

Cauza C-126/10

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

împotriva

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Supremo Tribunal Administrativo)

„Apropierea legislațiilor – Directiva 90/434/CEE – Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societăți din state membre diferite – Articolul 11 alineatul (1) litera (a) – Motive economice valabile – Restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune – Noțiuni”

Sumarul hotărârii

1. *Întrebări preliminare – Competența Curții – Limite – Interpretare solicitată ca urmare a aplicabilității, în situații pur interne, a dispozițiilor unei directive transpuse în dreptul național, care rezultă dintr-o aliniere a tratamentului situațiilor interne la cele reglementate de dreptul Uniunii*

(art. 267 TFUE)

2. *Apropierea legislațiilor – Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societăți din state membre diferite – Directiva 90/434 – Operațiuni care au ca obiectiv fraudă sau evaziunea fiscală*

[Directiva 90/434 a Consiliului, art. 11 alin. (1) lit. (a)]

1. Atunci când, în privința soluționării unor situații pur interne, o legislație națională este în conformitate cu soluțiile adoptate în dreptul Uniunii, în special pentru a evita apariția unor discriminări împotriva resortisanților naționali sau a unor eventuale denaturări ale concurenței, există un interes cert al Uniunii ca, pentru evitarea unor viitoare divergențe de interpretare, dispozițiile sau noțiunile preluate din dreptul Uniunii să primească o interpretare uniformă, oricare ar fi condițiile în care acestea urmează a fi aplicate.

Astfel, atunci când o reglementare națională prevede că același regim fiscal al fuziunilor se aplică și în cazul restructurărilor naționale și transfrontaliere și că articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre, în temeiul căruia se poate refuza beneficiul acestui regim fiscal în lipsa unor motive economice valabile, se aplică și în cazul situațiilor pur interne, Curtea este competentă să răspundă la întrebările adresate de instanța națională referitoare la interpretarea dispozițiilor Directivei 90/434, chiar dacă acestea nu reglementează în mod direct situația care face obiectul acțiunii principale.

(a se vedea punctele 20, 21 și 23)

2. Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 privind regimul fiscal comun care se

aplic? fuziunilor, scind?rilor, cesion?rii de active ?i schimburilor de ac?iuni între societ???ile din diferite state membre trebuie interpretat în sensul c?, în cazul unei fuziuni între dou? societ???i ale aceluia?i grup, poate constitui o prezum?ie c? această opera?iune nu este îndeplinit? din „motive economice valabile” conform acestei dispozi?ii faptul c?, la data fuziunii, societatea absorbit? nu desf???oar? nicio activitate, nu de?ine nicio participa?ie financiar? ?i nu face decât s? transfere societ???ii absorbante pierderi fiscale importante ?i f?r? o origine determinat?, în pofida faptului c? această opera?iune are un efect pozitiv pentru acest grup, sub forma economiei în materie de costuri structurale. Instan?a na?ional? trebuie s? verifice, în lumina tuturor împrejur?rilor care caracterizeaz? litigiul cu privire la care aceasta este chemat? s? se pronun?e, dac? sunt întrunite în acest litigiu elementele constitutive ale prezum?iei de fraud? sau de evaziune fiscal? în sensul dispozi?iei men?ionate.

În această privin?, no?iunile de restructurare ?i de ra?ionalizare prev?zute la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretate în sensul c? presupun mai mult decât ob?inerea unui avantaj pur fiscal ?i c? nu orice opera?iune de restructurare ?i de ra?ionalizare care nu ar urm?ri decât atingerea unui astfel de scop poate constitui un motiv economic valabil în sensul dispozi?iei men?ionate. Prin urmare, nimic nu împiedic?, în principiu, posibilitatea ca o fuziune, prin care s?ar restructura sau s?ar ra?ionaliza un grup permi?ându-se reducerea cheltuielilor administrative ?i de conducere ale acestuia, s? poat? urm?ri motive economice valabile. Totu?i, situa?ia difer? în cazul unei absorb?ii din care aparent rezult? c? economia f?cut? de grupul în cauz?, din punctul de vedere al costurilor structurale, este absolut marginal? în raport cu amplexarea avantajului fiscal scontat.

