

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

17 decembrie 2015(*)

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

În cauza C-388/14,

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

Timac Agro Deutschland GmbH

împotriva

Finanzamt Sankt Augustin,

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Finanzamt Sankt Augustin, de U. Strake și de H. Brandenburg, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de D. Colas, J.-S. Pilczer și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;
- pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, de E. Lachmayer, de A. Wild și de M. Klamert, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de J. Kraehling, în calitate de agent, asistat de S. Ford și de N. Saunders, barristers;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

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

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 49 TFUE.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Timac Agro Deutschland GmbH (denumit? în continuare „Timac Agro”), o societate de capital de drept german, pe de o parte, ?i Finanzamt Sankt Augustin (Administra?ia Fiscal? din Sankt Augustin), pe de alt? parte, cu privire la reintegrarea de c?tre acesta din urm? a pierderilor deduse anterior, aferente exerci?iilor fiscale 1997 ?i 1998, generate de un sediu permanent nerezident al acestei societ??i cu ocazia cesion?rii acestui sediu unei societ??i?sor? nerezidente ?i cu privire la refuzul Administra?iei Fiscale din Sankt Augustin de a lua în considerare pierderile aferente exerci?iilor fiscale începând cu anul 1999, suferite de respectivul sediu dup? aceast? cesionare.

Cadrul juridic

Dreptul german

3 Articolul 2a alineatul 3 prima-a patra teză din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumit? în continuare „EStG”), în versiunea aplicabil? exerci?iilor fiscale 1997 ?i 1998, prevede:

„În cazul în care rezultatele activit??ilor industriale sau comerciale ale unei unit??i situate într?un stat str?in sunt scutite de impozitul pe venit printr?o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri, pierderea aferent? acestor rezultate potrivit dispozi?iilor dreptului fiscal na?ional trebuie s? fie, la cererea contribuabilului, dedus? la calcularea cuantumului global al rezultatelor, în m?sura în care contribuabilul ar putea s? o compenseze sau s? o deduc? în cazul în care rezultatele nu ar fi scutite de impozitul pe venit ?i în m?sura în care aceasta dep??e?te rezultatele pozitive ale activit??ilor industriale sau comerciale ale altor unit??i situate în acela?i stat str?in scutite prin aceea?i conven?ie. În m?sura în care pierderea nu a fost astfel compensat?, se admite deducerea pierderilor în cazul în care sunt îndeplinite condi?iile prev?zute la articolul 10d. În cazul în care, în cadrul unui exerci?iu fiscal ulterior, rezultatele globale ale activit??ilor industriale sau comerciale ale unit??ilor permanente situate în acest stat str?in scutite de plata impozitului pe venit prin conven?ie sunt pozitive, pierderea dedus? în temeiul primei ?i al celei de a doua teze trebuie s? fie reintegrat? în cuantumul total al rezultatelor calculate pentru acest exerci?iu fiscal. Cea de a treia teză nu se aplic? în cazul în care contribuabilul demonstreaz? c? dispozi?iile statului str?in care i se aplic? nu îi permit în general s? solicite amânarea deducerii pentru pierderi într?un alt exerci?iu decât cel în care au fost suferite aceste pierderi.”

4 Articolul 52 alineatul 3 a treia ?i a cincea teză din EStG, în versiunea aplicabil? în anul 2005, prevede:

„Articolul 2a alineatul 3 a treia, a cincea ?i a ?asea teză, în versiunea publicat? la 16 aprilie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 821), continu? s? se aplice exerci?iilor fiscale 1999-2008 în m?sura în care se realizeaz? un rezultat pozitiv în sensul articolului 2a alineatul 3 a treia teză sau în m?sura în care un sediu permanent situat într?un stat str?in în sensul articolului 2a alineatul 4, în versiunea celei de a cincea teze, este transformat în societate de capital, este înstr?inat sau este închis. [...] Articolul 2a alineatul 4 se aplic? în versiunea ulterioar? exerci?iilor fiscale 1999-2008:

