

Cauza C-231/05

Procedur? ini?iat? de

Oy AA

(cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? de Korkein hallinto-oikeus)

„Libertatea de stabilire — Legisla?ie fiscal? în materie de impozit pe venit — Deductibilitate pentru o societate a sumelor pl?tite cu titlu de transfer financiar intragrup — Obliga?ia societ??ii beneficiare a transferului de a avea, de asemenea, sediul în statul membru vizat”

Sumarul hot?rârii

1. *Libera circula?ie a persoanelor – Libertatea de stabilire – Dispozi?iile tratatului – Domeniu de aplicare*

(art. 43 CE ?i 56 CE)

2. *Libera circula?ie a persoanelor – Libertatea de stabilire – Legisla?ie fiscal? – Impozit pe profit*

(art. 43 CE)

1. O legisla?ie care nu are în vedere decât rela?ii în cadrul unui grup de societ??i afectează preponderent libertatea de stabilire ?i trebuie, a?adar, s? fie analizat? având în vedere articolul 43 CE. Presupunând c? aceast? legisla?ie are efecte restrictive în privin?a liberei circula?ii a capitalurilor, astfel de efecte ar fi consecin?a inevitabil? a unui eventual obstacol în calea libert??ii de stabilire ?i nu justific? o analiz? a legisla?iei respective în raport cu articolul 56 CE.

(a se vedea punctele 23 ?i 24)

2. Articolul 43 CE nu se opune unui regim stabilit de legisla?ia unui stat membru potrivit c?ruia o filial? rezident? în acest stat membru nu poate s? deduc? din veniturile sale impozabile un transfer financiar intragrup efectuat de aceasta în favoarea societ??ii sale mam? decât în m?sura în care aceasta din urm? î?i are sediul în acela?i stat membru.

Diferen?a de tratament la care sunt supuse filialele rezidente în func?ie de locul în care î?i are sediul societatea lor mam? constituie f?r? îndoial? o restric?ie privind libertatea de stabilire, din moment ce aceasta face mai pu?in atractiv? exercitarea acestei libert??i pentru societ??ile stabilite în alte state membre care, în consecin??, ar putea renun?a la cump?rarea, la crearea sau la men?inerea unei filiale în statul membru care adopt? aceast? m?sur?.

Cu toate acestea, având în vedere necesitatea de a men?ine repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre ?i aceea de a preveni evaziunea fiscal?, privite împreun?, un astfel de regim urm?re?te obiective legitime, compatibile cu tratatul ?i care se încadrează în categoria motivelor imperative de interes general.

Într?adev?r, a admite ca un transfer financiar intragrup transfrontalier s? poat? fi dedus din veniturile impozabile ale autorului s?u ar avea drept consecin?? s? se permit? grupurilor de societ??i s? aleag? liber statul membru în care sunt impozitate profiturile filialei, sustr?gându-le de

la baza de impozitare a acesteia din urmă, iar atunci când acest transfer este considerat un venit impozabil în statul membru al societății beneficiare, să le integreze în cele ale societății mamă. Acest aspect ar compromite însuși sistemul repartizării competenței de impozitare între statele membre, deoarece, datorită alegerii efectuate de grupurile de societăți, statul membru al filialei ar fi obligat să renunțe la dreptul său de a impozita, în calitate de stat de reședință al filialei respective, veniturile acesteia din urmă, în favoarea, eventual, a statului membru în care societatea mamă își are sediul.

Pe de altă parte, posibilitatea transferului veniturilor impozabile de la o filială la o societate mamă al cărei sediu se află într-un alt stat membru comportă riscul ca, prin intermediul unor aranjamente pur artificiale, să se efectueze transferuri de venituri în cadrul unui grup de societăți către societăți al căror sediu se află în statele membre ce aplică cotele de impozitare cele mai reduse sau în statele membre în care aceste venituri nu ar fi impozitate.