În plus, admi?ându-se sistematic c? economia privind costurile structurale rezultând din reducerea cheltuielilor administrative ?i de conducere constituie un motiv economic valabil, f?r? a se ?ine cont de celelalte obiective ale opera?iunii avute în vedere ?i, mai ales, de avantajele fiscale, s?ar lipsi articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 în totalitate de finalitatea sa, care const? în conservarea intereselor financiare ale statelor membre prin prevederea, conform considerentului (9) al acestei directive, a posibilit???ii ca acestea din urm? s? refuze aplicarea dispozi?iilor directivei în caz de fraud? sau de evaziune fiscal?.

(a se vedea punctele 46, 47, 49 ?i 52 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a cincea)

10 noiembrie 2011(*)

„Apropierea legisla?iilor – Directiva 90/434/CEE – Regimul fiscal comun care se aplic? fuziunilor, diviz?rilor, cesion?rii de active ?i schimburilor de ac?iuni între societ???i din state membre diferite – Articolul 11 alineatul (1) litera (a) – Motive economice valabile – Restructurarea sau ra?ionalizarea activit???ilor societ???ilor participante la opera?iune – No?iuni”

În cauza C?126/10,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin decizia din 3 februarie 2010,

primit? de Curte la 10 martie 2010, în procedura

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

împotriva

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

cu participarea:

Ministério Público,

CURTEA (Camera a cincea),

compus? din domnul M. Safjan, pre?edinte de camer?, domnul J.?J. Kasel (raportor) ?i doamna M. Berger, judec?tori,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 14 iulie 2011,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA, de F. Castro Silva, advogado;
- pentru guvernul portughez, de domnii L. Inez Fernandes ?i J. Menezes Leitão, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul spaniol, de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agent;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels ?i M. de Ree, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna F Penlington, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de domnul R. Lyal ?i de doamna M. Afonso, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Prezenta cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplic? fuziunilor, scind?rilor, cesion?rii de active ?i schimburilor de ac?iuni între societ??ile din diferite state membre (JO L 225, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 92).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (denumit? în continuare „Foggia – SGPS”), pe de o parte, ?i Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (secretarul de stat în domeniul fiscal, denumit în continuare

„Secretário de Estado”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a permite efectuarea unui transfer de pierderi fiscale în urma unei operațiuni de fuziune de întreprinderi care fac parte din același grup.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit celui de al nouălea considerent al Directivei 90/434, „statele membre ar trebui să aibă opțiunea de a refuza aplicarea prezentei directive în cazul în care fuziunea, scindarea, cesionarea de active sau schimbul de acțiuni au ca obiectiv fraudă sau evaziunea fiscală [...]”.

4 Articolul 6 din Directiva 90/434, care face parte din titlul II referitor la normele care se aplică fuziunilor, divizărilor și schimburilor de acțiuni, prevede:

„În măsura în care statele membre aplică, referitor la operațiunile menționate la articolul 1 efectuate între societăți din statul membru al societății cedente, dispozițiile prin care societatea beneficiară poate prelua pierderile societății cedente neamortizate din punct de vedere fiscal, statul membru extinde dispozițiile respective pentru a include preluarea acestor pierderi de către unitățile permanente ale societății beneficiare situate pe teritoriul său.”

5 Articolul 11 din Directiva 90/434, care se regăsește în titlul V, intitulat „Dispoziții finale”, prevede la alineatul (1):

„Un stat membru poate refuza să aplice sau poate să retragă beneficiile oferite de oricare parte a dispozițiilor din titlurile II, III și IV sau de ansamblul acestora, atunci când consideră că fuziunea, scindarea, cesionarea de active sau schimbul de acțiuni:

(a) au ca obiectiv principal sau ca unul din principalele obiective fraudă și evaziunea fiscală; faptul că una din operațiunile menționate în articolul 1 nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune poate constitui o prezumție că operațiunea are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală;

[...]”

