HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 februarie 2013*

„Libertatea de stabilire — Articolul 49 TFUE — Legislație fiscală — Fuziunea unei societăți-mamă stabilite într-un stat membru cu o filială stabilită într-un alt stat membru — Posibilitatea societății-mamă de a deduce pierderile filialei care rezultă din activitatea acesteia din urmă — Excludere pentru filialele nerezidente”

În cauza C-123/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda), prin decizia din 7 martie 2011, primită de Curte la 9 martie 2011, în procedura inițiată de

A Oy,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, domnul J.-C. Bonichot (raportor), doamnele C. Toader și A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 iunie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru A Oy, de A. Blomqvist, asianajaja;

— pentru guvernul finlandez, de M. Pere, în calitate de agent;

— pentru guvernul german, de K. Petersen, în calitate de agent;

— pentru guvernul francez, de G. de Bergues și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de M. Santoro, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul suedez, de A. Falk și de S. Johannesson, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de C. Murrell, în calitate de agent, asistat de K. Bacon și de R. Hill, barristers;

* Limba de procedură: finlandeza.

— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de I. Koskinen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 iulie 2012,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 TFUE și 54 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri inițiate de A Oy (denumită în continuare „A”), societate de drept finlandez, împotriva deciziei keskusverolautakunta (Comisia fiscală centrală), potrivit căreia A nu poate, în cadrul unei fuziuni cu o filială suedeză, să deducă din punct de vedere fiscal pierderile acesteia din urmă.

Cadrul juridic

Dreptul internațional

3 Articolul 7 alineatul (1) din Convenția țărilor nordice privind evitarea dublei impuneri în materia impozitului pe venit și pe avere, încheiată la Helsinki la 23 septembrie 1996 (SopS 26/1997), prevede:

„Profitul realizat de o întreprindere într-un stat contractant se impozitează numai în acel stat, cu excepția cazului în care întreprinderea își exercită activitatea în alt stat contractant prin intermediul unui sediu permanent situat pe teritoriul acestuia din urmă. Dacă întreprinderea își exercită activitatea în acest fel, profitul întreprinderii se impozitează în celălalt stat, dar numai în măsura în care acesta este aferent sediului permanent.”

Dreptul finlandez

4 Legea 360/1968 privind impozitul pe veniturile provenind din activități economice [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)], prin care se urmărea, printre altele, transpunerea Directivei 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre (JO L 310, p. 34), stabilește cadrul juridic al fuziunii/absorbției societăților.

5 Articolul 52a punctul 2 din această lege definește noțiunea de fuziune în termenii următori:

„Prin fuziune se înțelege operațiunea prin care:

[…]

2) o societate absorbită transferă, prin dizolvarea acesteia fără lichidare, totalitatea patrimoniului său, activ și pasiv, societății absorbante care deține toate acțiunile reprezentând capitalul societății absorbite sau unei societăți pe acțiuni deținute în integralitate de o asemenea societate.”

6 Legea 1535/1992 privind impozitul pe venit [tuloverolaki (1535/1992)] din 30 decembrie 1992 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venit”) stabilește regimul fiscal al pierderilor societăților.

7 Articolul 117 din legea menționată prevede că pierderea constatată rezultând din activitatea economică se deduce din veniturile provenind din activitățile economice din anii următori.

8 Articolul 119 alineatele (1) și (2) din legea menționată precizează:

„Pierderea rezultată în cursul unui exercițiu financiar economic și agricol se deduce din rezultatul activităților economice […] în timpul următoarelor zece exerciții financiare, pe măsură ce aceste activități generează venituri.

