HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

20 ianuarie 2021*

„Trimitere preliminară – Articolul 49 TFUE – Libertatea de stabilire – Impozit pe profit – Impozitarea întreprinderilor asociate – Reglementare fiscală națională care interzice unei societăți cu sediul într-un stat membru deducerea dobânzilor plătite unei societăți stabilite în alt stat membru, care aparține aceluiași grup de societăți, în cazul obținerii unui avantaj fiscal substanțial”

În cauza C-484/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 5 iunie 2019, primită de Curte la 25 iunie 2019, în procedura

**Lexel AB**

împotriva

**Skatteverket,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul J.-C. Bonichot, președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader și domnii M. Safjan și N. Jääskinen (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 iulie 2020,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Lexel AB, de M. Larsén;

– pentru Skatteverket, de M. Andersson Berg și M. Laxmark, în calitate de agenți;

– pentru guvernul suedez, inițial de H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk și O. Simonsson, ulterior de H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson și O. Simonsson, în calitate de agenți;

– pentru guvernul neerlandez, de K. Bulterman și H. S. Gijzen, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: suedeza.

– pentru Comisia Europeană, de K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen și G. Tolstoy, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Lexel AB, o societate de drept suedez, pe de o parte, și Skatteverket (administrația fiscală, Suedia), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a-i acorda deducerea anumitor cheltuieli cu dobânzile plătite unei societăți din același grup stabilite în Franța.

## Cadrul juridic

### *Dispozițiile privind cheltuielile cu dobânzile*

3 În temeiul principiului prevăzut la articolul 1 din capitolul 16 din inkomstskattelag (1999:1229) [Legea (1999:1229) privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venit”), cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile în cadrul impozitării activităților comerciale ale unei întreprinderi.

4 În conformitate cu articolul 10a din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit, pentru aplicarea articolelor 10b-10f din acest capitol, întreprinderile vizate sunt considerate că au interese comune în cazul în care una dintre ele exercită, în mod direct sau indirect, prin participații sau în alt mod, o influență semnificativă asupra celeilalte întreprinderi ori aceste întreprinderi se află în esență sub o conducere unică. Prin întreprinderi se înțelege persoane juridice.

5 Potrivit articolului 10b din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit, o întreprindere legată prin interese comune de alte întreprinderi nu poate, cu excepția cazului în care la articolul 10d sau la articolul 10e din acest capitol se prevede altfel, să deducă cheltuielile cu dobânzile aferente unei datorii către o întreprindere asociată.

6 Articolul 10d alineatul 1 din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit prevede că cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor menționate la articolul 10b din acest capitol sunt deductibile în cazul în care venitul care corespunde cheltuielilor cu dobânzile ar fi fost impozitat cu o cotă de impozitare nominală de cel puțin 10 % în temeiul legislației statului de stabilire a întreprinderii asociate, beneficiara efectivă a acestui venit, dacă societatea respectivă ar fi perceput numai acest venit (denumită în continuare „regula celor10 %”).

7 Articolul 10d alineatul 3 din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit prevede că cheltuielile cu dobânzile nu sunt deductibile în cazul în care motivul principal al obligației pe care au contractat-o este beneficiul unui avantaj fiscal substanțial (denumită în continuare „clauza derogatorie”).

8 Articolul 10e alineatul 1 din acest capitol prevede că, chiar dacă condiția de aplicare a regulii celor 10 % nu este îndeplinită, cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor prevăzute la articolul 10b din capitolul menționat pot fi deduse dacă obligația care stă la baza lor este justificată în principal de

motive comerciale. Acest lucru este însă valabil numai dacă întreprinderea asociată beneficiară efectivă a venitului care corespunde cheltuielilor cu dobânzile este stabilită într-un stat din Spațiul Economic European (SEE) sau într-un stat cu care Suedia a încheiat convenții fiscale.