(a se vedea punctele 39, 43, 56, 58, 60 și 67 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

18 iulie 2007(*)

„Libertatea de stabilire – Legislație fiscală în materie de impozit pe venit – Deductibilitate pentru o societate a sumelor plătite cu titlu de transfer financiar intragrup – Obligația societății beneficiare a transferului de a avea, de asemenea, sediul în statul membru vizat”

În cauza C-231/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda), prin Decizia din 23 mai 2005, primită de Curte la 25 mai 2005, în procedura inițiată de

Oy AA,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Krišis, E. Juhász, președinți de cameră, domnii K. Schiemann, G. Arestis, U. Lõhmus, E. Levits (raportor), A. Ó Caoimh și L. Bay Larsen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 mai 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Oy AA, de domnii T. Torkkel și J. Järvinen, asiamiehet;
- pentru guvernul finlandez, de doamnele T. Pynnä și E. Bygglin, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți;
- pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster și de domnul M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, de doamnele K. Wistrand și A. Falk, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamnele S. Nwaokolo și E. O'Neill, în calitate de agenți, asistate de domnul R. Hill, barrister;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și I. Koskinen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 septembrie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE, 56 CE și 58 CE, precum și a Directivei 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), astfel cum a fost modificat prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118, denumit în continuare „Directiva 90/435”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri inițiate la Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) de către Oy AA, societate de drept finlandez, referitoare la deductibilitatea din veniturile impozabile ale acesteia a unui transfer financiar efectuat în favoarea societății sale mamă, al cărei sediu se află într-un alt stat membru și care pune în discuție compatibilitatea cu dreptul comunitar a legislației finlandeze referitoare la transferurile financiare intragrup.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Astfel cum rezultă din considerentul (2) al Directivei 2003/123, obiectivul Directivei 90/435 este „de a scuti de la reținerea la sursă dividendele și alte forme de repartizare a profitului achitate societăților mamă de către filiale și de a elimina dubla impozitare a acestor venituri la nivelul societății mamă”.

4 Directiva 90/435 prevede la articolul 4 că, în cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea mamă și filială, o societate mamă primește profituri repartizate altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul în care este situată societatea mamă fie nu impozitează aceste profituri, fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea mamă să deducă din impozitul datorat fracțiunea din impozitul pe societate aferent profiturilor respective plătite de filială.

5 Potrivit articolului 5 din Directiva 90/435, „[p]rofiturile distribuite societății mamă de către

filial? sunt scutite de re?inerea la surs? a impozitelor”, iar în temeiul articolului 6 din această directiv?, „[s]tatul membru de care apar?ine societatea?mam? nu poate percepe impozitul re?inut la surs? pe profiturile pe care societatea?mam? le prime?te de la filial?”.

Reglementarea na?ional?

6 Articolul 1 din Legea privind transferurile financiare intragrup [*Laki konserniavustuksesta verotuksessa* (825/1986)] din 21 noiembrie 1986 (denumit? în continuare „KonsAvL”) are urm?torul cuprins:

„Prezenta lege se refer? la deducerea unui transfer financiar intragrup din veniturile autorului acestui transfer ?i la asimilarea transferului respectiv unui venit al beneficiarului s?u, la momentul impozit?rii.”

7 Articolul 2 din KonsAvL prevede:

„Expresia «transfer financiar intragrup» desemneaz? orice transfer efectuat de o societate pe ac?iuni sau de o societate cooperativ? care desf??oar? o activitate economic?, în beneficiul activit??ii economice desf??urate de o alt? societate pe ac?iuni sau de o alt? societate cooperativ?, care nu este o contribu?ie la capitalul societ??ilor, nedeductibil din venituri în temeiul Legii privind impozitarea veniturilor care provin dintr?o activitate economic? [*elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (360/1968)].”

8 Articolul 3 din KonsAvL prevede:

„Dac? o societate pe ac?iuni sau o societate cooperativ? na?ional? (societatea?mam?) de?ine cel pu?in nou? zecimi din capitalul social al altei societ??i pe ac?iuni na?ionale sau din p?r?ile sociale ale altei societ??i cooperative na?ionale (filiala), societatea?mam? poate s? deduc? din veniturile sale impozabile provenite dintr?o activitate economic? transferul financiar intragrup pe care aceasta l?a efectuat în favoarea filialei sale. Suma aferent? transferului financiar intragrup realizat este asimilat? unui venit impozabil provenit dintr?o activitate economic? a filialei.

Termenul «filial?» desemneaz? ?i societ??ile pe ac?iuni sau societ??ile cooperative a c?ror societate?mam? de?ine cel pu?in nou? zecimi din capitalul social sau din p?r?ile sociale împreun? cu una sau mai multe alte filiale.

Dispozi?iile primului paragraf se aplic? ?i transferului financiar intragrup efectuat de c?tre filial? în favoarea societ??ii?mam? sau în favoarea unei alte filiale a societ??ii?mam?.”

9 Conform articolului 4 din KonsAvL:

„Transferul financiar intragrup este asimilat unei cheltuieli, la momentul impozit?rii autorului s?u, ?i unui venit, la momentul impozit?rii beneficiarului s?u, pentru anul fiscal în cursul c?ruia este efectuat transferul respectiv.”

