

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

14 mai 2020(*)

„Trimitere preliminară – Articolele 49 și 54 TFUE – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală – Impozite pe profit – Societăți mamă și filiale – Integrare fiscală verticală și orizontală”

În cauza C-749/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg), prin decizia din 29 noiembrie 2018, primită de Curte la 30 noiembrie 2018, în procedura

B și alții

împotriva

Administration des contributions directes,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev (raportor), președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a doua, și domnii P. G. Xuereb, T. von Danwitz și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru B și alții, de G. Simon, avocat;
- pentru guvernul luxemburghez, de D. Holderer, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de A. Armenia, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

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

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între trei societăți de drept luxemburghez, B, C și D, pe de o parte, și Administration des contributions directes (Administrația contribuțiilor directe, Luxemburg), pe de altă parte, în legătură cu respingerea cererii lor comune de acordare a regimului de integrare fiscală aferent exercițiilor de impozitare 2013 și 2014.

Cadrul juridic

3 Articolul 164 bis din Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu [Legea modificată din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venit] (*Mémorial A* 1967, p. 1228), în versiunea aplicabilă exercițiilor de impozitare 2013 și 2014 (denumit în continuare „articolul 164 bis din LIR”), prevedea:

„(1) Societățile de capital rezidente integral impozabile, în cazul cărora cel puțin 95 % din capital este deținut direct sau indirect de către o altă societate de capital rezident integral impozabil sau de către un sediu permanent național al unei societăți de capital nerezidente, supus integral unui impozit corespunzător impozitului pe venitul colectivităților, pot fi integrate, la cerere, în scopuri fiscale în cadrul societății-mam sau al sediului permanent național, astfel încât să se cumuleze rezultatele lor fiscale respective cu cel al societății-mam sau al sediului permanent național.

[...]

(4) Regimul de integrare fiscală este condiționat de o cerere scrisă comună a societății-mam sau a sediului permanent național și a filialelor în cauză. Cererea se depune la Administration des contributions directes înainte de sfârșitul primului exercițiu financiar din perioada pentru care se solicită regimul de integrare fiscală, perioadă care trebuie să acopere cel puțin 5 exerciții de exploatare. [...]

4 Articolul 164 bis din LIR a fost modificat prin Legea din 18 decembrie 2015 (*Mémorial A* 2015, p. 5989), cu efect de la 1 ianuarie 2015 (denumit în continuare „articolul 164 bis din LIR, cu modificările ulterioare”). Această dispoziție are următorul cuprins:

„(1) În sensul prezentului articol, se aplică următoarele definiții:

1. societate integrată: o societate de capital rezident integral impozabil sau un sediu permanent național al unei societăți de capital nerezidente supuse integral unui impozit corespunzător impozitului pe venitul colectivităților;

2. societate-mam integrantă: o societate de capital rezident impozabil integral sau un sediu permanent național al unei societăți de capital nerezidente supuse integral unui impozit corespunzător impozitului pe venitul colectivităților;

3. societate-mam neintegrantă: o societate de capital rezident integral impozabil sau un sediu permanent național al unei societăți de capitaluri nerezidente supus integral unui impozit care corespunde impozitului pe venitul colectivităților sau o societate de capital rezident într-un alt stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European (SEE) supus integral unui impozit corespunzător impozitului pe venitul colectivităților sau un sediu permanent al unei societăți de capital supus integral unui impozit corespunzător impozitului pe venitul colectivităților situat într-un alt stat parte la Acordul privind [SEE] și supus integral unui impozit corespunzător impozitului pe venitul colectivităților;

4. societate filială integrantă: o societate de capital rezidentă integral impozabilă sau un sediu permanent național al unei societăți de capital nerezidente supuse integral unui impozit corespunzător impozitului pe venitul colectivităților;

5. grup integrat: fie un grup format din societatea-mamă integrantă și societatea (societățile) integrată (integrate), în sensul alineatului 2, fie un grup format din filiala integrantă și societatea (societățile) integrată (integrate) în sensul alineatului 3. Un membru al unui grup integrat nu poate să facă parte în același timp dintr-un alt grup integrat.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

5 B este o societate de drept luxemburghez rezidentă fiscal în Luxemburg, a cărei societate-mamă este societatea pe acțiuni de drept franceză A, rezidentă fiscală în Franța.

6 Începând cu 1 ianuarie 2008, B a constituit, împreună cu filiala sa E, un grup integrat vertical din punct de vedere fiscal în cadrul regimului de integrare fiscală, în sensul articolului 164 bis din LIR. Acest grup a fost extins progresiv la alte filiale ale societății B, după cum urmează: începând cu 1 ianuarie 2010 la societatea F, începând cu 1 ianuarie 2011 la societatea G, care a fost ulterior absorbită de societatea F, începând cu 1 ianuarie 2012 la societatea H și începând cu 1 ianuarie 2013 la societățile I, J, K și L. În cadrul acestui grup integrat vertical din punct de vedere fiscal, extins progresiv, B și-a asumat rolul de societate conducătoare a grupului, deținând cel puțin 95 % din capitalul social al tuturor filialelor al căror sediu social și administrație centrală se află în Luxemburg, toate rezultatele societăților grupului fiind consolidate pentru a fi impozitate în sarcina societății B.

7 C și D sunt societăți de drept luxemburghez rezidente din punct de vedere fiscal în Luxemburg, al căror capital este deținut indirect de societatea de drept franceză A, fără ca societatea B să dețină vreo participație la capitalul acestor două societăți.

8 Prin două scrisori din data de 8 decembrie 2014, depuse la 22 decembrie 2014, B, C și D au solicitat acordarea beneficiului regimului de integrare fiscală, în sensul articolului 164 bis din LIR, începând de la 1 ianuarie 2013 și, respectiv, de la 1 ianuarie 2014.

