

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

19 iunie 2019(*)

„Trimitere preliminar? – Impozit pe profit – Grup de societ?i – Libertatea de stabilire – Deducere a pierderilor înregistrate de o filial? nerezident? – No?iunea de «pierderi definitive» – Fuziune prin absorb?ie a filialei de c?tre societatea?mam? – Legisla?ie a statului de re?edin?? al filialei care nu acord? deducerea pierderilor în cadrul unei fuziuni decât în privin?a entit?ii care le?a înregistrat”

În cauza C?607/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativ? Suprem?, Suedia), prin decizia din 5 octombrie 2017, primit? de Curte la 24 octombrie 2017, în procedura

Skatteverket

împotriva

Memira Holding AB,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul J.?C. Bonichot (raportor), pre?edinte de camer?, doamna C. Toader ?i domnii A. Rosas, L. Bay Larsen ?i M. Safjan, judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 24 octombrie 2018,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Skatteverket, de J. Anderberg, în calitate de agent;
- pentru Memira Holding AB, de L. Staberg, în calitate de agent;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk, de A. Alriksson, de C. Meyer-Seitz, de H. Shev, de H. Eklinder, de L. Zettergren ?i de J. Lundberg, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul german, ini?ial de T. Henze ?i de R. Kanitz, ulterior de R. Kanitz, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat? de G. De Socio, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul finlandez, de S. Hartikainen, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brandon ?i de G. Brown, în calitate de agen?i, asista?i

de D. Yates, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de K. Simonsson, de N. Gossement, de E. Ljung Rasmussen și de G. Tolstoy, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 10 ianuarie 2019,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (Administrația Fiscală, Suedia), pe de o parte, și Memira Holding AB (denumită în continuare „Memira”), pe de altă parte, în legătură cu posibilitatea acesteia de a deduce, în temeiul impozitului pe profit, pierderile unei filiale stabilite în alt stat membru, în ipoteza unei absorbții prin fuziune a acestei filiale.

Cadrul juridic

Dreptul suedez

3 Regimul fiscal al fuziunilor de întreprinderi este guvernat de dispozițiile din capitolul 37 din Inkomstskattelag (1999:1229) [Legea (1229:1999) privind impozitul pe venit, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venit”].

4 Articolele 16-29 din acest capitol stabilesc norme fiscale speciale aplicabile fuziunilor așa-numite „calificate”.

5 Pentru ca o fuziune să fie considerată calificată, articolele 11 și 12 din capitolul menționat impun ca, pe de o parte, chiar înainte de fuziune, societatea absorbită să fie supusă în Suedia la plata impozitului pe veniturile generate de cel puțin o parte a activității sale economice, pe de altă parte, imediat după fuziune, ca societatea absorbantă să fie supusă în Suedia impozitului pe veniturile provenite din activitatea economică impozabilă a societății absorbite. De asemenea, venitul în discuție nu poate fi scutit de impozitare în Suedia în temeiul unui acord fiscal de evitare a dublei impozitări.

6 În cazul unei fuziuni calificate, articolele 17 și 18 din capitolul 37 din Legea privind impozitul pe venit prevăd că, pentru activitatea economică vizată la articolul 11 din acest capitol, societatea absorbită nu poate nici să înregistreze venituri, nici să deducă cheltuieli legate de fuziune și că societatea absorbantă se substituie societății absorbite în ceea ce privește tratamentul fiscal al acestei activități. Această substituie înseamnă printre altele că societatea absorbantă poate să deducă pierderile societății absorbite din exercițiile fiscale anterioare, în cadrul anumitor limite stabilite la articolele 21-26 din capitolul menționat.

7 Capitolul 35 din Legea privind impozitul pe venit prevede o degrevare transfrontalieră la nivelul grupului, care permite transferul unei pierderi definitive înregistrate de o filială din străinătate de înut în totalitate cu sediul într-un stat membru din Spațiul Economic European (SEE), cu condiția, în special, ca aceasta să fie de înut în mod direct, să fi fost lichidată și ca societatea-mamă să nu exercite, printr-o societate afiliată, nicio activitate în statul filialei la data lichidării. Cu toate acestea, instanța de trimitere precizează că aceste dispoziții nu se aplică fuziunilor.

Dreptul german

8 Rezultat din constatările instanței de trimitere, necontestate de guvernul german, că dreptul german exclude transferul pierderilor între societățile supuse plății impozitului în Germania în cazul unei fuziuni.