Reglementarea națională

6 Codul privind impozitul pe profit (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală (denumit în continuare „CIRC”), cuprinde articolul 67, referitor la posibilitatea de a transfera pierderile fiscale, ale cărei alineate 6, 7 și 10 au următorul cuprins:

„6. Pentru aplicarea articolelor 68 și 70 [din CIRC], termenul «societate» are, în ceea ce privește fuziunile și divizările de societăți din state membre diferite ale Uniunii Europene, sensul indicat în anexa la Directiva 90/434.

7. Regimul special instituit în prezenta subsecțiune se aplică în cazul fuziunilor și al divizărilor de societăți, precum și al cesionării de active, astfel cum sunt definite la alineatele 1-3, în care intervin:

a) societăți care au sediul sau conducerea lor efectivă pe teritoriul portughez, cărora le este aplicabil IRC și care nu sunt scutite, al căror profit impozabil nu este determinat pe baza regimului simplificat;

b) una sau mai multe societăți din alte state membre ale Uniunii Europene, cu condiția ca toate societățile să întrunească condițiile prevăzute la articolul 3 din Directiva 90/434;

[...]

10. Regimul special instituit nu se aplică nici integral, nici parțial atunci când rezultă că operațiunile care fac obiectul regimului menționat au ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele obiective evaziunea fiscală, împrejurare care poate fi considerată existentă mai ales în cazul în care veniturile societăților în cauză nu sunt supuse în totalitate aceleiași regim privind impozitul pe profit sau când operațiunile nu au fost îndeplinite din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, caz în care se fac eventual rectificări adiționale corespunzătoare impozitului.”

7 Articolul 69 alineatele 1 și 2 din CIRC prevede:

„1. Pierderile fiscale ale societăților care au fuzionat pot fi deduse din beneficiile impozabile ale noii societăți sau ale societății absorbante până la sfârșitul termenului menționat la articolul 47 alineatul 1, care curge de la data exercițiului în care se raportează beneficiile, cu condiția ca ministrul de finanțe să autorizeze deducerea, la cererea persoanelor interesate adresată Direcției generale de impozite înainte de finele lunii următoare celei în care s-a înregistrat fuziunea la Registrul comerțului.

2. Autorizația nu este acordată decât dacă se face dovada că fuziunea este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, și că ea se înscrie într-o strategie de reorganizare și de dezvoltare a întreprinderii pe termen mediu și lung, cu efecte pozitive asupra structurii producției, fiind obligatoriu ca toate elementele necesare sau oportune să fie furnizate în acest sens pentru o cunoaștere completă a operațiunii vizate atât sub aspect juridic, cât și economic.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

8 Printr-o fuziune realizată la 29 septembrie 2003, Foggia – SGPS, o societate de drept portughez activă în domeniul administrării de participații sociale, a absorbit alte trei societăți de administrare de participații sociale aparținând aceleiași grup.

9 Printr-o cerere primită de Secretário de Estado la 28 noiembrie 2003, Foggia – SGPS a solicitat, în temeiul articolului 69 alineatul 1 din CIRC, autorizarea pentru a deduce din eventualele sale beneficii impozabile pierderile fiscale constatate, dar neamortizate încă, ale societăților absorbite pentru anii 1997-2002 inclusiv.

10 Secretário de Estado a admis cererea menționată în ceea ce privește două dintre cele trei societăți, dar, printr-o decizie din 6 octombrie 2004, a refuzat transferul pierderilor fiscale de la Riguadiana – SGPS SA (denumită în continuare „Riguadiana”), pentru motivul că fuziunea sa cu Foggia – SGPS nu prezenta niciun interes economic pentru aceasta din urmă.