9 Prin decizia din 3 februarie 2015, Bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (Biroul de impozitare Societăți 6 din cadrul Administrației contribuțiilor directe, Luxemburg, denumit în continuare „biroul de impozitare”) a respins aceste cereri pentru motivul că B, C și D nu îndeplineau condițiile prevăzute la articolul 164 bis din LIR.

10 Întrucât contestația introdusă la 27 aprilie 2015 împotriva deciziei menționate a rămas fără răspuns, B, C și D au introdus, la 12 august 2016, o acțiune la tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ, Luxemburg) având ca obiect cu titlu principal modificarea, iar cu titlu subsidiar anularea deciziei biroului de impozitare din 3 februarie 2015.

11 Prin hotărârea din 6 decembrie 2017, tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) a declarat acțiunea nefondată în ceea ce privește admiterea la regimul de integrare fiscală începând cu 1 ianuarie 2013, pentru motivul că cererea în acest sens ar fi trebuit să ajungă la administrație înainte de sfârșitul primului exercițiu al perioadei pentru care era solicitat regimul de integrare fiscală, și anume înainte de sfârșitul anului 2013.

12 În schimb, în ceea ce privește exercițiul fiscal 2014, tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) a declarat acțiunea fondată și a decis că interdicția impusă unei societăți-mamă

nerezidente stabilite într-un alt stat membru de a forma o entitate fiscală între societățile sale filiale rezidente, astfel cum rezultă din articolul 164 bis din LIR, în condițiile în care aceeași posibilitate este conferită unei societăți mamă rezidente prin intermediul unei integrări verticale, este incompatibilă cu libertățile de circulație și de stabilire prevăzute la articolele 49 și 54 TFUE.

13 Prin cererea introductivă depusă la 15 ianuarie 2018, B, C și D au declarat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg), în măsura în care acțiunea lor referitoare la exercițiul de impozitare 2013 a fost declarat nefondată. Potrivit societăților respective, este contrar principiului efectului util al dreptului Uniunii să li se refuze beneficiul regimului de integrare fiscală începând cu 1 ianuarie 2013 pentru motivul că nu a fost respectată o condiție pur formală, și anume respectarea termenului în care trebuie depusă cererea. O asemenea condiție ar fi fost excesiv de dificil de îndeplinit având în vedere pozițiile administrative și jurisprudențiale luxemburgheze reținute în anul 2013, care se opun oricărei cereri de integrare fiscală orizontală. B, C și D ar fi depus cererea de îndată ce Hotărârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758), le-ar fi furnizat argumente juridice pentru a invoca, în baza dreptului Uniunii, dreptul lor de a putea beneficia de regimul de integrare fiscală prevăzut de legislația luxemburheză, ținând seama de existența unui grup integrat din punct de vedere fiscal preexistent.

14 În fața instanței de trimitere, Administration des contributions directes (Administrația contribuțiilor directe) solicită confirmarea hotărârii tribunal administratif (Tribunalul Administrativ) din 6 decembrie 2017, în măsura în care acesta din urmă a confirmat refuzul de admitere la regimul de integrare fiscală pentru perioada care a început la 1 ianuarie 2013. Administrația menționată formulează însă un apel incident împotriva hotărârii respective, în măsura în care tribunal administratif (Tribunalul Administrativ) a declarat fondată acțiunea formulată de B, C și D privind anul de impozitare 2014.

15 În aceste condiții, Cour administrative (Curtea Administrativă, Luxemburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru privind un regim de integrare fiscală, care, pe de o parte, admite o consolidare a rezultatelor societăților care aparțin aceluiași grup care permite exclusiv o integrare fiscală verticală între o societate mamă rezidentă sau un sediu permanent național al unei societăți mamă nerezidente și filialele sale rezidente și care, pe de altă parte, se opune în același mod integrării fiscale pur orizontale numai a filialelor atât ale unei societăți mamă nerezidente și care nu dispun de un sediu permanent național, cât și ale unei societăți mamă rezidente sau nerezidente, dar care dispun de un sediu permanent național?

2) În ipoteza unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun aceleiași legislații a unui stat membru privind un regim de integrare fiscală și în special delimitării stricte între regimurile de integrare verticală (între o societate mamă de bază și filialele sale directe sau indirecte) și orizontală (între două sau mai multe filiale rezidente ale unei societăți mamă de bază care rămâne în afara sferei integrării fiscale) care decurg din legislația respectivă și obligației care rezultă de a pune capăt unei integrări fiscale verticale preexistente înainte de a putea constitui un grup de integrare fiscală orizontală, iar acest lucru în ipoteza:

— în care o integrare fiscală verticală cu o societate mamă de bază la nivel național rezident în statul membru în cauză (care reprezintă în același timp filiala intermediară în raport cu societatea mamă de cel mai înalt rang rezident în alt stat membru) și filialele rezidente ale societății mamă de bază a fost deja instituită, în considerarea admiterii, în legislația statului membru în cauză, doar a integrării fiscale verticale, pentru a putea beneficia de regimul care a aduce

atingere sediului societății mamă de cel mai înalt rang în alt stat membru,

- în care societăților surori ale societății mamă de bază integrantă din statul membru în cauză (și, prin urmare, filiale ale societății mamă de cel mai înalt rang rezident în alt stat membru) li se refuză accesul la integrarea fiscală existentă pentru motivul întemeiat pe incompatibilitatea dintre cele două regimuri de integrare fiscală verticală și orizontală și
- în care includerea acestor societăți surori în sfera consolidării rezultatelor între societăți din cadrul grupului ar implica eliminarea integrării fiscale verticale preexistente – cu consecințele fiscale negative aferente ca urmare a nerespectării duratei minime de existență a integrării prevăzute în legislația națională – și instituirea unei noi integrări fiscale orizontale chiar dacă societatea integrantă rezidentă (la nivelul căreia rezultatele societăților integrate fiscal sunt consolidate) ar rămâne aceeași?