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Memira este o societate suedeză care, prin intermediul filialelor sale, desfășoară activități în sectorul chirurgiei oftalmologice. Ea are în Germania o singură societate, care deține și administrează clinici. Întrucât această filială era nerentabilă, Memira i-a acordat un împrumut pentru finanțarea activității sale, fără succes. Activitatea filialei a încetat, aadar, iar în bilanțul acesteia au mai rămas doar datorii și anumite active lichide.

10 Memira preconizează absorbția filialei sale germane printr-o fuziune transfrontalieră, care ar implica dizolvarea și lichidarea acesteia din urmă, după care Memira nu ar mai desfășura nicio activitate, directă sau indirectă, în Germania.

11 Pierderile filialei germane a Memira care nu au putut fi compensate cu profiturile din trecut se ridică la 7,6 milioane de euro. Acestea ar fi eligibile pentru deducere în temeiul impozitului german pe profit aferent acestei filiale prin compensare, fie din profitul curent, fie, fără o limită de timp, din profitul ulterior. În schimb, pierderile nu ar putea fi deduse în cazul preconizat de Memira menționat la punctul anterior, întrucât dreptul german exclude transferul unor astfel de pierderi către o altă întreprindere supusă impozitului în Germania în cazul unei fuziuni.

12 În acest context, Memira a solicitat Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) o soluție fiscală pentru a afla dacă, în ipoteza în care și-ar concretiza proiectul de fuziune, ar putea invoca libertatea de stabilire pentru a deduce pierderile filialei sale germane din impozitul pe profit în Suedia și a primit un răspuns negativ.

13 Soluția fiscală indică în această privință că pierderile filialei germane a Memira nu ar putea fi preluate de societatea-mamă în temeiul legislației suedeze referitoare la impozitarea fuziunilor calificate, din moment ce condiția care impune ca această filială să fie supusă impozitului în Suedia nu este îndeplinită. Deducerea nu ar putea fi acordată nici în temeiul dispozițiilor referitoare la degrevările de grup, întrucât aceste dispoziții nu privesc o ipoteză asemănătoare celei preconizate de Memira.

14 Comisia de drept fiscal a admis c? o astfel de situa?ie ar conduce la o restric?ie privind libertatea de stabilire, îns? a considerat c?, în conformitate cu jurispruden?a rezultat? din Hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C?446/03, denumit? în continuare „Hot?rârea Marks & Spencer”, EU:C:2005:763), această restric?ie poate fi justificat?, cu condi?ia ca principiul propor?ionalit??ii s? fie respectat ?i, prin urmare, ca pierderile în cauz? s? nu se încadreze în una dintre situa?iile vizate la punctul 55 din hot?rârea men?ionat? în care pierderile sunt considerate „definitive”.

15 Întemeindu-se pe jurispruden?a Cur?ii, Comisia de drept fiscal a apreciat c?, pentru a se stabili dac? pierderile în discu?ie sunt definitive, era necesar s? se ia în considerare tratamentul aplicabil acestor pierderi în temeiul legisla?iei statului filialei. În această privin??, ea a ar?tat c? dreptul german nu prevede nicio posibilitate de utilizare a pierderilor în cazul unei fuziuni cu o alt? întreprindere supus? impozitului în Germania ?i a dedus din aceasta c? pierderile nu trebuiau considerate definitive.

16 Trei membri ai Comisiei de drept fiscal au sus?inut, dimpotriv?, printr-o opinie separat?, c? pierderile filialei germane a Memira trebuiau s? fie considerate definitive, în m?sura în care nu exist? în cadrul Memira nicio întreprindere german? ?i nicio întreprindere care s? dispun? de un sediu fix în Germania cu care filiala ar putea fuziona. În consecin??, faptul c? dreptul german exclude reportarea pierderilor în cazul unei fuziuni cu alt? întreprindere supus? impozitului în Germania nu ar fi relevant pentru a înl?tura caracterul definitiv al pierderilor filialei.

17 Solu?ia fiscal? a Comisiei de drept fiscal a fost contestat? la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativ? Suprem?, Suedia) atât de Administra?ia fiscal?, cât ?i de Memira.

18 Această instan?? consider? c? jurispruden?a Cur?ii, în special Hot?rârea din 21 februarie 2013, A (C?123/11, EU:C:2013:84), nu precizeaz? dac?, pentru a aprecia caracterul definitiv al pierderilor unei filiale, trebuie s? se ?in? seama de posibilit??ile oferite de reglementarea statului de re?edin?? al filialei altor entit??i juridice de a lua în considerare aceste pierderi ?i, în caz afirmativ, cum trebuie s? fie luat? în considerare această reglementare.