10 Articolul 5 din KonsAvL prevede:

„Contribuabilii nu au dreptul s? deduc? cu titlu de cheltuieli transferurile financiare intragrup pe care le?au efectuat decât dac? cheltuielile ?i veniturile aferente sunt înregistrate în contabilitatea autorului ?i în aceea a beneficiarului în cauz?”.

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

11 Societatea AA Ltd, având sediul în Regatul Unit, de?ine indirect, prin intermediul altor dou?

societ??i, 100 % din ac?iunile Oy AA.

12 Spre deosebire de activit??ile Oy AA, cele desf??urate de AA Ltd au fost deficitare în anul 2003 ?i, potrivit Oy AA, se poate a?tepta ca această situa?ie s? continue ?i în anul 2004, precum ?i în anul 2005. Întrucât activitatea economic? a AA Ltd era în egal? m?sur? important? pentru Oy AA, aceasta din urm? a prev?zut s? efectueze un transfer financiar intragrup în favoarea AA Ltd în vederea asigur?rii situa?iei sale economice.

13 Cu această ocazie, Oy AA a sesizat Keskusverolautakunta (Comisia Central? de Impozite) cu o cerere având ca obiect emiterea unei decizii prealabile referitoare la problema dac? transferul prev?zut constituia un transfer financiar intragrup în sensul articolului 3 din KonsAvL ?i dac?, prin urmare, acesta putea fi considerat o cheltuial? deductibil? la momentul impozit?rii Oy AA pentru exerci?iile financiare 2004 ?i 2005.

14 Întrucât a apreciat c? transferul financiar intragrup deductibil ?i venitul impozabil aferent intrau în sfera de aplicare a regimului de impozitare finlandez, Keskusverolautakunta a considerat c? un transfer efectuat de Oy AA în favoarea AA Ltd nu constituia un transfer financiar intragrup în sensul articolului 3 din KonsAvL ?i, prin urmare, nu putea fi considerat o cheltuial? deductibil? la momentul impozit?rii autorului s?u.

15 Oy AA a contestat decizia prealabil? emis? de Keskusverolautakunta la instan?a de trimitere, care a constatat c? erau îndeplinite toate condi?iile prev?zute de dreptul finlandez pentru a recunoa?te un caracter deductibil transferului financiar intragrup efectuat de Oy AA în favoarea AA Ltd, cu excep?ia cerin?ei referitoare la na?ionalitate, impus? societ??ii beneficiare.

16 În aceste condi?ii, Korkein hallinto-oikeus a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Având în vedere articolul 58 CE ?i Directiva 90/345/CEE [...], articolele 43 CE ?i 56 CE trebuie interpretate în sensul c? se opun regimului stabilit prin Legea privind transferurile financiare intragrup finlandez?, care subordoneaz? deductibilitatea transferurilor financiare intragrup condi?iei ca atât autorul, cât ?i beneficiarul transferului s? fie societ??i na?ionale?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

17 Prin intermediul întreb?rii adresate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolele 43 CE ?i 56 CE, ?inând seama de articolul 58 CE ?i de Directiva 90/345, se opun regimului stabilit de legisla?ia unui stat membru, precum cel în discu?ie în ac?iunea principal?, în temeiul c?ruia o filial? rezident? în acest stat membru nu poate deduce din veniturile sale impozabile un transfer financiar intragrup efectuat de aceasta în favoarea societ??ii sale mam? decât în m?sură în care aceasta î?i are sediul în acela?i stat membru.

18 Cu titlu preliminar, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea din urm? trebuie s? o exercite totu?i cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Rec., p. I?10837, punctul 29, Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec., p. I?7995, punctul 40, ?i Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, Rec., p. I?11673, punctul 36).

19 Întrucât instan?a de trimitere solicit? Cur?ii s? se pronun?e atât cu privire la interpretarea articolului 43 CE privind libertatea de stabilire, cât ?i a articolului 56 CE privind libera circula?ie a capitalurilor, trebuie stabilit dac? ?i în ce m?sur? o legisla?ie precum cea în discu?ie în ac?iunea

principal? poate afecta aceste libert??i.

20 Astfel cum rezult? dintr?o jurispruden?? constant?, ?n cazul ?n care este ?n discu?ie o participare care ?i permite de?in?torului s? exercite o influen?? cert? asupra deciziilor societ??ii ?i s? stabileasc? activit??ile acesteia, sunt aplicabile dispozi?iile Tratatului CE privind libertatea de stabilire (Hot?r?rea din 13 aprilie 2000, Baars, C?251/98, Rec., p. I?2787, punctele 21 ?i 22, Hot?r?rea din 21 noiembrie 2002, X ?i Y, C?436/00, Rec., p. I?10829, punctele 37 ?i 66-68, Hot?r?rea Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, citat? anterior, punctul 31, precum ?i Hot?r?rea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citat? anterior, punctul 39).