11 În această privință, serviciile subordonate Secretário de Estado au subliniat că, pentru anii avuți în vedere, Riguadiana încetase să dețină un portofoliu de participații, că aceasta nu obținuse practic venituri din activitatea sa și că făcuse investiții doar în titluri. Pe de altă parte, nu ar fi clară originea pierderilor fiscale ale acestei societăți, de aproape 2 milioane de euro, înscrise

în declarația fiscală pentru anul 2002. Dacă eliminarea Riguardiana din structura grupului este, desigur, susceptibil să conducă la o reducere a cheltuielilor sale administrative și de gestiune, acest efect pozitiv în termeni de costuri structurale ale grupului nu poate fi considerat, în opinia Secretário de Estado, ca prezentând un interes economic pentru Foggia – SGPS.

12 La 24 ianuarie 2005, Foggia – SGPS a formulat o acțiune administrativă specială la Tribunal Central Administrativo Sul în vederea anulării respectivei decizii de refuz și a adoptării unui act administrativ de autorizare a transferului pierderilor fiscale în discuție, acțiune care a fost respinsă de această instanță.

13 La 3 decembrie 2008, Foggia – SGPS a formulat recurs la Supremo Tribunal Administrativo, care este o instanță de ultim grad.

14 În decizia de trimitere, instanța susținea că existența unor „motive economice valabile” este una dintre cele două condiții cumulative prevăzute la articolul 69 alineatul 2 din CIRC și că Secretário de Estado dispune de o putere discreționară pentru a stabili dacă o astfel de condiție este îndeplinită. Instanța de trimitere exprimă totuși rezerve în ceea ce privește compatibilitatea aprecierii făcute de Secretário de Estado în legătură cu termenii „motive economice valabile” în raport cu aceeași noțiune care figurează la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434.

15 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Care sunt semnificația și domeniul de aplicare ale articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva [90/434] și în special care este conținutul noțiunii «motive economice valabile» și al noțiunii «restructurarea sau raționalizarea activităților» societăților participante la operațiune cuprinse în domeniul de aplicare al Directivei [90/434]?

2) Este compatibilă cu această normă comunitară interpretarea administrației fiscale în sensul că nu există motive economice serioase care să justifice cererea formulată de societatea absorbantă de autorizare a transferului pierderilor fiscale, cerere cu privire la care administrația fiscală a considerat că, dacă fuziunea putea avea, desigur, un efect pozitiv din punctul de vedere al structurii costurilor grupului, totuși, din punctul de vedere al societății absorbante, fuziunea nu prezenta un interes economic evident, întrucât societatea absorbită nu a desfășurat vreo activitate ca societate de administrare de participatii sociale, nu a deținut nicio participație financiară și nu a transferat decât pierderi importante?”

Cu privire la competența Curții și la admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare

16 În observațiile scrise, guvernul portughez, pe de o parte, invocă necompetența Curții de a soluționa cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și, pe de altă parte, invocă inadmisibilitatea acesteia, contestând relevanța întrebărilor adresate de instanța de trimitere.

17 În primul rând, guvernul menționat invocă faptul că acțiunea principală se situează într-un context pur național. Sunt de acceptat rezervele privind faptul că această acțiune intră în domeniul de aplicare al Directivei 90/434 și, în consecință, în competența Curții, întrucât dreptul Uniunii nu reglementează nici direct, nici indirect situația în discuție în fața instanței de trimitere.

18 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 267 primul paragraf TFUE, Curtea este competentă să se pronunțe, cu titlu preliminar, în special „cu privire la interpretarea tratatelor”, precum și „cu privire la interpretarea actelor adoptate de instituțiile [...] Uniunii”.

19 Desigur, este cert că acțiunea principală privește o dispoziție de drept național care se aplică într-un context pur intern.

20 Cu toate acestea, din dosarul aflat pe rolul Curții rezultă că același regim fiscal al fuziunilor se aplică, în temeiul articolului 67 din CIRC, și în cazul restructurărilor naționale și transfrontaliere și că articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, în temeiul căruia se poate refuza beneficiul acestui regim fiscal în lipsa unor motive economice valabile, se aplică și în cazul situațiilor pur interne.