Prin «pierdere rezultată din activități economice» se înțelege pierderea financiară calculată în conformitate cu dispozițiile [Legii 360/1968 privind impozitul pe veniturile provenind din activități economice] […]”

9 Articolul 123 alineatul (2) din aceeași lege prevede condițiile în care societatea absorbantă poate prelua din punct de vedere fiscal pierderile societății absorbite în termenii următori:

„În urma fuziunii între societăți […], societatea absorbantă are dreptul să deducă din venitul său impozabil, conform dispozițiilor articolelor 119 și 120, pierderea suferită de societatea absorbită […], dacă societatea absorbantă sau acționarii ori membrii acesteia sau societatea și acționarii ori membrii săi împreună dețineau, de la începutul exercițiului financiar în care s-au înregistrat pierderi, mai mult de jumătate din acțiunile sau părțile sociale ale societății absorbite sau ale societății care s-a divizat.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 A este o întreprindere finlandeză specializată în comerțul cu mobilă. A are o filială în Suedia (denumită în continuare „B”) în care deține tot capitalul social, care desfășoară în Suedia o activitate similară în trei spații comerciale pe care le-a închiriat. A nu are alte filiale sau sucursale în Suedia.

11 Ca urmare a înregistrării unor pierderi comerciale, B și-a închis cele trei puncte de vânzare, unul în luna decembrie 2007, iar celelalte două în luna martie 2008. B nu avea intenția să își continue activitățile comerciale în Suedia, însă continua să aibă obligații în temeiul unor contracte de închiriere pe termen lung a două spații comerciale. Deficitul său se ridica la 44,8 milioane SEK pentru perioada 2001-2007.

12 Ca urmare a încetării activităților B, A a intenționat să fuzioneze cu această filială. Operațiunea ar fi fost justificată din punct de vedere economic și permitea, printre altele, să i se transfere A contractele de închiriere încheiate de B. În plus, procedura în discuție era una transparentă și ușor de realizat, care permitea simplificarea structurii grupului.

13 La sfârșitul acestei operațiuni, resursele, datoriile și obligațiile reziduale ale B urmau să fie transferate către A, iar societatea-mamă nu ar mai fi avut o filială și un sediu permanent în Suedia.

14 A a prezentat keskusverolautakunta o cerere de decizie prealabilă cu privire la problema dacă, după realizarea acestei operațiuni, putea să deducă pierderile B în conformitate cu articolul 123 alineatul (2) din Legea privind impozitul pe venit.

15 Prin decizia prealabilă din 25 martie 2009, keskusverolautakunta a răspuns în sens negativ la această întrebare, motivând că pierderile B au fost constatate în temeiul legislației fiscale suedeze. Ea considera că aceste pierderi nu pot intra, prin urmare, în domeniul de aplicare al articolului 119 din Legea privind impozitul pe venit.

16 A a contestat această decizie la Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă), invocând, printre altele, libertatea de stabilire.

17 Instanța de trimitere constată că, în ipoteza în care absoarbe o societate finlandeză, o societate rezidentă poate să deducă din punct de vedere fiscal pierderile societății absorbite în condițiile menționate la articolele 119 și 123 din Legea privind impozitul pe venit, cu excepția cazului în care operațiunea s-a realizat exclusiv în scopul de a se obține un avantaj fiscal.

18 Această instanță subliniază că, în schimb, legea finlandeză nu dă indicații cu privire la condițiile în care s-ar putea proceda la această deducere atunci când societatea absorbită este situată într-un alt stat membru.

19 Prin urmare, instanța menționată ridică problema dacă legislația finlandeză conține o restricție privind libertatea de stabilire și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă aceasta poate fi considerată justificată de motivele de interes general invocate de autoritățile finlandeze, întemeiate pe necesitatea statelor membre de a menține o repartizare echilibrată a competenței lor de impozitare și de a se proteja de riscurile unei duble utilizări a pierderilor și ale evaziunii fiscale.