21 Or, conform articolului 3 din KonsAvL, posibilitatea de a efectua un transfer financiar intragrup, deductibil ?n sensul acestei legi, este subordonat? condi?iei ca societatea?mam? s? de?in? cel pu?in 90 % din capitalul social sau din p?r?ile sociale ale filialei.

22 Astfel cum rezult? din decizia de trimitere ?i din observa?iile guvernului finlandez, regimul transferurilor financiare intragrup ?n vigoare ?n Finlanda are drept scop eliminarea dezavantajelor fiscale proprii structurii unui grup de societ??i, permi?ând o repartizare just? a impozitelor ?n cadrul unui grup care cuprinde societ??i ce realizeaz? profit ?i societ??i ce suport? pierderi. Transferul financiar intragrup este conceput astfel ?ncât s? promoveze interesele unui grup de societ??i.

23 Or, ?n m?sura ?n care o legisla?ie, precum cea ?n discu?ie ?n ac?iunea principal?, nu are ?n vedere dec?t rela?ii ?n cadrul unui grup de societ??i, aceasta afecteaz? preponderent libertatea de stabilire ?i trebuie, a?adar, s? fie analizat? având ?n vedere articolul 43 CE (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, citat? anterior, punctul 32, Hot?r?rea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Rec., p. I?11753, punctul 118, ?i Hot?r?rea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Rec., p. I?2107, punctul 33).

24 Presupunând c? aceast? legisla?ie are efecte restrictive ?n privin?a liberei circula?ii a capitalurilor, astfel de efecte ar fi consecin?a inevitabil? a unui eventual obstacol ?n calea libert??ii de stabilire ?i, prin urmare, nu justific? o analiz? autonom? a legisla?iei respective ?n raport cu articolul 56 CE (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 14 octombrie 2004, Omega, C?36/02, Rec., p. I?9609, punctul 27, Hot?r?rea Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, citat? anterior, punctul 33, ?i Hot?r?rea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citat? anterior, punctul 34).

25 ?n ceea ce prive?te Directiva 90/435, trebuie amintit c? situa?ia ?n discu?ie ?n ac?iunea principal? se refer? la prima impozitare a veniturilor provenite dintr?o activitate economic? a unei filiale ?i la posibilitatea pentru aceast? filial? de a deduce din veniturile sale impozabile transferul financiar intragrup pe care ?l efectueaz? ?n favoarea societ??ii sale mam? str?ine.

26 Or, Directiva 90/435 reglementeaz? regimul fiscal al dividendelor ?i al altor profituri repartizate de filial? societ??ii sale mam?, pe de o parte, prev?zând la articolul 4 c?, ?n cazul ?n care o societate?mam? prime?te profituri, statul membru de re?edin?? fie nu impoziteaz? profiturile repartizate de filial?, fie impoziteaz? aceste profituri, autorizând, ?n acela?i timp, societatea?mam? s? deduc? din impozitul datorat frac?iunea din impozitul pl?tit de filial? aferent profiturilor ?i, pe de alt? parte, interzicând la articolele 5 ?i 6 instituirea unui impozit re?inut la surs? asupra profiturilor respective.

27 ?ntrucât Directiva 90/435 nu prive?te prima impozitare a veniturilor provenite dintr?o activitate economic? a unei filiale ?i nu reglementeaz? consecin?ele fiscale pentru filial? ale unui transfer financiar intragrup, precum cel ?n discu?ie ?n ac?iunea principal?, aceasta nu ar putea

constitui o bază pentru a oferi un răspuns instanței de trimitere.

28 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată doar prin raportare la articolul 43 CE.

Cu privire la existența unui obstacol în calea libertății de stabilire

29 Libertatea de stabilire pe care articolul 43 CE o recunoaște resortisanților comunitari și care presupune pentru aceștia accesul la activități independente și la exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea de întreprinderi, în aceleași condiții precum cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire, include, conform articolului 48 CE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35, Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 30, Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 41, și Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 42).