3) În cazul unui răspuns afirmativ și la a doua întrebare, articolele 49 și 54 TFUE coroborate cu principiul efectului util al dreptului Uniunii trebuie să fie interpretate în sensul că se opun aceleiași legislații a unui stat membru privind un regim de integrare fiscală și în special aplicării unui termen în temeiul căruia orice cerere în vederea admiterii în cadrul regimului de integrare fiscală trebuie să fie depusă la autoritatea competentă în mod obligatoriu înainte de sfârșitul primului exercițiu pentru care se solicită aplicarea acestui regim, iar acest lucru în ipoteza:

- în care, potrivit răspunsurilor afirmative la primele două întrebări, această legislație excludea într-un mod incompatibil cu libertatea de stabilire o integrare fiscală orizontală numai între filialele aceleiași societăți mamă și modificarea unui grup fiscal integrat vertical existent prin adugarea unor societăți surori ale societății integrante,
- în care practica administrativă și jurisprudența naționale ale statului membru în cauză au fost, înainte de publicarea [Hotărârii din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758)] stabilite în sensul admiterii validității legislației respective,
- în care mai multe societăți au depus, ca urmare a publicării [acestei hotărâri] și încă înainte de sfârșitul anului 2014, o cerere de aderare la un grup fiscal integrat existent prin admiterea unei integrări fiscale orizontale cu societatea integrantă a grupului existent invocând [hotărârea menționată] și
- în care această cerere se referă nu doar la exercițiul financiar 2014, care era încă în desfășurare la momentul depunerii cererii, ci și la exercițiul financiar anterior, al anului 2013, începând cu care societățile implicate îndeplineau toate condițiile de fond compatibile cu dreptul Uniunii pentru admiterea la regimul de integrare fiscală?"

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

16 Din explicațiile furnizate de instanța de trimitere, singura competentă să interpreteze dreptul național în cadrul sistemului de cooperare judiciară stabilit de articolul 267 TFUE (Hotărârea din 7 noiembrie 2018, C-1 A, C-257/17, EU:C:2018:876, punctul 34, precum și jurisprudența citată), reiese că articolul 164 bis din LIR, astfel cum a fost modificat, a introdus posibilitatea de a efectua o integrare fiscală orizontală între o filială rezidentă și alte societăți filiale rezidente ale unei societăți-mam rezidente sau nerezidente. Totuși, potrivit acestei instanțe, modificarea respectivă este aplicabilă „numai începând cu anul de impozitare 2015”. În consecință, anii de impozitare 2013 și 2014, în discuție în cauza principală, rămân guvernate de articolul 164 bis din LIR.

17 Instanța de trimitere arată de asemenea că regimul de integrare fiscală, prevăzut la articolul 164 bis din LIR, constituie un regim special de impozitare a profitului consolidat al unui grup de societăți și implică faptul că toate societățile cuprinse în perimetrul de integrare stabilesc propriile rezultate contabile și fiscale, elimină din rezultatele contabile respective dubbele deduceri sau dubbele impuneri care pot rezulta din operațiunile realizate între societățile grupului, iar aceste rezultate sunt consolidate la nivelul societății integrante – ceea ce înseamnă o compensare între rezultatele pozitive și negative ale societăților în cauză – pentru a conduce la rezultatul fiscal consolidat impozabil doar în sarcina societății integrante. Conform articolului 164 bis din LIR, o astfel de integrare fiscală nu putea avea loc în afara participării societății-mam și numai în cadrul perimetrului de integrare al unei singure jurisdicție fiscale.

18 Pe de altă parte, conform jurisprudenței instanței de trimitere, regimul de integrare fiscală ar fi de drept pentru contribuabilii care îndeplinesc condițiile materiale stabilite la articolul 164 bis din LIR, astfel încât biroul de impozitare competent ar fi obligat să dea acordul atunci când, după verificare, constată că sunt îndeplinite condițiile materiale.

19 Trebuie să se răspundă la întrebările preliminare punând seama de aceste considerații.

Cu privire la prima întrebare

20 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru care, deși admite o integrare fiscală verticală între o societate-mam rezidentă sau un sediu permanent în acest stat membru al unei societăți-mam nerezidente și filialele sale rezidente, nu admite o integrare fiscală orizontală între filialele rezidente ale unei societăți-mam nerezidente.

21 Libertatea de stabilire pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii presupune accesul acestora la activitățile independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire. Aceasta cuprinde, conform articolului 54 TFUE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau sediul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 1 aprilie 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company și alții*, C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 17, precum și jurisprudența citată).

22 Trebuie amintit că, în ceea ce privește societățile, sediul acestora în sensul articolului 54 TFUE servește, la fel ca cetățenia persoanelor fizice, la determinarea legăturii lor cu ordinea juridică a unui stat membru. Totuși, a admite că statul membru de reședință poate să aplice în mod liber un tratament diferit numai pentru simplul fapt că sediul unei societăți este situat într-un

alt stat membru ar priva articolul 49 TFUE de conținutul său. Libertatea de stabilire urmărește astfel să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru gazd, prin interzicerea oricărei discriminări întemeiate pe sediul societăților (Hotărârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții, C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 45, precum și jurisprudența citată).

23 Un regim de integrare fiscală cum este cel în discuție în litigiul principal constituie un avantaj fiscal pentru societățile în cauză. Prin intermediul unei compensări între rezultatele pozitive și negative ale societăților cuprinse în perimetrul de integrare și al consolidării acestor rezultate în sarcina societății mamă integrante, regimul de integrare fiscală conferă grupului societăților în cauză un avantaj de trezorerie (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții, C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 46).