20 În aceste condiții, Korkein hallinto-oikeus a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări:

„1) Articolele 49 TFUE și 54 TFUE impun ca o societate absorbantă să poată deduce, în cadrul impozitării, pierderile rezultate dintr-o activitate desfășurată într-un alt stat membru, în anii care au precedat fuziunea, înregistrate de o societate cu sediul în acest stat membru și care fuzionează cu societatea absorbantă, în cazul în care societatea absorbantă nu mai are un sediu permanent în statul în care își are sediul societatea absorbită și în cazul în care, în temeiul legislației naționale, societatea absorbantă poate să deducă pierderile suferite de societatea absorbită doar dacă aceasta își are sediul pe teritoriul național sau dacă pierderile au rezultat la sediul permanent situat în acest stat?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolele 49 TFUE și 54 TFUE prezintă relevanță pentru problema dacă valoarea pierderii deductibile trebuie calculată în conformitate cu legislația fiscală a statului în care își are sediul societatea absorbantă sau dacă ar trebui considerate pierderi deductibile pierderile constatate în statul în care își are sediul societatea absorbită în conformitate cu legislația acestui stat?”

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să stabilească dacă articolele 49 TFUE și 54 TFUE se opun ca legislația unui stat membru să excludă posibilitatea ca o societate-mamă rezidentă să deducă din venitul său impozabil, ca urmare a unei fuziuni cu o filială stabilită pe teritoriul unui alt stat membru, pierderile suferite de aceasta din urmă în exercițiile fiscale anterioare fuziunii, în condițiile în care legislația națională respectivă acordă o asemenea posibilitate atunci când fuziunea se realizează cu o filială rezidentă.

22 Cu titlu introductiv, trebuie constatat că Directiva 2009/133 nu reglementează problema preluării eventualelor pierderi ale societății absorbite într-o asemenea situație.

23 Pe de altă parte, guvernele german, finlandez, italian și al Regatului Unit susțin că libertatea de stabilire nu este aplicabilă cazului care face obiectul litigiului principal pentru motivul că societatea absorbită și-a încetat activitatea economică înaintea fuziunii și că această restructurare este, în realitate, motivată exclusiv de urmărirea unui avantaj fiscal care constă în deducerea pierderilor filialei absorbite din venitul impozabil al societății-mamă absorbante.

24 În această privință, trebuie amintit, mai întâi, că operațiunile de fuziuni transfrontaliere, asemenea celorlalte operațiuni de transformare a societăților, răspund necesităților de cooperare și de regrupare între societăți stabilite în state membre diferite. Astfel, ele sunt considerate a fi modalități particulare de exercitare a libertății de stabilire, importante pentru buna funcționare a pieței interne, și au, prin urmare, legătură cu activitățile economice în privința cărora statele membre sunt obligate să respecte libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE (Hotărârea din 13 decembrie 2005, SEVIC Systems, C-411/03, Rec., p. I-10805, punctul 19).

25 Apoi, trebuie să se constate că, în împrejurările din cauza principală, crearea de către A a unei filiale B în Suedia rezultă din exercitarea de către A a dreptului său la libertatea de stabilire, ceea ce are drept consecință aplicarea articolelor 49 TFUE și 54 TFUE.

26 În sfârșit, faptul că o operațiune de fuziune ar fi motivată în exclusivitate de considerații fiscale și că, pe această cale, societățile vizate ar încerca, în realitate, să se sustragă în mod abuziv de la aplicarea legislației lor naționale nu ar fi de natură să înlăture, singur, aplicarea acestor dispoziții.

27 Astfel, problema aplicării acestor articole este distinctă de aceea dacă un stat membru poate să ia măsuri pentru a-i împiedica pe unii dintre resortisanții săi ca, recurgând la posibilitățile oferite de tratat, să încerce să se sustragă abuziv de la aplicarea legislației lor naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 1999, Centros, C-212/97, Rec., p. I-1459, punctul 18).

28 Ținând seama de toate aceste elemente, trebuie să se considere că libertatea de stabilire se aplică într-o situație precum cea din litigiul principal.

Cu privire la obstacolul în calea libertății de stabilire

29 Având în vedere că libertatea de stabilire se aplică în cauza principală, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29 și jurisprudența citată).

30 Libertatea de stabilire pe care articolul 49 TFUE o conferă resortisanților Uniunii include, potrivit articolului 54 TFUE, pentru 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, dreptul de a-și exercita activitatea în statul membru avut în vedere prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35, și Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, Rep., p. I-1215, punctul 17).