30 Cu privire la societăți, trebuie arătat că sediul lor, în sensul articolului 48 CE, are rolul de a determina, la fel ca și pentru cetățenia persoanelor fizice, legătura acestora cu ordinea juridică a unui stat membru. A admite că statul membru de stabilire poate să aplice liber un tratament diferit pentru singurul motiv că sediul unei societăți este situat într-un alt stat membru ar lipsi de substanță articolul 43 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 18, Hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec., p. I-4017, punctul 13, Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 42, Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 37, și Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 43). Libertatea de stabilire are astfel drept scop asigurarea beneficiului tratamentului național în statul membru gazd, interzicând orice discriminare în funcție de locul în care se află sediul societăților (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Comisia/Franța, punctul 14, Saint-Gobain ZN, punctul 35, și Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 43).

31 În speță, trebuie arătat că, în ceea ce privește posibilitatea de a deduce transferul efectuat în favoarea societății mamă cu titlu de cheltuieli, legislația în discuție în acțiunea principală introduce o diferență de tratament între filialele care își au reședința în Finlanda în funcție de faptul că societatea lor mamă își are sau nu își are sediul în același stat membru.

32 Într-adevăr, un transfer efectuat de o filială în favoarea unei societăți mamă al cărei sediu se află în Finlanda și care îndeplinește celelalte condiții stabilite de KonsAvL este considerat un transfer financiar intragrup în sensul acestei legi, deductibil din veniturile impozabile ale filialei. În schimb, un transfer efectuat de o filială în favoarea unei societăți mamă al cărei sediu nu se află în Finlanda nu va fi considerat astfel și nu va fi, așadar, deductibil din veniturile impozabile ale filialei. Prin urmare, filialele societăților mamă străine fac obiectul unui tratament fiscal mai puțin avantajos decât cel de care beneficiază filialele societăților mamă finlandeze.

33 În această privință, guvernele german, olandez, suedez și al Regatului Unit susțin că situația filialelor rezidente ale căror societăți mamă își au sediul în același stat membru nu este comparabilă cu situația acelorale căror societăți mamă își au sediul în alt stat membru, în măsura în care acestea din urmă nu sunt supuse impozitului în statul membru în care filiala își are sediul. Ar trebui, într-adevăr, făcută o distincție între situația filialelor ale căror societăți mamă

sunt supuse în principal sau parțial impozitului în Finlanda de cea prezentată în acțiunea principală, în care societatea mamă nu este supusă impozitului în acest stat membru.

34 În opinia guvernelor german și suedez, atunci când beneficiarul nu este supus impozitului în statul membru al autorului transferului, acest din urmă stat membru, care nu poate, pe motivul limitelor aduse competenței sale teritoriale, să influențeze tratamentul fiscal rezervat transferului de către statul membru al beneficiarului, nu este în măsură, printre altele, să se asigure că deducerea acordată corespunde venitului impozabil al beneficiarului transferului respectiv în statul membru în care își are reședința și să prevină neimpozitarea transferului efectuat. De asemenea, guvernul Regatului Unit susține că, în măsura în care Republica Finlanda nu impozitează veniturile societăților mamă nerezidente, aceasta nu este obligată să acorde filialei finlandeze scutirea rezultată din pierderile suportate de societatea mamă.

35 Astfel cum s-a amintit la punctul 22 din prezenta hotărâre, regimul finlandez al transferurilor financiare intragrup își propune să elimine dezavantajele fiscale proprii structurii unui grup de societăți, permițând o repartizare justă a impozitelor în cadrul unui grup care cuprinde societăți ce realizează profit și societăți ce suportă pierderi. Astfel cum rezultă de la articolele 4 și 5 din KonsAvL, transferul financiar intragrup nu este considerat o cheltuială pentru autorul său și nu este dedus la momentul impozitării acestuia din urmă decât dacă este înregistrat ca atare drept venit pentru beneficiarul acestuia.

36 Într-o situație transfrontalieră, atunci când beneficiarul nu este supus impozitului în statul membru al autorului transferului, acest din urmă stat membru nu poate garanta că transferul este considerat, în ceea ce privește beneficiarul, un venit impozabil. Faptul că statul membru al autorului transferului permite deducerea transferului din veniturile impozabile ale acestuia din urmă nu garantează atingerea obiectivului urmărit de regimul aplicabil transferurilor.

37 Cu toate acestea, dacă statul membru în care filiala își are sediul nu este competent cu privire la societatea mamă al cărei sediu se află în alt stat membru și care nu este supusă impozitului în primul stat membru, totuși acesta poate să subordoneze deductibilitatea transferului financiar intragrup din veniturile impozabile ale autorului său unor condiții legate de tratamentul rezervat acestui transfer de acel alt stat membru.