24 În temeiul articolului 164 bis din LIR, un astfel de avantaj fiscal este conferit societăților mamă rezidente în Luxemburg sau sediilor permanente în acest stat membru ale societăților mamă nerezidente, permițând ca rezultatele fiscale ale filialelor rezidente să fie consolidate la nivelul acestor societăți mamă și sedii permanente.

25 Legislația în discuție în litigiul principal creează, aadar, o diferență de tratament între, pe de o parte, societățile mamă cu sediul în Luxemburg, care, datorită regimului de integrare fiscală, pot, printre altele, să compenseze rezultatele pozitive ale filialelor proprii care au înregistrat profit cu rezultatele negative ale filialelor proprii care au înregistrat pierderi, și, pe de altă parte, societățile mamă care dețin de asemenea filiale în Luxemburg, dar au sediul social într-un alt stat membru și nu dispun de un sediu permanent în Luxemburg, care nu pot beneficia de acest regim de integrare fiscală și, prin urmare, de avantajul fiscal la care acest regim dă dreptul.

26 Diferența de tratament astfel cum a fost constatată la punctul anterior nu este repusă în discuție de argumentele guvernului luxemburghez, care arată în observațiile sale scrise că toate societățile supuse suveranității fiscale a Marelui Ducat al Luxemburgului beneficiază de același tratament. Potrivit guvernului respectiv, pe de o parte, dacă o societate mamă nerezidentă ar deține un sediu permanent în Luxemburg, acesta ar putea beneficia de același tratament ca societățile mamă rezidente. Pe de altă parte, chiar și într-o situație pur internă, o integrare fiscală între filialele unei societăți mamă nu ar putea fi efectuată fără participarea societății mamă.

27 În această privință, este necesar să se arate, mai întâi, că din cererea de decizie preliminară reiese că litigiul principal nu privește posibilitatea societății mamă nerezidente de a fi inclusă în regimul de integrare fiscală luxemburghez în același mod ca filialele sale rezidente, ci numai posibilitatea de a proceda la integrarea orizontală a rezultatelor filialelor înseși, care sunt, toate, rezidente în Luxemburg. Prin urmare, împrejurarea că societatea mamă nerezidentă nu este supusă suveranității fiscale luxemburgeze este lipsită de relevanță.

28 În continuare, este, desigur, adevărat că, într-o situație pur internă, o integrare fiscală între filialele rezidente ale unei societăți mamă rezidente nu poate fi efectuată fără participarea acesteia din urmă. Însă, atunci când integrarea fiscală orizontală între filialele rezidente ale unei societăți mamă rezidente nu este permisă, consolidarea rezultatelor acestor filiale poate fi totuși obținută, astfel cum s-a arătat la punctul 25 din prezenta hotărâre, prin integrarea rezultatelor filialelor menționate în rezultatul societății mamă.

29 Or, atunci când este vorba despre filiale ale unei societăți mamă nerezidente, consolidarea rezultatelor filialelor nu este posibilă nici prin intermediul unei integrări fiscale verticale, nici prin intermediul unei integrări fiscale orizontale.

30 În sfârșit, reiese din jurisprudența Curții că, întrucât articolul 49 primul paragraf a doua teză

TFUE las? în mod expres operatorilor economici posibilitatea de a alege liber forma juridic? adecvat? pentru desf??urarea activit??ilor lor în alt stat membru, această alegere liber? nu trebuie s? fie limitat? prin dispozi?ii fiscale discriminatorii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Fran?a, 270/83, EU:C:1986:37, punctul 22, Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, punctul 13, precum ?i Hot?rârea din 17 mai 2017, X, C?68/15, EU:C:2017:379, punctul 40 ?i jurispruden?a citat?). Prin urmare, este lipsit de relevan?? argumentul potrivit c?ruia crearea în Luxemburg a unui sediu permanent sau a unei filiale intermediare care s? î?i asume rolul de societate?mam? a filialelor existente ar fi permis societ??ii?mam? nerezidente s? ob?in? integrarea fiscal? a rezultatelor filialelor sale rezidente.

31 În m?sura în care defavorizeaz? pe plan fiscal situa?iile transfrontaliere în raport cu situa?iile pur interne, dispozi?iile LIR în discu?ie în litigiul principal constituie, a?adar, o restric?ie în principiu interzis? prin dispozi?iile tratatului referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, punctul 32, ?i Hot?rârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding ?i al?ii, C?39/13-C?41/13, EU:C:2014:1758, punctul 48).

32 O astfel de restric?ie 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 ?i este propor?ional? cu acest obiectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23, ?i Hot?rârea din 12 iunie 2018, Bevola ?i Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punctul 20).

33 În această privin??, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, analizarea caracterului comparabil al unei situa?ii transfrontaliere cu o situa?ie intern? trebuie s? fie realizat? ?inând seama de obiectivul urm?rit de dispozi?iile na?ionale în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punctul 38, Hot?rârea din 25 februarie 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, punctul 22, Hot?rârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding ?i al?ii, C?39/13-C?41/13, EU:C:2014:1758, punctul 28, ?i Hot?rârea din 12 iunie 2018, Bevola ?i Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, punctul 32).

34 Diferen?a de tratament dintre societ??ile?mam? care au sediul în Luxemburg ?i societ??ile?mam? care au sediul într?un alt stat membru ?i nu dispun de un sediu permanent în Luxemburg, în ceea ce prive?te posibilitatea de a realiza consolidarea fiscal? a rezultatelor filialelor lor în Luxemburg, prive?te situa?ii care sunt comparabile în mod obiectiv.

35 Astfel, dup? cum reiese din cererea de decizie preliminar?, regimul de integrare fiscal? stabilit de articolul 164 bis din LIR este prev?zut pentru motive de neutralitate fiscal?, în scopul de a permite o impozitare consolidat? a unei p?r?i din societ??ile grupului sau a tuturor societ??ilor grupului.

