guvernele german și finlandez, închiderea unui sediu permanent diferă de lichidarea unei filiale, în sensul că un sediu permanent face parte, din punct de vedere juridic, din societatea căreia îi aparține. Chiar dacă a închis definitiv un sediu permanent într-un alt stat membru, această societate are dreptul de a deschide ulterior un nou sediu permanent în acel stat.

53 Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

că ar fi practic imposibil sau excesiv de dificil pentru societatea-mamă să demonstreze că nu are la dispoziție o astfel de posibilitate, însă această abordare ar conduce la situația în care pierderile suferite de un sediu permanent situat într-un alt stat membru nu ar fi niciodată considerate ca fiind pierderi definitive, ceea ce ar lipsi de sens obligația de a lua în considerare pierderile definitive prevăzută în cauza Marks & Spencer. [54]

67. Având în vedere cele de mai sus, considerăm că, dacă răspunsul la prima întrebare este afirmativ, răspunsul la a treia întrebare ar trebui să fie negativ.

D. Cu privire la a patra întrebare

68. Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă pierderile suferite de un sediu permanent care au fost reportate din perioadele fiscale anterioare închiderii acestuia pot fi considerate ca fiind pierderi „definitive". Instanța de trimitere observă că Ministerul Federal al Finanțelor consideră că numai pierderile survenite în ultima perioadă fiscală pot fi luate în considerare ca „pierderi definitive".

69. Curtea a abordat – dar nu s-a pronunțat în mod explicit – această chestiune în hotărârea pe care a pronunțat-o în cauza Comisia/Regatul Unit [55], în care a recunoscut compatibilitatea cu libertatea de stabilire a unei dispoziții naționale potrivit căreia aprecierea caracterului definitiv, în sensul punctului 55 din Hotărârea Marks & Spencer [56], al pierderilor unei filiale nerezidente trebuie să se facă „prin referire la situația așa cum se prezintă imediat după încheierea" exercițiului fiscal în cursul căruia au fost înregistrate pierderile.

70. Cu toate acestea, hotărârea menționată nu pare să permită formularea de concluzii definitive prin intermediul unui răspuns la cea de a patra întrebare. În câteva dintre concluziile prezentate, doamna avocată generală Kokott a fost mai explicită cu privire la acest aspect [57], considerând că pierderile care nu erau definitive la sfârșitul unei perioadei fiscale nu pot deveni definitive ulterior. Potrivit doamnei avocate generale Kokott, în cazul în care ar fi posibil să se considere pierderile acumulate (reportate) drept pierderi definitive, activitatea inițial de succes a filialei (sau a sediului permanent) ar fi impozitată numai în statul în care este situată, în timp ce activitățile ulterioare generatoare de pierderi ar fi finanțate din veniturile fiscale ale statului de reședință al societății-mamă, ceea ce ar contraveni unei repartizări juste a competențelor de impozitare.

71. Considerăm convingător punctul de vedere al doamnei avocate generale Kokott cu privire la această chestiune. La fel ca guvernele german, francez și finlandez, propunem ca cea de-a patra întrebare să primească un răspuns negativ.

[54] *Ibidem.*

[55] Hotărârea din 3 februarie 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Hotărârea din 13 decembrie 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Concluziile doamnei avocate generale Kokott prezentate în cauzele Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punctele 58 și 59), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punctele 54 și 55) și AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, punctele 61-65).

E. Cu privire la a cincea întrebare

72. Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă valoarea pierderilor definitive ale sediului permanent nerezident care trebuie luată în considerare în statul membru de reședință al societății-mamă ar trebui limitată la valoarea pierderilor definitive care, dacă ar fi fost posibil, ar fi fost luate în considerare în statul membru în care se află sediul permanent.

73. În cauza care a condus la pronunțarea Hotărârii A Oy[58], Curtea a fost întrebată printre altele dacă, în cazul în care societatea-mamă este autorizată să ia în considerare pierderile filialei sale nerezidente în cadrul unei fuziuni, aceste pierderi ar trebui să fie determinate în temeiul dreptului statului membru de reședință al societății-mamă sau în temeiul celui al statului de reședință al filialei. Curtea a început prin a reaminti că, în stadiul actual al dreptului Uniunii, libertatea de stabilire nu implică, din principiu, aplicarea unei anumite legi în privința calculului pierderilor filialei absorbite preluate de societatea-mamă (punctul 58 din hotărâre). În continuare, Curtea a arătat că, în principiu, acest calcul nu trebuie să conducă la o inegalitate de tratament cu calculul care ar fi fost efectuat, în aceeași situație, pentru preluarea pierderilor unei filiale rezidente (punctul 59 din hotărâre). În sfârșit, Curtea a considerat că o asemenea problemă nu poate fi analizată în mod abstract și ipotetic, ci trebuie să facă obiectul, dacă este cazul, al unei analize de la caz la caz (punctul 60 din hotărâre).

74. La fel ca W, Comisia și guvernul finlandez, considerăm că aceleași principii se aplică în ceea ce privește calcularea pierderilor înregistrate de un sediu permanent nerezident în vederea luării în considerare a acestor pierderi în statul de reședință al societății-mamă. Astfel, în speță, pentru a asigura egalitatea de tratament în ceea ce privește deductibilitatea pierderilor definitive între societățile rezidente care dețin un sediu permanent nerezident și societățile rezidente care dețin un sediu permanent rezident, valoarea pierderilor definitive care trebuie luată în considerare nu ar trebui să o depășească pe cea calculată prin aplicarea normelor statului de reședință al societății-mamă (în acest caz, Germania).

75. Cu toate acestea, în cazul în care cuantumul pierderilor definitive calculat în conformitate cu normele statului de reședință al societății-mamă ar fi mai mare decât cel calculat în conformitate cu normele statului în care este situat sediul permanent (în cazul de față, Regatul Unit), el ar trebui limitat la această din urmă valoare. În caz contrar, societățile rezidente care dețin un sediu permanent rezident ar fi avantajate în raport cu societățile rezidente care dețin un sediu permanent nerezident. În plus, în absența unei astfel de limite, statul membru de reședință al societății-mamă ar fi obligat să suporte consecințele negative ale aplicării legislației fiscale a statului membru în care este situat sediul permanent nerezident.

V. Concluzie

76. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem, așadar, Curții să răspundă la prima întrebare preliminară adresată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

Dispozițiile coroborate ale articolelor 43 și 48 din Tratatul de instituire a Comunității Europene (devenite articolele 49 și 54 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene) nu se opun legislației unui stat membru care interzice unei societăți rezidente să deducă din profitul său

[58] Hotărârea din 21 februarie 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

impozabil pierderile înregistrate de un sediu permanent situat într-un alt stat membru atunci când, pe de o parte, societatea a epuizat toate posibilitățile de deducere a acestor pierderi oferite de legislația statului membru în care se află sediul permanent, iar, pe de altă parte, nu mai obține venituri prin intermediul acestui sediu permanent, astfel încât nu mai există nicio posibilitate ca pierderile să fie luate în considerare în acest stat membru (pierderi „definitive”), atunci când legislația în cauză scutește profitul și pierderile în temeiul unei convenții bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, convenite între cele două state membre.