38 Rezultă că simplul fapt că societățile mamă care își au sediul în alt stat membru nu sunt supuse impozitului în Finlanda nu diferențiază, în raport cu obiectivul urmărit de regimul finlandez al transferurilor financiare intragrup, filialele acestor societăți mamă de filialele societăților mamă al căror sediu se află în Finlanda și nu face incomparabile situațiile celor două categorii de filiale.

39 O diferență de tratament între filialele rezidente în funcție de locul în care își are sediul societatea lor mamă constituie o restricție privind libertatea de stabilire, din moment ce aceasta face mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți pentru societățile stabilite în alte state membre care, în consecință, ar putea renunța la cumpărarea, la crearea sau la menținerea unei filiale în statul membru care adoptă această măsură (a se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Rec., p. I-11779, punctul 32, și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 61).

40 Această concluzie nu ar putea fi infirmată de argumentul guvernului Regatului Unit potrivit căruia societatea mamă ar fi putut atinge obiectivul propus prin crearea, în Finlanda, a unei sucursale în locul unei filiale. Într-adevăr, trebuie amintit că, întrucât articolul 43 primul paragraf a doua teză CE lasă în mod expres posibilitatea operatorilor economici de a alege liber forma juridică adecvată pentru desfășurarea activităților lor în alt stat membru, această alegere liberă nu trebuie să fie limitată prin dispoziții fiscale discriminatorii (Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 22, și Hotărârea din 23 februarie 2006, CLT-UFA, C-253/03, Rec., p. I-1831,

punctul 14).

41 În plus, guvernul Regatului Unit arată că, deoarece transferul financiar intragrup nu era impozitat în Regatul Unit, aspect care este totuși contestat de Oy AA, iar pierderile AA Ltd se puteau reporta în alte exerciții financiare pentru a fi imputate asupra profitului realizat ulterior, întârzierea pe care ar fi suferit-o această societate-mamă înainte de a putea efectua o compensație între profitul și pierderile sale nu avea decât un efect indirect și aleatoriu asupra alegerii acesteia din urmă de a se stabili în Finlanda.

42 În această privință, trebuie arătat că, pentru ca o legislație să fie considerată restricție privind libertatea de stabilire, este suficient ca aceasta să fie de natură să restrângă exercitarea acestei libertăți într-un stat membru de către societăți stabilite într-un alt stat membru, fără a fi necesar să se demonstreze că legislația în cauză a avut, într-adevăr, ca efect să determine anumite societăți să renunțe la cumpărarea, la crearea sau la menținerea unei filiale în primul stat membru (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 62).

43 Rezultatul diferenței de tratament la care sunt supuse filialele rezidente, în cadrul unui regim precum cel în discuție în acțiunea principală, în funcție de locul sediului societății lor-mamă, constituie o restricție privind libertatea de stabilire.

Cu privire la justificarea restricției privind libertatea de stabilire

44 O restricție privind libertatea de stabilire nu ar putea fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În plus, în această ipoteză, ar trebui ca măsura să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 35, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 47, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 64).

45 În observațiile lor scrise, guvernele finlandez, german, olandez și al Regatului Unit, precum și Comisia Comunităților Europene susțin că regimul finlandez al transferurilor financiare intragrup este justificat de necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal respectiv, precum și de repartizarea competenței de impozitare între statele membre, de pericolul evaziunii fiscale și de principiul teritorialității.

46 În cursul procedurii, care s-a derulat ulterior pronunțării Hotărârii Marks & Spencer, citată anterior, guvernele care au prezentat observații au susținut că justificările reținute de Curte în această hotărâre, și anume menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între diferitele state membre și riscurile dublei luări în calcul a pierderilor și a evaziunii fiscale s-ar regăsi și în prezenta cauză. Prin urmare, aceste argumente trebuie analizate.

47 Astfel, guvernul finlandez, susținut de guvernul suedez și de guvernul Regatului Unit, afirmă că, întemeindu-se pe principiul teritorialității, potrivit căruia statele membre au dreptul să impoziteze veniturile produse pe teritoriul acestora, regimul în discuție în acțiunea principală reflectă consensul în materia repartizării internaționale a competențelor fiscale.

48 În opinia acestor guverne, a guvernului olandez și a Comisiei, posibilitatea de a deduce transferul efectuat în favoarea unei societăți al cărei sediu se află într-un alt stat membru ar presupune lăsarea la latitudinea contribuabililor a alegerii statului membru de impozitare și ar limita astfel competențele fiscale ale statelor membre, aducând atingere repartizării echilibrate a acestora din urmă.