36 Or, acest obiectiv poate fi atins, în ceea ce prive?te consolidarea rezultatelor filialelor stabilite în Luxemburg ?i impozitarea lor în acest stat membru, atât de grupurile a c?ror societate?mam? este de asemenea stabilit? în acest stat membru, cât ?i de cele a c?ror societate?mam? nu este stabilit? în acest stat membru (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding ?i al?ii, C?39/13-C?41/13, EU:C:2014:1758, punctul 51).

37 În sfâr?it, nici instan?a de trimitere, nici guvernul luxemburghez nu au invocat motive de interes general care s? permit? justificarea, dac? este cazul, a diferen?ei de tratament determinate de regimul de integrare fiscal? în discu?ie în litigiul principal.

38 În aceste condi?ii, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolele 49 ?i 54 TFUE trebuie interpretate în sensul c? se opun unei legisla?ii a unui stat membru care, de?i admite o

integrare fiscal? vertical? între o societate?mam? rezident? sau un sediu permanent în acest stat membru al unei societ??i?mam? nerezidente ?i filialele sale rezidente, nu admite o integrare fiscal? orizontal? între filialele rezidente ale unei societ??i?mam? nerezidente.

Cu privire la a doua întrebare

39 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolele 49 ?i 54 TFUE trebuie interpretate în sensul c? se opun unei legisla?ii a unui stat membru care are ca efect obligarea unei societ??i?mam? care are sediul în alt stat membru s? desfășureze o integrare fiscal? vertical? care exist? între una dintre filialele sale ?i unele dintre subfilialele sale rezidente pentru a permite acestei filiale s? efectueze o integrare fiscal? orizontal? cu alte filiale rezidente ale societ??ii?mam? men?ionate, chiar dac? filiala integrant? rezident? r?mâne aceeași, iar desfășurarea integrării fiscale verticale înainte de sfârșitul duratei minime de existen?? a integrării, prevăzut? de legisla?ia na?ional?, implic? impozitarea rectificativ? individual? a societ??ilor vizate.

40 În această privin?? trebuie arătat, mai întâi, c?, după cum precizeaz? instan?a de trimitere în cererea sa de decizie preliminar?, regimul de integrare fiscal? orizontal? introdus prin articolul 164 bis din LIR, cu modificările ulterioare este conceput ca un regim de integrare alternativ regimului de integrare vertical?, astfel încât aceste două regimuri se exclud reciproc, iar schimbarea unui regim cu celălalt implic? dizolvarea grupului integrat fiscal preexistent.

41 În continuare, tot potrivit instan?ei de trimitere, deși articolul 164 bis din LIR, cu modificările ulterioare nu poate fi aplicat retroactiv exerci?iilor de impozitare în discu?ie în litigiul principal, ar trebui totuși s? se interpreteze articolul 164 bis din LIR, aplicabil acestor exerci?ii de impozitare, ?inând seama de separarea dintre regimurile de integrare fiscal? vertical? ?i orizontal?, ceea ce ar implica o obliga?ie de a pune capăt unei integrări fiscale verticale preexistente înainte de a putea constitui un grup de integrare fiscal? orizontal?. Or, dizolvarea unui grup integrat din punct de vedere fiscal înainte de sfârșitul duratei minime de existen?? a acestei integrări, stabilit? la cinci exerci?ii de exploatare prin articolul 164 bis alineatul (4) din LIR, are drept consecin?? o impozitare rectificativ? individual? a tuturor societ??ilor care nu au respectat durata minim? men?ionat?. Această impozitare individual? rectificativ? se efectueaz? pentru anii în care nu mai este admis? o consolidare a rezultatelor.

42 În sfârșit, din cererea de decizie preliminar? reiese c?, în conformitate cu reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal, în ceea ce privește un grup constituit dintr-o societate?mam? cu sediul în Luxemburg ?i din filiale rezidente, o filial? rezident? se poate alătura unei integrări fiscale preexistente, pentru a ieși din aceasta la sfârșitul duratei minime de cinci exerci?ii de exploatare, astfel încât, la nivelul filialelor integrate, orice modificare a componen?ei grupului integrat din punct de vedere fiscal nu implic? dizolvarea fostului grup integrat din punct de vedere fiscal ?i crearea unui nou grup.

43 Din cele ce preced? rezult? c? o societate?mam? cu sediul în Luxemburg poate decide în mod liber s? încorporeze o filial? rezident? într-o integrare fiscal? preexistent? ?i s? o scoată după o durată minim? de cinci ani, cu consecin?a c? filiala men?ionat? este din nou supus? regimului de impozitare individual?, făr? ca vreuna dintre aceste opera?iuni s? aib? drept consecin?? dizolvarea fostului grup integrat ?i crearea unui nou grup.

44 În schimb, separarea regimurilor de integrare fiscal? vertical? ?i orizontal? astfel cum a fost prezentat? de instan?a de trimitere are drept consecin?? faptul c? o societate?mam? care are sediul într-un alt stat membru ?i care nu dispune de un sediu permanent în Luxemburg nu ar putea realiza o integrare a filialelor sale rezidente decât cu prețul dizolvării unei integrări fiscale verticale existente între una dintre aceste filiale ?i unele dintre subfilialele sale rezidente. În cazul

în care integrarea între această filială rezidentă și subfilialele sale rezidente nu a fost efectivă, pentru toate societățile în cauză sau numai pentru unele dintre ele, pe întreaga perioadă minimă de cinci ani prevăzută de legislația națională în discuție în litigiul principal, dizolvarea integrării existente are drept consecință impozitarea rectificativă a societăților în cauză.

45 Or, posibilitatea de a include o filială într-o integrare fiscală preexistentă fără ca aceasta să determine dizolvarea fostului grup integrat și crearea unui nou grup constituie un avantaj fiscal pentru societățile în cauză.