«4. În cazul în care un sediu permanent situat într?un stat str?in este

- 1) transformat în societate de capital sau
- 2) înstrăinat cu titlu oneros sau cu titlu gratuit sau
- 3) închis [...], pierderea dedusă în temeiul alineatului 3 prima și a doua teză va fi reintegrată în cuantumul total al rezultatelor în exercițiul în cadrul căruia are loc transformarea, înstrăinarea sau închiderea, aplicându-se în mod analog alineatul 3 a treia teză, în măsura în care pierderea respectivă nu a fost reintegrată în temeiul alineatului 3 a treia teză și nici nu trebuie să fie reintegrată încă?..»

Convențiile pentru evitarea dublei impunerii

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

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

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

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

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

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

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

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

„În cazul în care unele persoane cu reședință în Germania suferă, începând cu exercițiul 1990 (1989/1990), pierderi aferente sediilor permanente situate în Austria, pierderile evidențiate anterior exercițiului 1997 (1996/1997) inclusiv sunt luate în considerare conform dispozițiilor articolului 2a alineatul 3 din EStG. Începând cu exercițiul fiscal 1994, nu se aplică reintegrările conform articolului 2a alineatul 3 a treia teză din [această lege]. Dacă în Republica Federală Germania nu se poate beneficia, în conformitate cu aceste dispoziții, de avantajul fiscal prevăzut, din cauza caracterului definitiv al impunerii și a imposibilității de a reface procedura pentru

determinarea impozitului din cauza expirării termenului stabilit în acest sens, pierderile pot fi luate în considerare în Republica Austria sub forma unei deduceri a pierderilor. Pierderile evidente începând cu exercițiul 1998 (1997/1998) trebuie luate în considerare în statul unde este situat sediul, potrivit principiului reciprocității. Normele susmenționate nu se aplică decât în cazul în care nu determină o dublă deducere a pierderilor.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

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

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

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

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

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

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

16 În ceea ce privește refuzul luării în considerare a pierderilor sediului permanent situat în Austria aferente exercițiilor fiscale 1999-2004, instanța de trimitere arată că, potrivit dispozițiilor Convenției germano-austriece, Republica Austria avea competența exclusivă de a impozita veniturile acestui sediu. Regimul acestei convenții pentru evitarea dublei impuneri nu acoperă, așadar, doar profiturile, ci și pierderile. Prin urmare, acordul introdus de Timac Agro ar putea fi admis numai în cazul în care convenția menționată ar încalca libertatea de stabilire.

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

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

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

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

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

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

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

21 Deși dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic de asemenea ca statul membru de origine să împiedice stabilirea în alt stat membru a unei societăți constituite în

conformitate cu legislația sa, în special prin intermediul unui sediu permanent (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 18 și jurisprudența citată).

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

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

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

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

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

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

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

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

jurispruden?a citat?).

30 Republica Federal? Germania subliniaz? c? veniturile generate de un sediu permanent situat în Austria, atât cele realizate în perioada în care sediul permanent depindea de o societate stabilit? în Germania, cât ?i cele realizate la momentul cesion?rii acestui sediu, sunt scutite de impozit în Germania, competen?a de impozitare a acestor venituri revenind, conform Conven?iei germano?austriece, Republicii Austria.

31 Acest stat membru precizeaz? c? reintegrarea în discu?ie în litigiul principal corespunde cuantumului pierderilor deduse anterior. O asemenea reintegrare ar constitui astfel compensarea fiscal? a p?r?ii din profiturile societ??ii rezidente care nu a fost impozitat? anterior.

32 În plus, regimul fiscal în discu?ie în litigiul principal ar avea ca obiect s? se evite posibilitatea contribuabililor de a eluda regimul reintegr?rii prin pre?uri de vânzare stabilite sub pre?ul pie?ei sau prin alte aranjamente ?i de a împiedica prelevarea *a posteriori* a impozitului.