19 În aceste condi?ii, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativ? Suprem?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Atunci când se apreciaz? dac? pierderile unei filiale dintr-un alt stat membru sunt definitive în sensul, în special, al [Hot?rârii din 21 februarie 2013, A (C?123/11, EU:C:2013:84),] – ?i, în consecin??, societatea?mam? poate s? deduc? pierderile respective în temeiul articolului 49 TFUE –, trebuie s? se ?in? seama de restric?iile, prev?zute de reglementarea din statul filialei, privind posibilitatea deducerii pierderilor de c?tre alte entit??i decât cea care le?a înregistrat?

2) În cazul în care trebuie s? se ?in? seama de o restric?ie precum cea men?ionat? în prima întrebare, este necesar s? fie luat în considerare aspectul dac?, în spe??, în statul în care este stabilit? filiala, exist? în mod efectiv o alt? entitate care ar fi putut s? deduc? pierderile în cazul în care o astfel de deducere ar fi fost posibil? în acel stat?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

20 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, c?, la punctele 43-51 din Hot?rârea Marks & Spencer, Curtea a statuat c? o restric?ie privind libertatea de stabilire care urm?re?te o limitare a dreptului unei societ??i de a deduce pierderile unei filiale din str?in?tate, în timp ce această deductibilitate este acordat? unei filiale rezidente, este justificat? de necesitatea de a men?ine repartizarea echilibrat? a competen?elor de impozitare între statele membre ?i de a împiedica apari?ia riscului

dublei lu?ri în calcul a pierderilor, precum ?i a riscului evaziunii fiscale.

21 La punctul 55 din hot?rârea men?ionat?, Curtea a precizat îns? c?, de?i este vorba despre o restric?ie în principiu justificat?, este totu?i dispropor?ionat ca statul în care societatea?mam? are sediul s? exclud? posibilitatea acesteia de a lua în considerare la nivelul s?u, din punct de vedere fiscal, pierderi ale unei filiale nerezidente, calificate drept definitive la acel moment, într-o situa?ie în care:

- filiala nerezident? a epuizat posibilit??ile de luare în considerare a pierderilor care exist? în statul s?u de re?edin?? pentru exerci?iul fiscal vizat de cererea de degrevare, precum ?i pentru exerci?iile fiscale anterioare, dup? caz, printr-un transfer al acestor pierderi c?tre un ter? sau prin compensarea acestor pierderi cu profiturile ob?inute de filial? în cursul unor exerci?ii anterioare, ?i
- nu exist? nicio posibilitate de a se lua în considerare pierderile filialei din str?in?tate în statul s?u de re?edin?? în contul exerci?iilor fiscale viitoare, fie de c?tre ea îns??i, fie de c?tre un ter?, în special în cazul cesiunii filialei c?tre acest ter?.

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere dore?te în esen?? s? se stabileasc? relevan?a care trebuie acordat?, în aprecierea caracterului definitiv al pierderilor unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hot?rârea Marks & Spencer, împrejur?rii c? statul membru c?ruia îi apar?ine filiala nu permite transferul pierderilor unei societ??i c?tre o alt? persoan? imposibil? în caz de fuziune, în timp ce un astfel de transfer este prev?zut de statul membru c?ruia îi apar?ine societatea?mam? în caz de fuziune între societ??i rezidente.

23 Curtea este astfel chemat? s? precizeze dac? o situa?ie cum este cea preconizat? de Memira se num?r? printre cele men?ionate de Curte la punctul 55 a doua liniu?? din Hot?rârea Marks & Spencer, în care nu exist? nicio posibilitate de luare în considerare a pierderilor filialei din str?in?tate în statul s?u de re?edin?? în contul exerci?iilor viitoare.

24 Or, este suficient s? se aminteasc? în această privin?? c? motivele re?inute de Curte la punctul 55 a doua liniu?? din Hot?rârea Marks & Spencer au avut în vedere în mod expres ca imposibilitatea care vizeaz? caracterul definitiv al pierderilor s? poat? fi aplicat? la luarea în considerare a acestora în contul exerci?iilor viitoare de c?tre un ter?, în special în cazul cesiunii filialei c?tre acesta.

25 Într-o situa?ie cum este cea preconizat? de Memira, chiar dac? ar fi demonstrate toate celelalte imposibilit??i men?ionate la punctul 55 din Hot?rârea Marks & Spencer, totu?i pierderile nu pot fi calificate drept definitive dac? mai este posibil ca ele s? fie valorificate din punct de vedere economic prin transferul lor c?tre un ter?.

26 Astfel, dup? cum a ar?tat doamna avocat? general? la punctele 65-70 din concluzii, nu se poate exclude de la bun început c? un ter? poate lua în considerare din punct de vedere fiscal pierderile filialei în statul de re?edin?? al acesteia din urm?, de exemplu în urma unei cesiuni a acesteia la un pre? care include valoarea avantajului fiscal pe care îl reprezint? deductibilitatea pierderilor pentru viitor (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 februarie 2013, A, C?123/11, EU:C:2013:84, punctul 52 ?i urm?toarele, precum ?i Hot?rârea de ast?zi, Holmen, C?608/17, punctul 38).