46 În consecință, în speță, o societate-mamă care are sediul într-un alt stat membru decât Marele Ducat al Luxemburgului suportă, ca urmare a obligației de a dizolva un grup integrat existent înainte de a putea realiza o integrare fiscală orizontală între filialele sale rezidente, un tratament dezavantajos în raport cu o societate-mamă care are sediul în acest stat membru.

47 Contrar celor susținute de guvernul luxemburghez în observațiile sale scrise, nu are nicio incidență în această privință împrejurarea că, într-o situație pur internă, nicio societate nu ar putea face parte simultan din două grupuri integrate.

48 Astfel, după cum s-a arătat la punctele 25, 28 și 43 din prezenta hotărâre, o societate-mamă cu sediul în Luxemburg poate obține totuși ca rezultatele unei filiale să fie consolidate cu rezultatele celorlalte filiale rezidente ale acesteia încorporând filiala respectivă în integrarea fiscală verticală existentă. Aadar, într-o astfel de situație internă, nu se pune problema existenței simultane a două grupuri integrate și numai societatea-mamă nerezidentă se confruntă cu obligația de a dizolva fostul grup integrat preexistent pentru a realiza consolidarea rezultatelor filialelor sale rezidente.

49 Prin urmare, faptul că o societate-mamă nerezidentă și care nu dispune de un sediu permanent în Luxemburg nu poate realiza o integrare orizontală între filialele sale rezidente decât cu prețul dizolvării unei integrări verticale existente între una dintre filialele sale și unele dintre subfilialele sale rezidente defavorizează situațiile transfrontaliere în raport cu situațiile pur interne. O astfel de obligație de fapt constituie o restricție interzisă în principiu de dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire, în sensul jurisprudenței menționate la punctul 31 din prezenta hotărâre.

50 Conform jurisprudenței amintite la punctul 32 din prezenta hotărâre, o asemenea 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 și este proporțională cu acest obiectiv.

51 Guvernul luxemburghez susține că o situație în care o societate-mamă cu sediul în Luxemburg încorporează o filială rezidentă într-o integrare fiscală verticală nu este comparabilă, în sensul jurisprudenței Curții amintite la punctul 33 din prezenta hotărâre, cu o situație în care o filială a unei societăți al cărei sediu se află într-un alt stat membru dorește să realizeze o integrare cu o altă filială, în măsura în care încorporarea unei filiale în integrarea fiscală verticală nu ar fi posibilă decât dacă societatea-mamă ar deține în mod direct sau indirect cel puțin 95 % din acțiunile filialei și în care o filială care dorește să realizeze o integrare cu o altă filială nu ar deține 95 % din această filială.

52 Or, în măsura în care, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 35 din prezenta hotărâre, obiectivul unei impozitări consolidate a unei părți din societățile unui grup sau a tuturor societăților din acest grup poate fi atins, în ceea ce privește consolidarea rezultatelor filialelor rezidente în Luxemburg și impozitarea lor în acest stat membru, atât de grupurile a căror societate-mamă este stabilită în acest stat membru, cât și de cele a căror societate-mamă nu este stabilită în acest stat membru, trebuie să se constate că, din moment ce societatea-mamă

stabilit? într?un alt stat membru de?ine în mod direct sau indirect cel pu?in 95 % din ac?iunile filialelor rezidente care doresc s? î?i consolideze rezultatele, diferen?a de tratament nu poate fi justificat? printr?o diferen?? de situa?ii obiective.

53 Pe de alt? parte, nici instan?a de trimitere, nici guvernul luxemburghez nu au men?ionat motive imperative de interes general care s? justifice o asemenea restric?ie.

54 ?inând seama de ceea ce preced?, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolele 49 ?i 54 TFUE trebuie interpretate în sensul c? se opun unei legisla?ii a unui stat membru care are ca efect obligarea unei societ??i?mam? care are sediul într?un alt stat membru s? desfiin?eze o integrare fiscal? vertical? care exist? între una dintre filialele sale ?i unele dintre subfilialele sale rezidente pentru a permite acestei filiale s? efectueze o integrare fiscal? orizontal? cu alte filiale rezidente ale societ??ii?mam? men?ionate, chiar dac? filiala integrant? rezident? r?mâne aceea?, iar desfiin?area integr?rii fiscale verticale înainte de sfâr?itul duratei minime de existen?? a integr?rii, prev?zut? de legisla?ia na?ional?, implic? impozitarea rectificativ? individual? a societ??ilor vizate.

Cu privire la a treia întrebare

55 Prin intermediul celei de a treia întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? în esen?? dac? articolele 49 ?i 54 TFUE, precum ?i principiul efectului util al dreptului Uniunii trebuie s? fie interpretate în sensul c? se opun unei legisla?ii a unui stat membru privind un regim de integrare fiscal? care prevede c? orice cerere de a putea beneficia de un asemenea regim trebuie s? fie depus? la autoritatea competent? în mod obligatoriu înainte de sfâr?itul primului exerci?iu de impozitare pentru care se solicit? aplicarea acestui regim.

56 Instan?a de trimitere arat? în cererea sa de decizie preliminar? c? articolul 164 bis alineatul (4) din LIR nu prevede nici un termen de dec?dere din dreptul la ac?iune al contribuabilului, atât la nivel precontencios, cât ?i contencios, nici un termen de prescrip?ie, care s? limiteze în mod retroactiv admisibilitatea unei asemenea ac?iuni, ci urm?re?te s? reglementeze procedura de acordare a regimului de integrare fiscal?. Aceast? dispozi?ie ar avea astfel ca obiectiv ca recunoa?terea de c?tre biroul de impozitare competent a aplic?rii regimului de integrare fiscal? grupului de societ??i definit în cerere s? poat? fi stabilit? la un moment util, înainte ca toate societ??ile implicate s? efectueze întocmirea conturilor lor sociale privind primul an de aplicare a regimului de integrare ?i a declara?iilor lor fiscale aferente acestora.