33 Republica Federal? Germania consider? c? regimul fiscal în discu?ie în litigiul principal este, a?adar, justificat atât prin motivul imperativ de interes general legat de necesitatea de a garanta o repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre, cât ?i prin motivul legat de coeren?a regimului fiscal ?i prin cel legat de prevenirea evaziunii fiscale.

34 În ceea ce prive?te, mai întâi, necesitatea men?inerii unei repartiz?ri echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre, trebuie amintit c? este vorba despre un obiectiv legitim recunoscut de Curte care poate face necesar? aplicarea, în cazul activit??ilor economice ale societ??ilor stabilite în unul dintre aceste state membre, doar a normelor fiscale ale acestui stat atât pentru beneficii, cât ?i pentru pierderi (Hot?rârea K, C?322/11, EU:C:2013:716, punctul 50 ?i jurispruden?a citat?).

35 Acest obiectiv, astfel cum Curtea a subliniat deja, are ca obiect în special p?strarea simetriei între dreptul de a impozita profitul ?i posibilitatea de a deduce pierderile mai ales pentru a evita ca contribuabilul s? aleag? liber statul membru în care s? se prevaleze de un astfel de profit sau de astfel de pierderi (Hot?rârea K, C?322/11, EU:C:2013:716, punctul 51 ?i jurispruden?a citat?).

36 În cauza principal?, atunci când nu este aplicabil? Conven?ia germano?austriac?, Republica Federal? Germania s?ar bucura de dreptul de a impozita veniturile generate de un sediu permanent situat în Austria care depinde de o societate stabilit? în Germania.

37 Totu?i, aplicarea acestei conven?ii a condus la neexercitarea de c?tre Republica Federal? Germania a competen?ei fiscale cu privire la aceste venituri. A lipsi Republica Federal? Germania de posibilitatea reintegr?rii, în rezultatul imposibil al societ??ii rezidente, a pierderilor deduse anterior aferente sediului permanent situat în Austria în cazul cesion?rii acestui sediu ar echivala, a?adar, cu a permite acestei societ??i s? aleag? în mod liber statul membru în care se prevaleaz? de aceste pierderi (a se vedea în acest sens Hot?rârea Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, punctul 34).

38 În aceste condi?ii, reintegrarea în discu?ie în litigiul principal permite men?inerea simetriei între dreptul de a impozita veniturile ?i posibilitatea de a deduce pierderile ?i, prin urmare, asigurarea unei repartiz?ri echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre vizate.

39 În ceea ce prive?te, în continuare, justificarea întemeiat? pe necesitatea de a men?ine coeren?a regimului fiscal na?ional, trebuie amintit c? este vorba de asemenea despre un obiectiv legitim recunoscut de Curte. Pentru ca un argument bazat pe această justificare s? poat? fi admis, trebuie stabilit? existen?a unei leg?turi directe între avantajul fiscal respectiv ?i compensarea

acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea K, C-322/11, EU:C:2013:716, punctele 65 și 66).

40 În cadrul reintegrării pierderilor unui sediu permanent nerezident deduse anterior, Curtea a precizat că reintegrarea acestor pierderi nu poate fi dissociată de luarea în considerare anterioară a acestora. Astfel, Curtea a apreciat că, în cazul unei societăți cu un sediu permanent situat în alt stat membru decât cel în care este stabilită aceasta, în privința căruia statul de reședință al societății menționate nu are niciun drept de impunere, reintegrarea respectivă reflectă o logică de simetrie. Așadar, există o legătură directă, personală și materială între cele două elemente ale unui astfel de mecanism fiscal, întrucât reintegrarea constituie completarea indisociabilă a deducerii acordate anterior (a se vedea în acest sens Hotărârea *Krankenheims Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588, punctul 42).

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

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

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

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

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

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

47 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că cerințele legate de repartizarea echilibrată a competenței de impozitare și de coerența fiscală se suprapun (Hotărârea *National Grid Indus*,

C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 80). În plus, obiectivele privind menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și prevenirea evaziunii fiscale se află în strânsă legătură (Hotărârea Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 62 și jurisprudența citată).