21 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atunci când, în privința soluționării unor situații pur interne, o legislație națională este în conformitate cu soluțiile adoptate în dreptul Uniunii, în special pentru a evita apariția unor discriminații împotriva resortisanților naționali sau a unor eventuale denaturări ale concurenței, există un interes cert al Uniunii ca, pentru evitarea unor viitoare divergențe de interpretare, dispozițiile sau noțiunile preluate din dreptul Uniunii să primească o interpretare uniformă, oricare ar fi condițiile în care acestea urmează a fi aplicate (Hotărârea din 17 iulie 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Rec., p. I-4161, punctul 32, Hotărârea din 15 ianuarie 2002, *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rec., p. I-379, punctul 18, precum și Hotărârea din 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, Rep., p. I-4303, punctul 33).

22 Trebuie adăugat că este numai de competența instanței naționale să aprecieze întinderea exactă a acestei trimiteri la dreptul Uniunii, competența Curții fiind limitată la examinarea și la interpretarea doar a dispozițiilor acestui drept (Hotărârile citate anterior, *Leur-Bloem*, punctul 33, și *Modehuis A. Zwijnenburg*, punctul 34).

23 Rezultă din considerațiile care preced că, în speță, Curtea este competentă să răspundă la întrebările adresate de Supremo Tribunal Administrativo referitoare la interpretarea dispozițiilor Directivei 90/434, chiar dacă acestea nu reglementează în mod direct situația care face obiectul acțiunii principale.

24 În al doilea rând, guvernul portughez susține că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare este inadmisibilă pentru că nu există o legătură între interpretarea solicitată a articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, ai cărei termeni sunt preluați la articolul 67 alineatul 10 din CIRC, și obiectul acțiunii principale, care privește articolul 69 alineatul 2 din același cod, referitor la posibilitatea de a transfera pierderile fiscale menționate la articolul 6 din directiva amintită.

25 Potrivit unei jurisprudențe contante a Curții, în cadrul procedurii de cooperare dintre Curte și instanțele naționale prevăzute la articolul 267 TFUE, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, întrucât întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea *Leur-Bloem*, citată anterior, punctul 24, Hotărârea din 22 decembrie 2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, p. I-10627, punctul 16, precum și Hotărârea din 8 septembrie 2011, *Paint Graphos* și alții, C-78/08-C-80/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 30).

26 Astfel, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să soluționeze o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate (a se vedea Hotărârea din 7 iunie 2007, van der Weerd și alții, C-222/05-C-225/05, Rep., p. I-4233, punctul 22, Hotărârea Les Vergers du Vieux Tauves, citată anterior, punctul 17, precum și Hotărârea Paint Graphos și alții, citată anterior, punctul 31).

27 Or, în speță nu se poate susține în mod valabil că interpretarea Directivei 90/434 nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, nici că problema este de natură ipotetică, întrucât întrebarea instanței de trimitere vizează în mod precis și se permite să răspundă la o întrebare referitoare la compatibilitatea interpretării înșușite de Secretário de Estado în ceea ce privește noțiunea „motive economice valabile” cu aceeași noțiune care figurează la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din această directivă.

28 Rezultă că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare trebuie declarat admisibilă, contrar celor susținute de guvernul portughez.

29 Cu toate acestea, referitor la textul celei de a doua întrebări, trebuie amintită jurisprudența constantă potrivit căreia, deși nu este de competența Curții să se pronunțe, în cadrul unei proceduri inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, cu privire la compatibilitatea unor norme de drept intern cu dreptul Uniunii și nici să interpreteze acte cu putere de lege sau norme administrative naționale, Curtea este totuși competentă să furnizeze instanței de trimitere toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care să îi poată permite acesteia să aprecieze o asemenea compatibilitate în vederea soluționării cauzei cu care este sesizată (a se vedea în special Hotărârea din 15 decembrie 1993, Hünermund și alții, C-292/92, Rec., p. I-6787, punctul 8, precum și Hotărârea din 6 martie 2007, Placanica și alții, C-338/04, C-359/04 și C-360/04, Rep., p. I-1891, punctul 36).