### *Lucrările pregătitoare referitoare la clauza derogatorie*

9 Lucrările pregătitoare referitoare la clauza derogatorie furnizează precizările următoare cu privire la interpretarea acestei clauze:

– Întreprinderea care solicită deducerea este cea care trebuie să demonstreze că datoria nu a fost contractată în principal din motive fiscale. Termenii „în principal” se referă la o proporție de aproximativ 75 % sau mai mult. Evaluarea trebuie efectuată la nivelul întreprinderilor asociate și trebuie luate în considerare atât situația fiscală a împrumutătorului, cât și cea a împrumutatului.

– La aplicarea clauzei derogatorii trebuie să se efectueze o evaluare pentru fiecare caz în parte, ținând seama de toate împrejurările relevante, pentru a se stabili dacă avantajul fiscal substanțial obținut de întreprinderile asociate constituie principalul motiv al operațiunilor realizate și al condițiilor contractuale.

– Mai multe elemente pledează în favoarea aplicării clauzei derogatorii. În această privință trebuie de exemplu să se verifice dacă împrumutul a fost contractat la o altă întreprindere asociată pentru a finanța achiziționarea unor participații de către o întreprindere asociată. În acest context, nivelul ridicat al ratelor dobânzilor poate constitui un indiciu important. De asemenea, trebuie să se determine dacă finanțarea ar fi putut fi realizată prin injecții de capital în locul unui împrumut. În plus, trebuie să se țină seama de eventualele transferuri nejustificate de plăți ale unor dobânzi prin intermediul altor întreprinderi asociate, dar și de situațiile în care întreprinderile asociate constituie, în legătură cu dobândirea drepturilor de acționar, noi societăți a căror funcție principală este deținerea unei creanțe de împrumut. În sfârșit și cu titlu neexhaustiv, se acordă de asemenea o atenție deosebită atât originii capitalului, cât și nivelului de impozitare a beneficiarului dobânzilor.

– În orice caz, clauza derogatorie nu se aplică plăților de dobânzi aferente împrumuturilor interne dintre societăți comerciale pe acțiuni care sunt impozitate convențional și între care există un drept la transferuri financiare intragrup.

### *Dispozițiile privind transferurile intragrup*

10 Articolele 1 și 3 din capitolul 35 din Legea privind impozitul pe venit prevăd că un transfer financiar intragrup de la o societate-mamă către o filială deținută 100 % sau de o filială deținută 100 % către o societate-mamă este deductibil în anumite condiții. Transferul financiar intragrup trebuie să fie inclus în veniturile beneficiarului.

11 Articolul 2 primul paragraf din acest capitol precizează că o societate-mamă este o societate comercială suedeză pe acțiuni care deține mai mult de 90 % din acțiunile unei alte societăți comerciale suedeze pe acțiuni. Al doilea paragraf al acestui articol prevede că termenul filială deținută integral trebuie înțeles ca desemnând o societate deținută de societatea-mamă.

12 În temeiul articolului 2a din capitolul menționat, în vederea aplicării dispozițiilor privind transferurile financiare intragrup, o societate care are sediul într-un stat membru al SEE și care este analogă unei societăți comerciale pe acțiuni stabilite în Suedia trebuie să fie tratată ca aceasta din urmă. Acest lucru este valabil însă numai în cazul în care beneficiarul transferului financiar intragrup este impozabil în Suedia pentru activitatea comercială la care se raportează acest transfer financiar.

13 Articolele 4-6 din capitolul 35 din Legea privind impozitul pe venit conțin dispoziții în temeiul cărora trebuie permisă de asemenea deducerea transferurilor intragrup efectuate în favoarea unei filiale care este deținută în mod indirect prin intermediul unei alte filiale, precum și deducerea transferurilor financiare intragrup efectuate între două filiale deținute în mod direct sau indirect.

## Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 Lexel este o societate suedeză din grupul Schneider Electric. Societatea-mamă a acestui grup, prezentă în mai multe state terțe și state membre, este Schneider Electric SE, o societate stabilită în Franța.

15 Înainte de operațiunea în discuție în litigiul principal, Schneider Electric Services International SPRL (denumită în continuare „SESI”), o societate stabilită în Belgia, era deținută în proporție de 85 % de Schneider Electric Industries SAS, societate din grupul Schneider Electric stabilită în Franța, și în proporție de 15 % de Schneider Electric España SA (denumită în continuare „SEE”), societate din acest grup stabilită în Spania.