48 În ceea ce privește proporționalitatea regimului fiscal în discuție în litigiul principal, trebuie amintit că obiectivul repartizării echilibrate a competenței de impozitare vizează menținerea simetriei între dreptul de a impozita profiturile și posibilitatea de a deduce pierderile. Necesitatea menținerii acestei simetrii impune ca pierderile deduse aferente unui sediu permanent să poată fi compensate prin impozitarea profitului acestui sediu permanent obținut în cadrul competenței fiscale a statului membru vizat, și anume atât a profitului realizat în întreaga perioadă în care sediul permanent menționat depindea de societatea rezidentă, cât și a celui realizat la momentul cesionării aceluiași sediu (Hotărârea Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctele 32 și 33).

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

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

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

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

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

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

55 În al doilea rând, respectivul caracter poate fi constatat numai dacă sediul permanent amintit

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

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

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

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

Cu privire la a doua întrebare

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

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

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

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

63 Conform jurisprudenței amintite la punctul 26 din prezenta hotărâre, o astfel de restricție nu

poate fi admis? decât dac? prive?te situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dac? este justificat? de un motiv imperativ de interes general.

64 În ceea ce prive?te comparabilitatea situa?iilor, astfel cum s?a amintit la punctul 27 din prezenta hot?râre, un sediu permanent situat în alt stat membru nu se afl?, în principiu, într?o situa?ie comparabil? cu un sediu permanent rezident din perspectiva m?surilor prev?zute de un stat membru în vederea prevenirii sau a atenu?rii dublei impuneri a profitului unei societ??i rezidente.

65 În spe??, este necesar s? se constate c?, din moment ce Republica Federal? Germania nu exercit? nicio competen?? fiscal? asupra rezultatelor financiare ale unui astfel de sediu permanent, deducerea pierderilor sale nemaifiind permis? în Germania, situa?ia unui sediu permanent situat în Austria nu este comparabil? cu cea a unui sediu permanent situat în Germania din perspectiva m?surilor prev?zute de Republica Federal? Germania în scopul prevenirii sau al atenu?rii dublei impuneri a profitului unei societ??i rezidente (a se vedea în acest sens Hot?rârea Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24 ?i jurispruden?a citat?).

66 În aceste condi?ii, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discu?ie în litigiul principal, care, în cazul cesion?rii de c?tre o societate rezident? a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societ??i nerezidente care face parte din acela?i grup ca prima societate, exclude posibilitatea societ??ii rezidente de a lua în considerare pierderile sediului cesionat în baza sa imposibil? atunci când, potrivit unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri, competen?a exclusiv? de impozitare a rezultatelor acestui sediu revine statului membru unde este situat acesta.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

67 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul 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 treia) declar?:

1) **Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discu?ie în litigiul principal, potrivit c?ruia, în cazul cesion?rii de c?tre o societate rezident? a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societ??i nerezidente care face parte din acela?i grup ca prima societate, pierderile deduse anterior aferente sediului cesionat sunt reintegrate în rezultatul imposibil al societ??ii cedente atunci când, în temeiul unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri, veniturile unui astfel de sediu permanent sunt scutite de impozit în statul membru în care î?i are sediul societatea de care depindea acest sediu permanent.**

2) **Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unui regim fiscal al unui stat membru precum cel în discu?ie în litigiul principal, care, în cazul cesion?rii de c?tre o societate rezident? a unui sediu permanent situat în alt stat membru unei societ??i nerezidente care face parte din acela?i grup ca prima societate, exclude posibilitatea societ??ii rezidente de a lua în considerare pierderile sediului cesionat în baza sa imposibil? atunci când, potrivit unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri, competen?a exclusiv? de impozitare a rezultatelor acestui sediu revine statului membru unde este situat acesta.**

Semnături

* Limba de procedură: germană.