31 În această privință, posibilitatea recunoscută de dreptul finlandez unei societăți-mamă rezidente de a lua în considerare pierderile unei filiale rezidente atunci când fuzionează cu aceasta din urmă constituie pentru societatea-mamă un avantaj fiscal.

32 Excluderea unui astfel de avantaj în raporturile dintre o societate-mamă rezidentă și filiala sa stabilită în alt stat membru este de natură să facă stabilirea în acest din urmă stat mai puțin atractivă și, prin urmare, să o descurajeze să constituie filiale în acesta.

33 Pentru a fi compatibilă cu prevederile Tratatului FUE privind libertatea de stabilire, o astfel de diferență de tratament trebuie să vizeze situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea prin analogie cu libera circulație a capitalurilor Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 167). Din jurisprudența Curții rezultă că analizarea caracterului comparabil

al unei situații comunitare cu o situație internă trebuie să se realizeze ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctele 36-38).

34 În dreptul fiscal, deși reședința contribuabililor constituie un factor care poate justifica diferențe de tratament între contribuabili rezidenți și contribuabili nerezidenți, totuși acest lucru nu este întotdeauna valabil. Astfel, dacă s-ar admite că statul membru gazdă poate aplica un tratament diferit în toate cazurile numai din cauza faptului că sediul unei societăți este situat în alt stat membru, aceasta ar lipsi articolul 49 TFUE de efecte (a se vedea în special Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 37).

35 În această privință, situația, pe de o parte, a unei societăți-mamă rezidente care dorește să fuzioneze cu o filială rezidentă și să beneficieze în acest cadru de posibilitatea deducerii fiscale a pierderilor acesteia și, pe de altă parte, cea a unei societăți-mamă rezidente care dorește să realizeze aceeași operațiune cu o filială nerezidentă sunt comparabile din punct de vedere obiectiv din perspectiva scopului unei legislații fiscale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care se urmărește ca societatea-mamă să beneficieze de avantajul fiscal constând în posibilitatea acesteia de a deduce fiscal pierderile suferite de filială.

36 Guvernul german și guvernul Regatului Unit susțin totuși că refuzul de a admite deducerea fiscală a pierderilor nu constituie o restricție privind libertatea de stabilire, întrucât, astfel cum reiese din constatările instanței de trimitere preluate la punctul 17 din prezenta hotărâre, un refuz al deducerii din venitul impozabil a pierderilor societății absorbite ar fi în egală măsură opus, în aceleași împrejurări, și dacă fuziunea s-ar fi realizat cu o filială rezidentă pentru motivul că operațiunea este motivată exclusiv de obținerea unui avantaj fiscal.

37 Cu toate acestea, instanța națională este singura în măsură să aprecieze dacă această situație se regăsește în cauza principală. În situația unui răspuns afirmativ, A nu ar putea, într-adevăr, să invoce o diferență de tratament între societățile rezidente și cele nerezidente.

38 În absența unor precizări suplimentare în decizia de trimitere, Curtea are, în orice caz, sarcina de a se pronunța și asupra problemei dacă, în ipoteza în care refuzul deducerii pierderilor s-ar întemeia pe un alt motiv, diferența de tratament în privința societăților nerezidente este justificată de un motiv imperativ de interes general.

39 În acest scop, trebuie să se verifice dacă această diferență de tratament este de natură să garanteze realizarea obiectivului invocat și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 35).

Cu privire la justificarea obstacolului

40 Guvernele care au prezentat observații în fața Curții susțin că diferența de tratament în discuție în litigiul principal este justificată de necesitatea de a menține, în special, repartizarea competenței de impozitare între statele membre și de a împiedica apariția riscului dublei utilizări a pierderilor, precum și a riscului de evaziune fiscală.

41 În ceea ce privește, mai întâi, necesitatea menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre, aceasta poate fi de natură să justifice o diferență de tratament atunci când regimul examinat urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 42, și Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 54).

42 Astfel, menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre ar putea să facă necesară aplicarea, în privința activităților economice ale societăților stabilite în unul dintre aceste state, doar a normelor fiscale ale acestuia atât în ceea ce privește profitul, cât și pierderile (Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 45).