16 În luna decembrie 2011, Lexel a achiziționat 15 % din acțiunile SESI deținute de SEE, contractând în prealabil un împrumut de la Bossière Finances SNC (denumită în continuare „BF”), o bancă internă a grupului Schneider Electric. La data faptelor din cauza principală, BF făcea parte dintr-o entitate fiscală alcătuită din aproximativ 60 de societăți din acest grup stabilite în Franța.

17 Lexel, BF, SESI și SEE sunt toate, în mod direct sau indirect, filialele ale Schneider Electric Industries.

18 Lexel a plătit societății BF dobânzi aferente împrumutului contractat în valoare de 58 de milioane de coroane suedeze (SEK) (aproximativ 5,5 milioane de euro) pentru anul 2013 și de 62 de milioane SEK (aproximativ 5,9 milioane de euro) pentru anul 2014. BF a utilizat dobânzile percepute pentru a compensa deficitele apărute în activitățile societăților stabilite în Franța care alcătuiesc entitatea fiscală.

19 Lexel a declarat că răscumpărase acțiunile societății SESI de la SEE întrucât aceasta din urmă avea nevoie de capital pentru a finanța achiziționarea unei societăți din afara grupului Schneider Electric, această achiziție fiind finanțată în principal prin împrumuturi. În acest context și pentru a-și reduce costurile de finanțare, SEE decisese să vândă acțiunile societății SESI pe care le deținea și să ramburseze împrumuturile pe care le contractase în acest cadru.

20 Potrivit societății Lexel, achiziționarea acțiunilor societății SESI nu urmărea ca grupul Schneider Electric să beneficieze de un avantaj fiscal, iar din faptul că BF era în măsură să utilizeze dobânzile percepute pentru a compensa deficitele legate de activitățile acestui grup în Franța nu rezulta niciun avantaj fiscal. În final, venitul care corespunde acestor dobânzi va fi impozitat, și aceasta la o cotă superioară celei aplicate în Suedia.

21 În această privință, cota impozitului pe profit în Franța în anii 2013 și 2014 a fost de 34,43 %. Cu toate acestea, nu s-a perceput niciun impozit pe dobânzile percepute în anii respectivi, întrucât în perioada respectivă entitatea fiscală vizată a înregistrat un deficit. În Suedia, cota impozitului pe profit în aceiași ani era de 22 %.

22 Administrația fiscală, după ce a confirmat aplicabilitatea regulii celor 10 %, a refuzat totuși deducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului acordat de BF, invocând clauza derogatorie. Potrivit administrației fiscale, operațiunile în cauză au fost realizate pentru a permite deducerea în Suedia, iar nu în Spania, a cheltuielilor cu dobânzile legate de achiziționarea acțiunilor SESI și în scopul de a beneficia de un avantaj fiscal substanțial. În opinia administrației fiscale, clauza derogatorie era totodată compatibilă cu articolul 49 TFUE, referitor la libertatea de stabilire.

23 Lexel a formulat o acțiune împotriva deciziei administrației fiscale la Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm, Suedia).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm) a confirmat aprecierea administrației fiscale potrivit căreia deducerile în cauză trebuiau refuzate în temeiul clauzei derogatorii. Această instanță a subliniat însă că, dacă BF ar fi fost stabilită în Suedia, clauza respectivă nu ar fi putut fi pusă în aplicare. În această ipoteză, Lexel și BF ar fi fost în măsură să realizeze transferuri financiare intragrup, în conformitate cu dispozițiile capitolului 35 din Legea privind impozitul pe venit, fără ca urmărirea unui avantaj fiscal substanțial să fie dedusă dintr-o astfel de operațiune. În acest context, instanța menționată a considerat că aplicarea clauzei derogatorii determina o restricție privind libertatea de stabilire, care putea fi totuși justificată în împrejurările speței.