30 Având în vedere cele ce preced, trebuie apreciat că, prin intermediul celor două întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretat în sensul că o fuziune între două societăți ale aceluiași grup poate fi considerată ca fiind îndeplinită din „motive economice valabile”, în sensul acestei dispoziții, atunci când are un efect pozitiv din punctul de vedere al costurilor structurale pentru acest grup, în pofida faptului că societatea absorbită nu desfășoară nicio activitate, nu deține nicio participație financiară și nu transferă decât pierderi importante societății absorbante.

Cu privire la întrebările preliminare

31 Trebuie subliniat de la început că regimul fiscal comun instituit de Directiva 90/434, care cuprinde diferite avantaje fiscale, se aplică în mod egal tuturor fuziunilor, divizărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni, independent de motivele lor, fie că sunt financiare, economice sau pur fiscale (a se vedea Hotărârea Leur-Bloem, citată anterior, punctul 36, și Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed, C-321/05, Rep., p. I-5795, punctul 30).

32 Motivele operațiunii următoare devin totuși importante în momentul concretizării posibilității conferite statelor membre de articolul 11 alineatul (1) din această directivă de a nu face aplicarea

dispozițiilor acestei directive (Hotărârea Modehuis A. Zwijnenburg, citat anterior, punctul 42).

33 În mod special, în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, statele membre pot refuza să aplice, cu titlu excepțional și în cazuri speciale, sau pot să retragă beneficiile oferite de oricare parte a dispozițiilor din această directivă sau de ansamblul acestora atunci când consideră că schimbul de acțiuni are în special ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele obiective fraudă sau evaziunea fiscală. În plus, chiar această dispoziție precizează că faptul că operațiunea nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, poate constitui o prezumție că această operațiune urmărește un asemenea obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior, Leur-Bloem, punctele 38 și 39, precum și Kofoed, punctul 37).

34 Referitor la noțiunea „motive economice valabile” în sensul articolului 11 alineatul (1) litera (a) susmenționat, Curtea a avut deja ocazia să precizeze că din modul de redactare și din obiectivele acestui articol 11, precum din cele ale Directivei 90/434 în general rezultă că această noțiune presupune mai mult decât obținerea unui avantaj pur fiscal. Prin urmare, o fuziune printr-un schimb de acțiuni care ar viza doar atingerea unui astfel de scop ar constitui un motiv economic valabil în sensul dispoziției menționate (Hotărârea Leur-Bloem, citat anterior, punctul 47).

35 În consecință, poate constitui un motiv economic valabil o fuziune fundamentată pe mai multe obiective, printre care se pot regăsi și considerații de natură fiscală, dar cu condiția ca acestea din urmă să nu fie preponderente în cadrul operațiunii urmărite.

36 Astfel, potrivit articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, constatarea că o fuziune urmărește doar obținerea unui avantaj fiscal și că, prin urmare, nu este îndeplinită din motive economice valabile poate constitui o prezumție potrivit căreia această operațiune are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale fraudă sau evaziunea fiscală.

37 Din jurisprudența Curții rezultă că, pentru a verifica dacă operațiunea în cauză urmărește un astfel de obiectiv, autoritățile naționale competente nu se pot limita să aplice criterii generale predeterminate, ci trebuie să efectueze, de la caz la caz, o examinare globală a operațiunii în cauză. Astfel, instituirea unei norme cu aplicabilitate generală, care exclude automat anumite categorii de operațiuni de la avantajul fiscal, fără a se ține seama de problema de a ști dacă există sau nu există efectiv evaziune sau fraudă fiscală, ar depăși ceea ce este necesar pentru evitarea unei astfel de fraude sau a unei astfel de evaziuni fiscale și ar aduce atingere obiectivului urmărit de Directiva 90/434 (Hotărârea Leur-Bloem, citat anterior, punctele 41 și 44).