27 În consecin??, într-o situa?ie cum este cea preconizat? de Memira, în condi?iile în care aceasta din urm? nu a demonstrat c? posibilitatea men?ionat? la punctul anterior este exclus?, simpla împrejurare c? dreptul statului de re?edin?? al filialei nu permite transferul pierderilor în caz

de fuziune nu este în sine suficient? pentru a considera pierderile filialei ca fiind definitive.

28 Prin urmare, este necesar s? se r?spund? la prima întrebare c?, în vederea aprecierii caracterului definitiv al pierderilor unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hotărârea Marks & Spencer, împrejurarea c? statul membru c?ruia îi aparține filiala nu permite transferul pierderilor unei societăți c?tre o alt? persoan? imposibil? în caz de fuziune, în timp ce un astfel de transfer este prevăzut de statul membru c?ruia îi aparține societatea?mam? în caz de fuziune între societăți rezidente, nu este determinant?, cu excepția cazului în care societatea?mam? demonstrează c? îi este imposibil s? valorifice aceste pierderi asigurându-se, în special prin intermediul unei cesiuni, c? ele sunt luate în considerare din punct de vedere fiscal de c?tre un ter? în contul exercițiilor viitoare.

Cu privire la a doua întrebare

29 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicit? în esență s? se stabilească dac?, în ipoteza în care împrejurarea menționată în prima întrebare ar deveni relevant?, trebuie s? se țin? seama de faptul c? nu există, a?adar, în statul de reședință al filialei nicio alt? entitate care ar fi putut deduce pierderile în cadrul unei fuziuni în cazul în care în respectivul stat ar fi fost autorizat? o deducere.

30 În această privință ?i astfel cum s?a ar?tat în cadrul r?spunsului la prima întrebare, restricțiile privind transferul pierderilor prin fuziune care rezult? din legislația statului de reședință al filialei nu sunt determinate cât timp imposibilitatea luării în considerare a pierderilor de c?tre un ter?, printre altele după o cesiune al c?rei pre? ar include valoarea fiscală a acestora, nu a fost dovedit? de societatea?mam?.

31 În cazul în care este adus? o asemenea prob?, iar celelalte condiții menționate la punctul 55 din Hotărârea Marks & Spencer sunt de asemenea îndeplinite, autoritățile fiscale au obligația s? considere c? pierderile unei filiale nerezidente sunt definitive ?i c?, prin urmare, este disproporționat s? nu se permit? societății?mam? s? le ia în considerare la nivelul s?u.

32 În această perspectiv?, pentru a aprecia caracterul definitiv al pierderilor, nu este relevant? existența sau inexistența în statul de reședință al filialei nerentabile a altor entități c?rora li s?ar fi putut transfera pierderile filialei pe calea unei fuziuni în cazul în care ar fi existat o astfel de posibilitate.

33 În consecință, este necesar s? se r?spund? la a doua întrebare c?, în ipoteza în care împrejurarea menționată în prima întrebare ar deveni relevant?, nu prezintă importanță faptul c? nu există în statul de reședință al filialei nicio alt? entitate care ar fi putut deduce aceste pierderi în caz de fuziune dac? o astfel de fuziune ar fi fost autorizat?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

34 Întrucât, în privința p?rților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia s? se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale p?rților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

1) În vederea aprecierii caracterului definitiv al pierderilor unei filiale nerezidente, în sensul punctului 55 din Hotărârea Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), împrejurarea c? statul membru c?ruia îi aparține filiala nu permite transferul pierderilor unei societăți c?tre o alt? persoan? imposibil? în caz de fuziune, în timp ce un astfel de transfer este prevăzut de statul membru c?ruia îi aparține societatea

Amam în caz de fuziune între societăți rezidente, nu este determinant, cu excepția cazului în care societatea mamă demonstrează că îi este imposibil să valorifice aceste pierderi asigurându-se, în special prin intermediul unei cesiuni, că ele sunt luate în considerare din punct de vedere fiscal de către un terț în contul exercițiilor viitoare.

2) În ipoteza în care împrejurarea menționată în prima întrebare ar deveni relevantă, nu prezintă importanță faptul că nu există în statul de reședință al filialei nicio altă entitate care ar fi putut deduce aceste pierderi în caz de fuziune dacă o astfel de fuziune ar fi fost autorizată.

Semnături

* Limba de procedură: suedeză.