43 Astfel, a conferi societăților un drept de opțiune în ceea ce privește luarea în calcul a pierderilor lor în statul membru de stabilire sau într-un alt stat membru ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 55), întrucât în aceste două state bazele de impozitare ar fi modificate până la concurența pierderilor transferate.

44 În ceea ce privește, în continuare, riscul dublei utilizări a pierderilor, este necesar să se arate că un asemenea risc poate efectiv să apară dacă, în cadrul unei fuziuni precum cea în discuție în litigiul principal, societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru ar beneficia de posibilitatea de a deduce din veniturile sale impozabile pierderile filialei absorbite. Acest risc este înlăturat printr-o normă prin care se exclude această posibilitate (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctele 47 și 48).

45 În sfârșit, în ceea ce privește riscul de evaziune fiscală, posibilitatea transferării pierderilor unei filiale nerezidente unei societăți rezidente cu ocazia unei fuziuni implică riscul ca acest tip de restructurare să fie organizat în cadrul unui grup de societăți în scopul ca pierderile să fie luate în considerare în statele membre care aplică ratele de impozitare cele mai ridicate și în care, în consecință, valoarea fiscală a pierderilor este cea mai importantă (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 49).

46 Având în vedere aceste elemente, privite împreună, trebuie admis că legislația unui stat membru care exclude, în cadrul unei fuziuni precum cea în discuție în litigiul principal, posibilitatea ca societatea-mamă stabilită în acest stat membru să deducă din veniturile sale impozabile pierderile filialei absorbite, stabilită într-un alt stat membru, pe de o parte, urmărește obiective legitime compatibile cu tratatul, care se încadrează în categoria motivelor imperative de interes general, și, pe de altă parte, este în măsură să garanteze realizarea acestor obiective (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctele 51).

47 Cu toate acestea, trebuie să se verifice și dacă o asemenea legislație nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 53).

48 În ceea ce privește proporționalitatea obstacolului în calea libertății de stabilire, trebuie, pe de o parte, să se arate că faptul de a acorda societății-mamă posibilitatea de a lua în considerare pierderile filialei sale nerezidente în cadrul unei fuziuni transfrontaliere nu este *a priori* de natură să permită societății-mamă să aleagă în mod liber de la un an la altul regimul fiscal aplicabil pierderilor filialelor sale (a se vedea, *per a contrario*, Hotărârea X Holding, citată anterior, punctul 31).

49 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese că o măsură restrictivă precum cea în discuție în litigiul principal depășește ceea ce este necesar pentru atingerea, în esență, a obiectivelor urmărite într-o situație în care filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în statul său de reședință (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 55). Revine societății-mamă sarcina de a demonstra că aceasta este situația (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 56).

50 În ceea ce privește cauza principală, reiese cu certitudine din elementele dosarului transmis Curții că dreptul suedez prevede posibilitatea valorificării, în vederea stabilirii bazei de impozitare, a pierderilor unei persoane impozabile în cadrul unor exerciții fiscale viitoare.

51 Cu toate acestea, A arată că, după realizarea operațiunii de fuziune, B va fi lichidată și că nu va mai avea nici filiale, nici sedii permanente în Suedia. Astfel, nici una, nici cealaltă dintre cele două societăți nu par să mai aibă posibilitatea de a valorifica, în Suedia, după realizarea fuziunii, pierderile suferite de B în acest stat membru înaintea acestei operațiuni.

52 Totuși, aceste împrejurări specifice nu pot fi, singure, de natură să demonstreze absența oricărei posibilități de luare în considerare a pierderilor care există în statul de reședință al filialei.