49 Cu privire la necesitatea de a preveni dubla luare în calcul a pierderilor, guvernele finlandez, german, olandez, suedez și al Regatului Unit susțin că acest lucru ar fi asimilat necesității de a evita ca un avantaj dublu să fie acordat în mod nejustificat. Or, în opinia acestor guverne, o situație în care transferul financiar intragrup este luat în considerare la momentul stabilirii venitului impozabil al autorului său, dar nu este considerat venit impozabil al beneficiarului său, ar implica riscul ca profitul filialei autoare a transferului să nu fie impozitat. În opinia guvernului Regatului Unit, contrazis cu privire la acest punct de Oy AA, aceasta ar fi situația în acțiunea principală.

50 În sfârșit, guvernele finlandez, german, olandez, suedez și al Regatului Unit, precum și Comisia sunt de acord în a afirma că în cadrul unui grup există riscul ca activitățile să fie organizate astfel încât profiturile impozabile în Finlanda să fie transferate către societăți, create special cu acest unic scop, al căror sediu se află în alte state membre în care vor fi impozitate la o cotă mai mică decât în Finlanda sau chiar scutite de impozit.

51 Astfel cum rezultă de la punctul 51 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre a fost reînțut în legătură cu alte două justificări, întemeiate pe riscurile dublei luări în calcul a pierderilor și al evaziunii fiscale (a se vedea de asemenea Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 41).

52 De asemenea, trebuie amintit că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente în ceea ce privește stabilirea criteriilor de repartizare a competenței lor de impozitare, pe cale de convenție sau în mod unilateral (Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, Rec., p. I-2793, punctele 24 și 30, Hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 44, Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerkhaert și Morres, C-513/04, Rec., p. I-10967, punctele 22 și 23, precum și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 49).

53 Mai întâi, cu privire la necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, trebuie indicat că aceasta nu ar putea fi invocat pentru a refuza sistematic orice avantaj fiscal unei filiale rezidente, pe motivul că veniturile societății sale mamă, care își are sediul într-un alt stat membru, nu ar putea fi impozitate în primul stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Rewe Zentralfinanz, citată anterior, punctul 43).

54 În schimb, această justificare poate fi admisă atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea Hotărârea Rewe Zentralfinanz, citată anterior, punctul 42).

55 Astfel, Curtea a apreciat că a conferi societăților un drept de opțiune în ce privește luarea în calcul a pierderilor lor în statul membru de stabilire sau într-un alt stat membru ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 46, și Rewe Zentralfinanz, punctul 42).

56 De asemenea, a admite ca un transfer financiar intragrup transfrontalier, precum cel în discuție în acțiunea principală, să poată fi dedus din veniturile impozabile ale autorului său ar avea drept consecință să se permită grupurilor de societăți să aleagă liber statul membru în care sunt impozitate profiturile filialei, sustrăgându-le de la baza de impozitare a acesteia din urmă, iar atunci când acest transfer este considerat un venit impozabil în statul membru al societății mamă beneficiare, să le integreze în cele ale societății mamă. Acest aspect ar compromite însuși sistemul repartizării competenței de impozitare între statele membre, deoarece, din cauza alegerii efectuate de grupurile de societăți, statul membru al filialei ar fi obligat să renunțe la dreptul său

de a impozita, în calitate de stat de reședință al filialei respective, veniturile acesteia din urmă, în favoarea, eventual, a statului membru în care societatea mamă își are sediul (a se vedea de asemenea Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 59).

57 Apoi, cu privire la riscul dublei luări în calcul a pierderilor, este suficient să se arate că regimul finlandez al transferurilor financiare intragrup nu se referă la deductibilitatea pierderilor.

58 În sfârșit, cu privire la prevenirea evaziunii fiscale, este necesar să se admită că posibilitatea transferului veniturilor impozabile de la o filială la o societate mamă al cărei sediu se află într-un alt stat membru comportă riscul ca, prin intermediul unor aranjamente pur artificiale, să se efectueze transferuri de venituri în cadrul unui grup de societăți către societăți al căror sediu se află în statele membre ce aplică cotele de impozitare cele mai reduse sau în statele membre în care aceste venituri nu ar fi impozitate. Această posibilitate este confirmată de faptul că regimul finlandez al transferurilor financiare intragrup nu prevede condiția ca beneficiarul transferului financiar să fi suportat pierderi.