25 Lexel a formulat apel la Kammarrätten i Stockholm (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm, Suedia). Această instanță a considerat că respectiva clauză derogatorie se aplica operațiunilor în cauză, apreciind totodată, asemenea Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm), că aplicarea acestei clauze determina o restricție privind libertatea de stabilire, această restricție putând fi totuși justificată în numele combaterii evaziunii fiscale și în scopul menținerii unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

26 Lexel a formulat recurs la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), care a admis recursul în măsura în care privește libertatea de stabilire, mai precis aspectul dacă aplicarea clauzei derogatorii este contrară dreptului Uniunii. În cadrul recursului autorizat, problema dacă condițiile de aplicare a acestei clauze sunt îndeplinite în speță nu are vocația de a fi examinată, această problemă fiind suspendată în așteptarea răspunsului la trimiterea preliminară. În acest context, instanța de trimitere urmărește să afle dacă aplicarea clauzei menționate constituie o restricție privind libertatea de stabilire în raport cu articolul 49 TFUE și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă există eventuale justificări pentru o astfel de restricție.

27 Întemeindu-se pe lucrările pregătitoare referitoare la clauza derogatorie, instanța de trimitere subliniază că obiectivul general al acestei clauze urmărește prevenirea oricărei planificări fiscale agresive prin intermediul deducerilor dobânzilor. Acest obiectiv, aflat în legătură cu combaterea fraudei fiscale, ar constitui o justificare admisă, în anumite condiții, de jurisprudența Curții.

28 În plus, instanța de trimitere arată că în mai multe hotărâri Curtea a considerat conformă cu libertatea de stabilire excluderea societăților stabilite în afara statului membru în cauză, aparținând aceluiași grup, din domeniul de aplicare al dispozițiilor privind repartizarea profiturilor intragrup. Cu toate acestea, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X (C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctele 39-42), referitoare la normele neerlandeze privind deducerea dobânzilor, Curtea a statuat că societățile unui grup stabilite în afara statului membru în cauză nu puteau fi excluse de la beneficiul avantajelor fiscale care nu sunt legate în mod specific de astfel de sisteme de repartizare a profitului și a apreciat că diferența de tratament impusă de normele menționate constituia un obstacol nejustificat în calea libertății de stabilire.

29 În pofida unei proximități teoretice, normele suedeze referitoare la transferurile financiare intragrup și normele neerlandeze referitoare la entitățile fiscale s-ar deosebi în mod semnificativ în ceea ce privește consecințele lor practice. Instanța de trimitere consideră astfel că punerea în aplicare a soluției elaborate în hotărârea menționată este afectată de acest fapt.

30 În aceste condiții, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu articolul 49 TFUE să se refuze unei societăți suedeze dreptul de deducere a dobânzilor plătite unei societăți cu care are interese comune (societate asociată) stabilită în alt stat membru pentru motivul că obligația care le leagă pare să fi fost contractată în principal în scopul obținerii unui avantaj fiscal substanțial de care să beneficieze societățile asociate, în condițiile în care nu s-ar fi considerat că există un astfel de avantaj fiscal dacă ambele societăți ar fi fost suedeze, deoarece în această situație li s-ar fi aplicat dispozițiile privind transferurile financiare intragrup?”

**Cu privire la întrebarea preliminară**

31 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia o societate stabilită într-un stat membru nu este autorizată să deducă dobânzile plătite unei societăți care aparține aceluiași grup stabilite în alt stat membru pentru motivul că obligația care le leagă pare să fi fost contractată în principal în scopul de a obține un avantaj fiscal semnificativ, în condițiile în care nu s-ar fi considerat că există un astfel de avantaj fiscal dacă ambele societăți ar fi fost stabilite în primul stat membru, deoarece în această ipoteză li s-ar fi aplicat dispozițiile privind transferurile financiare intragrup.

32 Cu alte cuvinte, se ridică problema dacă o astfel de reglementare constituie o restricție privind libertatea de stabilire contrară articolului 49 TFUE.

33 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 49 TFUE impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru. Această libertate implică pentru societățile 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 dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 32, Hotărârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punctul 14, precum și Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X, C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctul 18).

34 Diferența de tratament care rezultă din legislația unui stat membru în detrimentul societăților care își exercită libertatea de stabilire nu constituie însă o limitare a acestei libertăți dacă aceasta 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 (Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 167, Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 20, precum și Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X, C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctul 20).