53 Astfel, mai multe state membre care au intervenit în procedură consideră că, dimpotrivă, posibilitatea unei luări în calcul a pierderilor suferite de B în Suedia continuă să existe. Astfel, guvernul german subliniază că aceste pierderi pot fi deduse din veniturile, desigur minime, pe care B continuă să le primească în Suedia. Acesta adaugă că respectiva societate este încă parte în contracte de închiriere pe care le poate ceda. Guvernul francez susține de asemenea că dreptul suedez permite societăților să valorifice pierderile în cadrul exercițiilor anterioare sau cu ocazia impozitării câștigurilor realizate din elementele de activ și de pasiv ale societății absorbite. Guvernul italian arată că Suedia are dreptul să evalueze bunurile transferate și să impoziteze societatea absorbită cu privire la profitul astfel realizat.

54 În consecință, instanța națională are sarcina de a determina dacă A a dovedit în mod efectiv că B a epuizat toate posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în Suedia.

55 În ipoteza în care instanța de trimitere ajunge la concluzia că această împrejurare a fost dovedită, ar fi contrar articolelor 49 TFUE și 54 TFUE să se excludă posibilitatea ca A să deducă din venitul său impozabil în statul său de reședință pierderile suferite de filiala sa nerezidentă în cadrul operațiunii de fuziune în discuție în litigiul principal.

56 Ținând seama de ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată că articolele 49 TFUE și 54 TFUE ne se opun, în împrejurările în discuție în cauza principală, unei legislații naționale care exclude posibilitatea ca o societate-mamă, care fuzionează cu o filială stabilită într-un alt stat membru care și-a încetat activitatea, să deducă din venitul său impozabil pierderile suferite de această filială în exercițiile fiscale anterioare fuziunii, chiar dacă acea legislație națională acordă o asemenea posibilitate atunci când fuziunea se realizează cu o filială rezidentă. Cu toate acestea, o asemenea legislație este incompatibilă cu dreptul Uniunii dacă ea nu acordă societății-mamă posibilitatea de a demonstra că filiala sa nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a acestor pierderi și că nu există posibilitatea ca ele să fie luate în considerare în statul său de reședință în cadrul unor exerciții viitoare, fie de ea însăși, fie de către un terț.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

57 Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită Curții să precizeze, în cazul în care dreptul Uniunii ar autoriza ca societatea-mamă să ia în considerare pierderile filialei sale nerezidente în cadrul unei fuziuni precum cea în discuție în litigiul principal, dacă 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.

58 În această privință, mai întâi, trebuie să se constate 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 într-o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal.

59 În schimb, dreptul Uniunii se opune ca aceste modalități de calcul să fie de natură să constituie un obstacol în calea libertății de stabilire. Rezultă 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.

60 Cu toate acestea, 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.

61 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că regulile de calcul al pierderilor filialei nerezidente în vederea preluării lor de către societatea-mamă rezidentă, într-o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal, nu trebuie să constituie o inegalitate de tratament cu regulile de calcul aplicabile dacă acea fuziune ar fi fost realizată cu o filială rezidentă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

62 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 patra) declară:

1) Articolele 49 TFUE și 54 TFUE ne se opun, în împrejurările din cauza principală, unei legislații naționale care exclude posibilitatea ca o societate-mamă, care fuzionează cu o filială stabilită într-un alt stat membru care și-a încetat activitatea, să deducă din venitul său impozabil pierderile suferite de această filială în exercițiile fiscale anterioare fuziunii, chiar dacă acea legislație națională acordă o asemenea posibilitate atunci când fuziunea se realizează cu o filială rezidentă. Cu toate acestea, o asemenea legislație este incompatibilă cu dreptul Uniunii dacă ea nu acordă societății-mamă posibilitatea de a demonstra că filiala sa nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a acestor pierderi și că nu există posibilitatea ca ele să fie luate în considerare în statul său de reședință în cadrul unor exerciții viitoare, fie de ea însăși, fie de către un terț.

2) Regulile de calcul al pierderilor filialei nerezidente în vederea preluării lor de către societatea-mamă rezidentă, într-o operațiune precum cea în discuție în litigiul principal, nu trebuie să constituie o inegalitate de tratament cu regulile de calcul aplicabile dacă acea fuziune ar fi fost realizată cu o filială rezidentă.

Semnături