59 Prin acordarea dreptului de a deduce din veniturile impozabile ale unei filiale un transfer financiar intragrup efectuat în favoarea societății mamă doar în cazurile în care aceasta din urmă își are sediul în același stat membru, regimul finlandez al transferurilor financiare intragrup este de natură să prevină astfel de practici, care pot fi inspirate de constatarea unor diferențe semnificative între bazele sau cotele de impozitare aplicate în diferitele state membre și care nu ar avea alt scop decât acela de a eluda impozitul datorat în mod normal în statul membru al filialei, aferent profitului acesteia din urmă.

60 Având în vedere aceste două elemente, privite împreună, referitoare la necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și la aceea de a preveni evaziunea fiscală, trebuie constatat, prin urmare, că un regim, precum cel în discuție în acțiunea principală, care acordă dreptul de a deduce din veniturile impozabile ale unei filiale un transfer financiar efectuat în favoarea societății mamă doar în cazul în care aceasta din urmă și filiala respectivă au sediul în același stat membru urmărește obiective legitime, compatibile cu tratatul și care se încadrează în categoria motivelor imperative de interes general și este în măsură să garanteze realizarea acestor obiective.

61 Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă un astfel de regim nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea tuturor obiectivelor urmărite.

62 Trebuie subliniat de la bun început că obiectivele privind menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și prevenirea evaziunii fiscale se află în strâns legătură. Într-adevăr, comportamentele care constau în crearea de aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul național, sunt de natură să compromită dreptul statelor membre de a-și exercita competența fiscală în raport cu aceste activități și să aducă atingere unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (Hotărârile citate anterior Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctele 55 și 56, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctele 74 și 75).

63 Chiar dacă legislația în discuție în acțiunea principală nu are ca obiect specific să excludă de la avantajul fiscal pe care îl prevede aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, create în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activități exercitate pe teritoriul național, o astfel de legislație poate fi totuși considerată ca fiind proporțională în raport cu obiectivele urmărite, privite împreună.

64 Într-adevăr, într-o situație în care avantajul în cauză constă în posibilitatea de a efectua un transfer de venituri, excluzându-le pe acestea din urmă din veniturile impozabile ale autorului și integrându-le în cele ale beneficiarului, orice extindere a acestui avantaj la situații transfrontaliere ar avea drept efect, astfel cum s-a indicat la punctul 56 din prezenta hotărâre, să permită grupurilor de societăți să își aleagă liber statul membru în care să le fie impozitat profitul, în detrimentul dreptului statului membru al filialei de a impozita profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul său.

65 Această atingere nu ar putea fi prevenită prin impunerea de condiții referitoare la tratamentul veniturilor provenite din transferul financiar intragrup în statul membru al societății beneficiare sau referitoare la existența de pierderi suportate de beneficiarul transferului financiar intragrup. Într-adevăr, a admite deducerea transferului financiar intragrup atunci când acesta constituie un venit impozabil al societății beneficiare sau atunci când posibilitățile pentru societatea beneficiară de a-și transfera pierderile unei alte societăți sunt limitate ori, mai mult, a nu admite deducerea transferului financiar intragrup efectuat în favoarea unei societăți al cărei sediu se află într-un stat membru care aplică o cotă de impozitare inferioară celei aplicate de statul membru al autorului transferului decât dacă acest transfer financiar intragrup este justificat în mod specific de situația economică a societății beneficiare, astfel cum a propus Oy AA, ar implica totuși că alegerea statului membru de impozitare ar depinde în definitiv de grupul de societăți, care ar dispune astfel de o marjă largă de apreciere în această privință.

66 Având în vedere considerentele de mai sus, nu este necesar să se analizeze celelalte motive invocate de guvernele finlandez, german, olandez, suedez și al Regatului Unit, precum și de Comisie.

67 Prin urmare, la întrebarea adresată trebuie să se răspundă că articolul 43 CE nu se opune unui regim stabilit de legislația unui stat membru, precum cel în discuție în acțiunea principală, potrivit căruia o filială rezidentă în acest stat membru nu poate să deducă din veniturile sale impozabile un transfer financiar intragrup efectuat de aceasta în favoarea societății sale mamă decât în măsura în care aceasta din urmă își are sediul în același stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

68 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 (Marea Cameră) declară:

Articolul 43 CE nu se opune unui regim stabilit de legislația unui stat membru, precum cel în discuție în acțiunea principală, potrivit căruia o filială rezidentă în acest stat membru nu poate să deducă din veniturile sale impozabile un transfer financiar intragrup efectuat de aceasta în favoarea societății sale mamă decât în măsura în care aceasta din urmă își are sediul în același stat membru.

Semnături

* Limba de procedură: finlandeza.