***Cu privire la diferența de tratament***

35 În temeiul articolului 10b din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit, o întreprindere care are interese comune cu alte întreprinderi nu poate deduce, cu excepția cazului în care la articolul 10d sau la articolul 10e din acest capitol se prevede altfel, cheltuielile cu dobânzile aferente unei datorii față de o întreprindere asociată.

36 În temeiul regulii celor 10 %, cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor menționate la articolul 10b din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit sunt deductibile în cazul în care venitul care corespunde cheltuielilor cu dobânzile ar fi fost impozitat la o cotă de cel puțin 10 % în conformitate

cu legislația statului de stabilire a întreprinderii asociate, beneficiară efectivă a veniturilor, dacă societatea respectivă ar fi perceput numai acest venit. Cu toate acestea, articolul 10e alineatul 1 din acest capitol prevede că aceste cheltuieli cu dobânzile pot fi deductibile, în pofida nerespectării regulii celor 10 %, dacă obligația care stă la baza lor este justificată în principal de motive comerciale și dacă întreprinderea asociată, beneficiară efectivă a venitului care corespunde cheltuielilor cu dobânzile, este stabilită într-un stat al SEE.

37 De asemenea, clauza derogatorie prevede că, în cazul în care beneficiul unui avantaj fiscal substanțial pentru întreprinderile asociate constituie principalul motiv al obligației contractate de acestea, cheltuielile cu dobânzile nu sunt deductibile. Potrivit lucrărilor pregătitoare referitoare la clauza derogatorie, întreprinderii care solicită deducerea îi revine sarcina de a demonstra că datoria nu a fost contractată în principal din motive fiscale, și anume în limita a 75 % sau mai mult.

38 În paralel, dispozițiile capitolului 35 din Legea privind impozitul pe venit prevăd că un transfer financiar intragrup de la o întreprindere-mamă către o filială deținută în proporție de 100 % sau de la o filială deținută în proporție de 100 % către o întreprindere-mamă, la fel ca un transfer financiar intragrup în favoarea unei filiale deținute indirect prin intermediul unei alte filiale, precum și cel efectuat între două filiale deținute direct sau indirect, este deductibil în anumite condiții. Această regulă se aplică însă numai în cazul în care beneficiarul transferului financiar intragrup este impozabil în Suedia pentru activitatea comercială la care se raportează acest transfer financiar.

39 În speță, Lexel a finanțat achiziționarea acțiunilor societății SESI, care aparține aceluiași grup ca și ea, prin intermediul unui împrumut contractat la o altă societate a acestui grup, BF. Deși dobânzile plătite de Lexel societății BF au respectat regula celor 10 %, administrația fiscală a refuzat societății Lexel deducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente acestui împrumut, în temeiul clauzei derogatorii, subliniind că beneficiul unui avantaj fiscal substanțial constituia principalul motiv al acestuia.

40 Potrivit dosarului de care dispune Curtea, Lexel ar fi putut, dacă BF ar fi fost stabilită în Suedia, să obțină deducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului menționat. Astfel, potrivit explicațiilor furnizate de instanța de trimitere, o societate poate deduce din venitul său impozabil transferuri financiare intragrup efectuate către o societate din același grup atunci când aceasta din urmă este impozabilă în Suedia. În această ipoteză, este, așadar, inutil să se contracteze un împrumut de la o altă societate din grup cu unicul scop de a putea deduce cheltuielile cu dobânzile care îi corespund. Acesta este motivul pentru care clauza derogatorie nu este invocată niciodată în cazul deducerii cheltuielilor cu dobânzile rezultate dintr-un împrumut contractat de la o altă societate din grup cu sediul în Suedia. În schimb, clauza derogatorie este aplicabilă atunci când titularii cheltuielilor cu dobânzile sunt stabiliți în alt stat membru.

41 Având în vedere aceste elemente, trebuie să se constate că în speță există o diferență de tratament care are un efect negativ asupra exercitării libertății de stabilire a societăților.

42 O astfel de diferență de tratament poate fi însă compatibilă cu articolul 49 TFUE atunci când privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau atunci când este justificată de un motiv imperativ de interes general și este proporțională cu acest obiectiv.