38 În cadrul acestei examinări globale trebuie luate în considerare elementele menționate de instanța de trimitere, respectiv faptul că, la data fuziunii, societatea absorbită nu mai exercită nicio activitate de administrare proprie, că nu mai deține nicio participație financiară și că societatea absorbantă intenționa să preia pierderile societății absorbite neamortizate încă din punct de vedere fiscal.

39 Cu toate acestea, niciunul dintre aceste elemente nu poate fi, în sine, considerat decisiv.

40 Astfel, o fuziune sau o restructurare realizată sub forma unei absorbției unei societăți care nu desfășoară activități și care nu cesionează active proprii în favoarea societății absorbante poate fi totuși considerată, în raport cu aceasta din urmă, ca fiind îndeplinită din motive economice valabile.

41 De asemenea, nu este exclus nici posibilitatea ca o fuziune prin absorbție a unei societăți care deține astfel de pierderi să poată urmări motive economice valabile în măsura în care

articolul 6 din Directiva 90/434 face referire în mod expres la actele cu putere de lege care permit preluarea pierderilor societății absorbite neamortizate din punct de vedere fiscal.

42 În schimb, împrejurarea că aceste pierderi fiscale sunt importante și că originea lor nu este clar stabilită poate constitui un indiciu privind fraudă sau evaziunea fiscală, din moment ce fuziunea prin absorbție a unei societăți fără cesionarea de active nu ar viza decât obținerea unui avantaj pur fiscal.

43 Astfel, întemeindu-se pe termenii „restructurare” și „raționalizare” utilizați la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, instanța de trimitere ridică problema dacă efectul pozitiv din punctul de vedere al costurilor structurale rezultat din reducerea cheltuielilor administrative și de conducere ale grupului în urma fuziunii prin absorbție ar putea constitui un motiv economic valabil în sensul acestui articol.

44 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie precizat că articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, fiind o dispoziție derogatorie de la normele fiscale instituite prin Directiva 90/434, trebuie interpretat în mod strict, ținând cont de formularea sa, de finalitatea sa, precum și de contextul în care acesta se înscrie (Hotărârea *Modehuis A. Zwijnenburg*, citată anterior, punctul 46).

45 Din textul articolului 11 alineatul (1) litera (a) și cu precădere din termenii „precum restructurarea sau raționalizarea” rezultă că operațiunile vizate constituie exemple de motive economice valabile și că trebuie interpretate în acord cu această din urmă noțiune.

46 Astfel cum a statuat deja Curtea la punctul 47 din Hotărârea *Leur-Bloem*, citată anterior, noțiunile de restructurare și de raționalizare trebuie, așadar, interpretate în sensul că presupun mai mult decât obținerea unui avantaj pur fiscal și că nu orice operațiune de restructurare și de raționalizare care nu ar urmări decât atingerea unui astfel de scop poate constitui un motiv economic valabil în sensul dispoziției menționate.

47 Prin urmare, nimic nu împiedică, în principiu, posibilitatea ca o fuziune, prin care s-ar restructura sau s-ar raționaliza un grup permițându-se reducerea cheltuielilor administrative și de conducere ale acestuia, să poată urmări motive economice valabile. Totuși, situația diferă în cazul unei absorbții, precum cea în discuție în acțiunea principală, din care aparent rezultă că economia făcută de grupul în cauză, din punctul de vedere al costurilor structurale, este absolut marginală în raport cu amplexarea avantajului fiscal scontat, respectiv peste 2 milioane de euro.

48 În această privință, trebuie adăugat că economia privind costurile rezultând din reducerea cheltuielilor administrative și de conducere în momentul dispariției societății absorbite este inerentă oricărei fuziuni prin absorbție întrucât aceasta din urmă presupune, prin definiție, o simplificare a structurii grupului.