57 În spe??, a treia întrebare este adresat? într?un context în care, a?a cum explic? instan?a de trimitere, în ceea ce prive?te exerci?iul de impozitare 2013, practica administrativ? ?i jurispruden?a luxemburgheze considerau c? legisla?ia na?ional? care exclude o integrare fiscal? orizontal? numai între filialele aceleia?i societ??i?mam? care are sediul într?un alt stat membru era compatibil? cu dreptul Uniunii.

58 B, C ?i D sus?in în aceast? privin?? c? introducerea tardiv? a cererii lor de integrare fiscal? orizontal? în ceea ce prive?te exerci?iul de impozitare 2013 este justificat? de împrejurarea c?, pân? la pronun?area Hot?rârii din 12 iunie 2014, SCA Group Holding ?i al?ii (C?39/13-C?41/13, EU:C:2014:1758), practica administrativ? ?i jurispruden?a luxemburgheze se opuneau unei asemenea cereri. Ele ar fi introdus îns? cererea imediat dup? aceast? pronun?are, ?i anume într?un moment în care aveau ?anse reale ca aceast? cerere s? fie admis?, ?i înainte de sfâr?itul unei prescrip?ii generalizate de cinci ani prev?zute de dreptul luxemburghez.

59 În aceast? privin??, din r?spunsurile date la prima ?i la a doua întrebare rezult? c? articolele 49 ?i 54 TFUE trebuie interpretate în sensul c? se opun unei legisla?ii a unui stat membru care, de?i admite o integrare fiscal? vertical? între o societate?mam? rezident? sau un sediu permanent

în acest stat membru al unei societăți mamă nerezidente și filialele sale rezidente, nu admite o integrare fiscală orizontală numai între filialele rezidente ale unei societăți mamă nerezidente.

60 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, interpretarea pe care Curtea o dă unei norme de drept al Uniunii în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE trebuie să precizeze semnificația și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanțe chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare, dacă, pe de altă parte, sunt întrunite condițiile care permit sesizarea instanțelor competente cu un litigiu referitor la aplicarea normei respective (a se vedea în special Hotărârea din 6 martie 2007, *Meilicke* și alții, C-292/04, EU:C:2007:132, punctul 34, precum și jurisprudența citată).

61 În litigiul principal, condiția de formă referitoare la obligația de a introduce cererea în vederea admiterii la regimul de integrare fiscală înainte de sfârșitul primului exercițiu pentru care se solicită aplicarea acestui regim nu a fost îndeplinită pentru anul de impozitare 2013.

62 În această privință, chiar dacă instanța de trimitere nu califică acest termen drept termen de decădere, reiese totuși din dosarul prezentat Curții că nerespectarea termenului menționat a determinat tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) să respingă acțiunea îndreptată împotriva respingerii cererii de integrare referitoare la anul de impozitare 2013.

63 Prin urmare, problema dacă depășirea termenului de introducere a cererii de integrare fiscală poate fi opusă reclamantelor din litigiul principal în împrejurări precum cele în discuție în cauza principală trebuie examinată ținând seama, prin analogie, de principiile echivalenței și efectivității, care se aplică cererilor destinate să asigure exercitarea unui drept pe care un particular îl are în temeiul dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 decembrie 2016, *TDC*, C-327/15, EU:C:2016:974, punctele 89-91) și acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția unui asemenea drept (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 24 octombrie 2018, *XC* și alții, C-234/17, EU:C:2018:853, punctul 22, precum și jurisprudența citată).

64 În ceea ce privește principiul echivalenței, din dosarul prezentat Curții nu reiese că termenul de introducere a cererii de integrare fiscală prevăzut la articolul 164 bis alineatul (4) din LIR nu respectă principiul menționat.

65 În ceea ce privește principiul efectivității, trebuie amintit că statele membre au responsabilitatea de a asigura în fiecare caz o protecție efectivă a drepturilor conferite de dreptul Uniunii și că acest principiu impune în special ca autoritățile fiscale ale acestor state să nu facă în practică imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 20 decembrie 2017, *Caterpillar Financial Services*, C-500/16, EU:C:2017:996, punctul 41).

66 În conformitate cu jurisprudența constantă a Curții, fiecare caz în care se ridică problema dacă o dispoziție procedurală națională face imposibilă sau excesiv de dificilă aplicarea dreptului Uniunii trebuie analizat ținând seama de locul pe care respectiva dispoziție îl ocupă în cadrul procedurii în ansamblul său, de modul în care se derulează și de particularitățile acesteia în fața diverselor instanțe naționale. Din această perspectivă, trebuie în special să se ia în considerare, după caz, protecția dreptului la apărare, principiul securității juridice și buna desfășurare a procedurii (Hotărârea din 22 februarie 2018, *INEOS Köln*, C-572/16, EU:C:2018:100, punctul 44, și Hotărârea din 24 octombrie 2018, *XC* și alții, C-234/17, EU:C:2018:853, punctul 49).

67 În plus, Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene

rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp atât contribuabilul, cât și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii, chiar dacă, prin definiție, împlinirea acestor termene determină respingerea, în tot sau în parte, a acțiunii intentate (Hotărârea din 8 septembrie 2011, QBeef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 36, precum și jurisprudența citată). Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, eventuala constatare de către Curte a încălcării dreptului Uniunii, în principiu, nu are incidență asupra datei de la care începe să curgă termenul de prescripție (Hotărârea din 8 septembrie 2011, QBeef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 47, precum și jurisprudența citată).