### *Cu privire la comparabilitatea situațiilor*

43 Comparabilitatea situațiilor transfrontalieră și internă trebuie să fie examinată ținând seama de obiectul și de conținutul dispozițiilor naționale în cauză (Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X, C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctul 33, precum și jurisprudența citată).

44 Trebuie să se considere, astfel cum a arătat Comisia Europeană în observațiile sale scrise, că situația în care o societate stabilită într-un stat membru plătește dobânzi pentru un împrumut contractat de la o societate stabilită în alt stat membru care aparține aceluiași grup nu este diferită, în ceea ce privește plata dobânzilor, de o situație în care beneficiarul dobânzilor este o societate din grup stabilită în același stat membru, și anume Suedia în speță.

45 În consecință, este necesar să se examineze dacă diferența de tratament în discuție în litigiul principal poate fi justificată de motive imperative de interes general.

***Cu privire la justificări***

46 Potrivit unei jurisprudențe constante, o restricție privind libertatea de stabilire nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, ar trebui ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivelor în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 35, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 47, precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 64).

47 Ca justificare, administrația fiscală, susținută în acest sens de guvernele suedez și neerlandez, subliniază că clauza derogatorie se înscrie, pe de o parte, în combaterea fraudei și a evaziunii fiscale și, pe de altă parte, în necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

48 În primul rând, este necesar să se aprecieze dacă diferența de tratament în discuție în litigiul principal poate fi justificată prin motive legate de combaterea fraudei și a evaziunii fiscale.

49 Pentru ca o restricție privind libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE să poată fi justificată prin aceste motive, scopul specific al unei astfel de restricții trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente care constau în crearea de aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 55, precum și Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X, C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctul 46).

50 În plus, pe de o parte, pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament pur artificial numai în scopuri fiscale, contribuabilului trebuie să i se dea posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, să prezinte elemente privind eventualele motive comerciale pentru care această operațiune a fost încheiată (Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 82).

51 Pe de altă parte, în ipoteza în care verificarea unor astfel de elemente conduce la concluzia că operațiunea în cauză corespunde unui aranjament pur artificial lipsit de motive comerciale reale, principiul proporționalității impune ca refuzul dreptului de deducere să se limiteze la partea din dobânzi care depășește ceea ce s-ar fi convenit în lipsa unor relații speciale între părți (Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 83).

52 În speță, din elementele dosarului de care dispune Curtea reiese că respectiva clauză derogatorie se înscrie în combaterea planificării fiscale agresive sub forma deducerii cheltuielilor cu dobânzile și vizează în mod explicit orice „avantaj fiscal substanțial”. În acest context, societății care solicită o astfel de deducere îi revine sarcina de a demonstra că datoria nu a fost contractată în principal din motive fiscale, și anume în limita a 75 % sau mai mult.

53 Scopul specific al clauzei derogatorii nu este de a combate aranjamentele pur artificiale, iar aplicarea acestei clauze nu se limitează la asemenea aranjamente. Prin urmare, după cum a recunoscut în esență administrația fiscală în ședință, clauza menționată privește datorii rezultate din tranzacții de drept civil, fără a privi însă numai aranjamente fictive. Astfel, potrivit aprecierii obiectivelor operațiunii în cauză efectuate de autoritatea fiscală, pot intra de asemenea sub incidența clauzei derogatorii operațiunile încheiate în condiții de concurență deplină, mai precis în condiții similare celor care s-ar aplica între societăți independente.

54 Cu alte cuvinte, aspectul fictiv al operațiunii în cauză nu constituie o condiție determinantă pentru a refuza dreptul de deducere, întrucât intenția societății în cauză de a contracta o datorie în principal pentru motive fiscale este suficientă pentru a justifica refuzul dreptului de deducere. Calificarea unei operațiuni ca fiind în principal fiscală intervine pentru o parte care depășește un anumit procentaj, și anume 75 %, din scopul acesteia.

55 Or, simpla împrejurare că o societate dorește să efectueze deducerea dobânzilor într-o situație transfrontalieră în lipsa oricărui transfer artificial nu poate justifica o măsură care aduce atingere libertății de stabilire prevăzute la articolul 49 TFUE.