49 Or, admitându-se sistematic că economia privind costurile structurale rezultând din reducerea cheltuielilor administrative și de conducere constituie un motiv economic valabil, fără a se ține cont de celelalte obiective ale operațiunii avute în vedere și, mai ales, de avantajele fiscale, s-ar lipsi articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 în totalitate de finalitatea sa, care constă în conservarea intereselor financiare ale statelor membre prin prevederea, conform considerentului (9) al acestei directive, a posibilității ca acestea din urmă să refuze aplicarea dispozițiilor directivei în caz de fraudă sau de evaziune fiscală.

50 Pe de altă parte, trebuie amintit că articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 reflectă principiul general de drept al Uniunii potrivit căruia abuzul de drept este interzis. Aplicarea normelor de drept al Uniunii nu ar putea fi extinsă astfel încât să acopere practici abuzive, mai

precis opera?iuni care nu sunt realizate în cadrul opera?iunilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prev?zute de dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 9 martie 1999, Centros, C?212/97, Rec., p. I?1459, punctul 24, Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, Rec., p. I?1609, punctele 68 ?i 69, precum ?i Hot?rârea Kofoed, citat? anterior, punctul 38).

51 În aceast? privin??, instan?a de trimitere trebuie s? verifice, în lumina tuturor împrejur?rilor care caracterizeaz? litigiul cu privire la care aceasta este chemat? s? se pronun?e, dac?, raportat la criteriile prezentate la punctele 39-51 din prezenta hot?râre, elementele constitutive ale prezum?iei de fraud? sau de evaziune fiscal? în sensul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 sunt întrunite în acest litigiu.

52 Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate, astfel cum au fost reformulate la punctul 30 din prezenta hot?râre, c? articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretat în sensul c?, în cazul unei fuziuni între dou? societ??i ale aceluia?i grup, poate constitui o prezum?ie c? aceast? opera?iune nu este îndeplinit? din „motive economice valabile” conform acestei dispozi?ii faptul c?, la data fuziunii, societatea absorbit? nu desf??oar? nicio activitate, nu de?ine nicio participa?ie financiar? ?i nu face decât s? transfere societ??ii absorbante pierderi fiscale importante ?i f?r? o origine determinat?, în pofida faptului c? aceast? opera?iune are un efect pozitiv pentru acest grup, sub forma economiei în materie de costuri structurale. Instan?a de trimitere trebuie s? verifice, în lumina tuturor împrejur?rilor care caracterizeaz? litigiul cu privire la care aceasta este chemat? s? se pronun?e, dac? sunt întrunite în acest litigiu elementele constitutive ale prezum?iei de fraud? sau de evaziune fiscal? în sensul dispozi?iei men?ionate.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

53 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declar?:

Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplic? fuziunilor, scind?rilor, cesion?rii de active ?i schimburilor de ac?iuni între societ??ile din diferite state membre trebuie interpretat în sensul c?, în cazul unei fuziuni între dou? societ??i ale aceluia?i grup, poate constitui o prezum?ie c? aceast? opera?iune nu este îndeplinit? din „motive economice valabile” conform acestei dispozi?ii faptul c?, la data fuziunii, societatea absorbit? nu desf??oar? nicio activitate, nu de?ine nicio participa?ie financiar? ?i nu face decât s? transfere societ??ii absorbante pierderi fiscale importante ?i f?r? o origine determinat?, în pofida faptului c? aceast? opera?iune are un efect pozitiv pentru acest grup, sub forma economiei în materie de costuri structurale. Instan?a de trimitere trebuie s? verifice, în lumina tuturor împrejur?rilor care caracterizeaz? litigiul cu privire la care aceasta este chemat? s? se pronun?e, dac? sunt întrunite în acest litigiu elementele constitutive ale prezum?iei de fraud? sau de evaziune fiscal? în sensul dispozi?iei men?ionate.

Semn?turi

* Limba de procedur?: portugheza.