68 Dreptul Uniunii nu se opune ca o autoritate națională să invoce împlinirea unui termen de prescripție rezonabil decât dacă conduita autorităților naționale coroborată cu existența unui termen de decădere au drept rezultat lipsirea totală a unei persoane de posibilitatea de a-și valorifica drepturile conferite de dreptul Uniunii în fața instanțelor naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punctul 33, și Hotărârea din 8 septembrie 2011, QBeef și Bosschaert, C-89/10 și C-96/10, EU:C:2011:555, punctul 51).

69 Desigur, în ceea ce privește punerea în aplicare a cîșilor legale disponibile pentru angajarea rîspunderii unui stat membru pentru încălcarea dreptului Uniunii, Curtea a statuat că ar fi contrar principiului efectivității să se impună persoanelor vătămăte să recurgă în mod sistematic la toate cîșile legale aflate la dispoziția lor, în condițiile în care aceasta ar provoca dificultăți excesive sau nu li s-ar putea impune în mod rezonabil (Hotărârea din 24 martie 2009, Danske Slagterier, C-445/06, EU:C:2009:178, punctul 62, și Hotărârea din 25 noiembrie 2010, Fuß, C-429/09, EU:C:2010:717, punctul 77).

70 Astfel, la punctele 104-106 din Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134), Curtea a statuat că exercitarea drepturilor conferite particularilor prin dispozițiile direct aplicabile ale dreptului Uniunii ar deveni imposibil sau excesiv de dificil dacă cererile lor de reparare a prejudiciului întemeiate pe încălcarea dreptului Uniunii ar trebui să fie respinse sau reduse numai pentru motivul că particularii nu au solicitat să beneficieze de dreptul conferit prin dispozițiile Uniunii și că legea națională îl refuza, pentru a contesta refuzul statului membru prin cîșile legale prevăzute în acest scop, invocând supremația și efectul direct al dreptului Uniunii. Într-o asemenea situație, nu ar fi fost rezonabil să li se impună persoanelor vătămăte punerea în aplicare a cîșilor legale aflate la dispoziția lor, întrucât acestea ar fi trebuit, în orice caz, să își îndeplinească în mod anticipat obligația de plată în discuție în cauzele în care s-a pronunțat această hotărâre și, chiar dacă instanța națională ar fi considerat caracterul anticipat al acestei plăți ca fiind incompatibil cu dreptul Uniunii, persoanele în discuție nu ar fi putut obține rambursarea acestei sume și s-ar fi expus riscului unei eventuale amenzi.

71 Cu toate acestea, deși legislația în discuție în litigiul principal, practica administrativă și jurisprudența luxemburgheză nu permiteau, în ceea ce privește exercițiul de impozitare 2013, o integrare fiscală orizontală numai între filialele aceleiași societăți-mamă, introducerea unei cereri de integrare nu determina pentru reclamantele din litigiul principal riscuri financiare și juridice similare celor în discuție în special în cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 104) și Hotărârea din 25 noiembrie 2010, Fuß, (C-429/09 și, EU:C:2010:717, punctul 81), ci, dimpotrivă, putea fi solicitată în mod rezonabil de către acestea.

72 În speță, în ceea ce privește anul de impozitare 2013, reclamantele din litigiul principal aveau astfel posibilitatea de a depune în orice moment, în cursul acestui an, o cerere de integrare fiscală orizontală, invocând incompatibilitatea legislației luxemburgheze cu dreptul Uniunii. După

cum rezultă din dosarul prezentat Curții, ele au introdus de altfel o asemenea cerere în temeiul dreptului Uniunii, în ceea ce privește exercițiul fiscal 2014, înainte ca legea luxemburgheză să fie modificată în sensul admiterii unei asemenea integrări.

73 Împrejurarea că, având în vedere legislația națională, precum și practica administrativă și jurisprudența interne, reclamantele din litigiul principal ar fi considerat inutile introducerea unei astfel de cereri nu poate fi asimilată nici cu imposibilitatea obiectivă de a o introduce, în sensul jurisprudenței Curții amintite la punctul 68 din prezenta hotărâre, nici cu o situație în care un asemenea demers ar genera dificultăți excesive sau nu le-ar putea fi impus în mod rezonabil, în sensul jurisprudenței Curții amintite la punctul 69 din prezenta hotărâre.

74 Ținând seama de ceea ce precede, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că principiile echivalenței și efectivității trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat membru privind un regim de integrare fiscală care prevede că orice cerere de a putea beneficia de un asemenea regim trebuie să fie introdusă la autoritatea competentă în mod obligatoriu înainte de sfârșitul primului exercițiu de impozitare pentru care se solicită aplicarea acestui regim.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) **Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru care, deși admite o integrare fiscală verticală între o societate mamă rezidentă sau un sediu permanent în acest stat membru al unei societăți mamă nerezidente și filialele sale rezidente, nu admite o integrare fiscală orizontală între filialele rezidente ale unei societăți mamă nerezidente.**

2) **Articolele 49 și 54 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru care are ca efect obligarea unei societăți mamă care are sediul într-un alt stat membru să desființeze o integrare fiscală verticală care există între una dintre filialele sale și unele dintre subfilialele sale rezidente pentru a permite acestei filiale să efectueze o integrare fiscală orizontală cu alte filiale rezidente ale societății mamă menționate, chiar dacă filiala integrantă rezidentă rămâne aceeași, iar desființarea integrării fiscale verticale înainte de sfârșitul duratei minime de existență a integrării, prevăzută de legislația națională, implică impozitarea rectificativă individuală a societăților vizate.**

3) **Principiile echivalenței și efectivității trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat membru privind un regim de integrare fiscală care prevede că orice cerere de a putea beneficia de un asemenea regim trebuie să fie introdusă la autoritatea competentă în mod obligatoriu înainte de sfârșitul primului exercițiu de impozitare pentru care se solicită aplicarea acestui regim.**

Semnături

* Limba de procedură: franceza.