56 Trebuie să se constate că clauza derogatorie poate include în domeniul său de aplicare operațiuni încheiate în condiții de concurență deplină și care, în consecință, nu constituie aranjamente pur artificiale sau fictive elaborate în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activități realizate pe teritoriul național.

57 Prin urmare, nu poate fi reținută justificarea întemeiată pe combaterea fraudei și a evaziunii fiscale.

58 În al doilea rând, trebuie să se examineze dacă diferența de tratament în discuție în litigiul principal poate fi justificată de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre.

59 Astfel cum a statuat Curtea în mod repetat, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 46, precum și Hotărârea din 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punctul 43 și jurisprudența citată).

60 Menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre ar putea să facă necesară aplicarea în privința activităților comerciale ale societăților stabilite în unul dintre aceste state doar a normelor fiscale ale acestuia atât în ceea ce privește profitul, cât și pierderile (Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 31, și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 61).

61 Justificarea întemeiată pe menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre a fost admisă de Curte în special atunci când este necesară o condiție privind reședința pentru a avea acces la un regim fiscal special pentru a evita ca persoana impozabilă să aibă libertatea de a stabili în ce stat este impozitat un profit sau este luată în considerare o pierdere și posibilitatea de a deplasa în mod liber baza impozabilă între statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din

18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 56, Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 62 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctele 29-33).

62 Pentru aceste motive, Curtea a statuat că o consolidare la nivelul societății-mamă a profiturilor și a pierderilor societăților integrate într-o entitate fiscală unică reprezintă un avantaj care este rezervat în mod justificat societăților rezidente, având în vedere necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctele 29-33).

63 În ceea ce privește alte avantaje fiscale decât transferul profiturilor sau al pierderilor în interiorul unui grup fiscal integrat, aspectul dacă un stat membru poate să rezerve aceste avantaje societăților care fac parte dintr-un grup fiscal integrat și, prin urmare, să le excludă în situații transfrontaliere trebuie apreciat în mod separat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punctele 27 și 28).

64 În aplicarea acestei jurisprudențe, Curtea a considerat, în Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X (C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctele 40 și 41), la care instanța de trimitere face de altfel referire, că normele neerlandeze privind deducerea dobânzilor nu puteau fi justificate de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare. Aceasta în special întrucât, spre deosebire de ipoteza compensării generale a cheltuielilor și a profiturilor proprii entității fiscale unice, în cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată era în discuție un avantaj fără o legătură specifică cu regimul fiscal aplicabil unor asemenea entități.

65 Astfel cum a remarcat instanța de trimitere, diferența dintre normele examinate în cadrul Hotărârii din 22 februarie 2018, X și X (C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110), și cele în discuție în litigiul principal constă în faptul că, în temeiul normelor în discuție în cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată, condițiile de deducere erau diferite după cum societatea achiziționată aparținea sau nu aceleiași entități fiscale precum societatea dobânditoare. În schimb, în cauza principală, diferența de tratament este întemeiată în practică pe o cerință privind reședința societății împrumutătoare, cerință care determină inaplicabilitatea clauzei derogatorii. Avantajul pe care îl revendică în speță Lexel nu poate fi însă confundat cu cel procurat prin consolidare în cadrul unei entități fiscale unice. Litigiul principal privește, așadar, posibilitatea de a deduce o cheltuială cu dobânzile, iar nu compensarea generală a cheltuielilor și a profiturilor, proprie entității fiscale unice.

66 În orice caz, diferențele legate de punerea în aplicare a normelor în cauză în cadrul sistemelor naționale de impozitare respective nu pot avea un efect asupra examinării aspectului dacă diferența de tratament în discuție în litigiul principal poate fi justificată în temeiul necesității de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

67 În acest cadru, este necesar să se precizeze că, potrivit lucrărilor pregătitoare referitoare la clauza derogatorie, aceasta urmărește în mod explicit să împiedice erodarea bazei de impozitare suedeze care ar putea rezulta din planificarea fiscală legată de deducerea cheltuielilor cu dobânzile într-o situație transfrontalieră. Însă un asemenea obiectiv nu poate fi confundat cu necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

68 Astfel, trebuie amintit că reducerea veniturilor fiscale nu poate fi considerată un motiv imperativ de interes general care să poată fi invocat pentru a justifica o măsură în principiu contrară unei libertăți fundamentale (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 44, precum și jurisprudența citată). A admite contrariul ar însemna să se permită statelor membre să restrângă, în temeiul acestui motiv, libertatea de stabilire.

69 În plus, după cum s-a arătat în ședință, dobânzile a căror deducere a fost solicitată de Lexel ar fi fost deductibile dacă BF nu ar fi fost o societate asociată. Or, atunci când condițiile unei operațiuni transfrontaliere intragrup și ale unei operațiuni transfrontaliere externe corespund condițiilor de concurență deplină, nu există nicio diferență între aceste operațiuni din punctul de vedere al repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

70 În consecință, justificarea întemeiată pe menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre nu poate fi reținută.

71 În al treilea rând, trebuie analizat dacă, astfel cum susțin în esență administrația fiscală, precum și guvernele suedez și neerlandez, reglementarea în discuție în litigiul principal poate fi justificată prin luarea în considerare comună a justificărilor privind combaterea fraudei și a evaziunii fiscale și menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

72 Desigur, Curtea a statuat deja că o legislație națională care nu are ca obiect specific să excludă de la avantajul fiscal pe care îl prevede asemenea aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, create în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activități exercitate pe teritoriul național poate fi totuși considerată ca fiind justificată de obiectivul de prevenire a evaziunii fiscale, apreciat împreună cu cel al menținerii repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 66 și jurisprudența citată).

73 Cu toate acestea, trebuie subliniat că luarea în considerare în comun a acestor motive de justificare a fost admisă de Curte în situații specifice, și anume atunci când combaterea evaziunii fiscale constituie un aspect particular al interesului general legat de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctele 58 și 59, precum și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 67).

74 Astfel cum a amintit Curtea, obiectivele privind menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și prevenirea evaziunii fiscale se află în strânsă legătură. Prin urmare, comportamentele care constau în crearea de aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul național sunt de natură să compromită dreptul statelor membre de a-și exercita competența fiscală în raport cu aceste activități și să aducă atingere unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 62).

75 Pe acest temei, Curtea a putut considera că, având în vedere în special necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, în pofida faptului că măsurile în cauză nu vizează în mod specific aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, create în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activitățile desfășurate pe teritoriul național, aceste măsuri pot fi totuși justificate (Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 63, și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 66).

76 Cu toate acestea, atunci când, precum în cauza principală, statul membru respectiv nu poate invoca în mod valabil justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, o măsură precum cea în discuție în litigiul principal nu poate fi justificată pe baza unei luări în considerare în comun a necesității de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și a celei a combaterii evaziunii fiscale.

77 În consecință, nu poate fi admisă justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și combaterea evaziunii fiscale apreciate împreună.

78 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia o societate stabilită într-un stat membru nu este autorizată să deducă dobânzile plătite unei societăți care aparține aceluiași grup stabilite în alt stat membru pentru motivul că obligația care le leagă pare să fi fost contractată în principal în scopul de a obține un avantaj fiscal substanțial, în condițiile în care nu s-ar fi considerat că există un astfel de avantaj fiscal dacă ambele societăți ar fi fost stabilite în primul stat membru, deoarece în această ipoteză li s-ar fi aplicat dispozițiile privind transferurile financiare intragrup.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

79 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 întâi) declară:

**Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia o societate stabilită într-un stat membru nu este autorizată să deducă dobânzile plătite unei societăți care aparține aceluiași grup stabilite în alt stat membru pentru motivul că obligația care le leagă pare să fi fost contractată în principal în scopul de a obține un avantaj fiscal semnificativ, în condițiile în care nu s-ar fi considerat că există un astfel de avantaj fiscal dacă ambele societăți ar fi fost stabilite în primul stat membru, deoarece în această ipoteză li s-ar fi aplicat dispozițiile privind transferurile financiare intragrup.**

Semnături