

Cauza C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

împotriva

Finanzamt Heilbronn

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof)

„Libertatea de stabilire – Impozitare directă – Deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent situat într-un stat membru și care aparține unei societăți având sediul social într-un alt stat membru”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Dispozițiile tratatului – Domeniu de aplicare*

(art. 43 CE și 56 CE)

2. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Dispozițiile tratatului – Domeniu de aplicare*

(art. 43 CE)

3. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală – Impozit pe profit*

(art. 43 CE)

1. Înființarea și deținerea integrală, de către o persoană fizică sau juridică stabilită într-un stat membru, a unui sediu permanent fără personalitate juridică distinctă situat într-un alt stat membru intră în domeniul de aplicare material al articolului 43 CE. Presupunând că regimul fiscal care exclude posibilitatea ca o societate rezidentă să poată deduce din baza impozabilă pierderile aferente unui sediu permanent care îi aparține, situat într-un alt stat membru, ar avea efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi urmarea inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză a regimului fiscal respectiv în raport cu prevederile articolului 56 CE.

(a se vedea punctele 15 și 16)

2. Dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire, care interzic ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a uneia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite conform legislației sale, se aplică și atunci când o societate stabilită într-un stat membru operează într-un alt stat membru prin intermediul unui sediu permanent, astfel cum este definit de o convenție fiscală pentru evitarea dublei impuneri relevante, care constituie în dreptul fiscal convențional o entitate autonomă.

Într-adevăr, o astfel de configurare a sediului permanent ca entitate fiscală autonomă este conformă cu practica juridică internațională, după cum aceasta se reflectă în modelul convenției

fiscale elaborat de Organiza?ia pentru Cooperare ?i Dezvoltare Economic? (OCDE). Or, nu este anormal ca statele membre s? se inspire, în vederea repartiz?rii competen?elor în materie fiscal?, din practica interna?ional? ?i, mai ales, din modelele de conven?ii elaborate de OCDE.

(a se vedea punctele 19-22)

3. Articolul 43 CE nu interzice ca o societate stabilit? într?un stat membru s? nu poat? deduce din baza impozabil? pierderile aferente unui sediu permanent care îi apar?ine, situat într?un alt stat membru, în m?sura în care, potrivit unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri, veniturile acestui sediu sunt impozitate în acest din urm? stat membru, în care pierderile respective pot fi deduse în cadrul impozit?rii veniturilor acestui sediu permanent în cursul anilor fiscali viitori.

Un astfel de regim fiscal con?ine desigur o restric?ie privind libertatea de stabilire din moment ce situa?ia fiscal? a unei societ??i cu sediul social într?un stat membru ?i cu un sediu permanent într?un alt stat membru este mai pu?in favorabil? decât cea pe care ar avea-o dac? sediul permanent ar fi stabilit în cel dintâi stat membru. Din cauza acestei diferen?e de tratament fiscal, o societate rezident? ar putea fi descurajat? s? î?i exercite activit??ile prin intermediul unui sediu permanent situat într?un alt stat membru.

Totu?i, un astfel de regim fiscal poate fi, în principiu, justificat prin raportare la necesitatea de a men?ine repartizarea competen?ei de impozitare între statele membre ?i cea de a preveni riscul unei duble deduceri a pierderilor care, împreun?, urm?resc obiective legitime compatibile cu tratatul ?i constituie astfel motive imperative de interes general, din moment ce este propor?ionat în raport cu obiectivele men?ionate.

În ceea ce prive?te necesitatea de a men?ine repartizarea competen?ei de impozitare între statele membre, statul membru în care societatea c?reia îi apar?ine sediul permanent î?i are sediul ar avea, în lipsa unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri, dreptul s? impoziteze beneficiile ob?inute de o astfel de entitate. În consecin??, obiectivul privind men?inerea repartiz?rii competen?ei de impozitare între statele membre interesate, care î?i g?se?te expresia în dispozi?iile conven?iei, poate justifica regimul fiscal în discu?ie în ac?iunea principal?, având în vedere faptul c? p?streaz? simetria între dreptul de a impozita beneficiile ?i posibilitatea de a deduce pierderile. Referitor la acest aspect, atunci când o conven?ie pentru evitarea dublei impuneri atribuie statului membru în care se afl? sediul permanent competen?a de a impozita veniturile acestuia, faptul de a conferi societ??ii principale un drept de op?iune în ce prive?te deducerea pierderilor sediului permanent respectiv în statul membru în care î?i are sediul sau într?un alt stat membru ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre interesate.

Referitor la riscul unei duble deduceri a pierderilor, nu se poate exclude posibilitatea ca o societate s? invoce pierderile suferite de un sediu permanent care îi apar?ine, situat într?un alt stat membru, în statul membru în care î?i are sediul ?i ca ulterior, în pofida acestei imput?ri, acelea?i pierderi s? fie deduse în statul membru în care se afl? sediul permanent, atunci când acesta din urm? ob?ine un beneficiu, împiedicând astfel statul membru în care societatea principal? î?i are sediul s? impoziteze acest beneficiu.

(a se vedea punctele 25, 26, 33, 36, 39, 42 și 52-54 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

15 mai 2008(*)

„Libertatea de stabilire – Impozitare directă – Deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent situat într-un stat membru și care aparține unei societăți având sediul social într-un alt stat membru”

În cauza C-414/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin Decizia din 28 iunie 2006, primită de Curte la 11 octombrie 2006, în procedura

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

împotriva

Finanzamt Heilbronn,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul G. Arestis, doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), domnii E. Juhász și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 29 noiembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Lidl Belgium GmbH & Co. KG, de W. Schön și M. Schaden, Rechtsanwälte;
- pentru Finanzamt Heilbronn, de domnul C.-F. Vees, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma, C. Blaschke și H. Kube, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de doamnele M. Papida și I. Pouli, precum și de domnul K. Georgiadis, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J.-C. Gracia, în calitate de agenți;

- pentru guvernul olandez, de doamna H. G. Sevenster, precum și de domnii P. van Ginneken și M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru guvernul finlandez, de domnul J. Heliskoski și de doamna J. Himmanen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, de doamnele K. Wistrand și S. Johannesson, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna Z. Bryanston-Cross, în calitate de agent, asistat de doamna S. Lee, barrister;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 februarie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE și 56 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Lidl Belgium GmbH & Co. KG (denumit în continuare „Lidl Belgium”), pe de o parte, și Finanzamt Heilbronn (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, privind tratamentul fiscal aplicat de către autoritățile competente germane pierderilor suferite de un sediu permanent al societății menționate situat în Luxemburg.

Cadrul juridic

3 Conform articolului 2 alineatul 1 punctul 2 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri și stabilirea de reguli de asistență administrativă reciprocă în materie de impozite pe venit și pe capital și în materie de impozit comercial și impozit funciar încheiată la 23 august 1958 între Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Federală Germania (BGBl. II 1959, p. 1270), astfel cum a fost modificată prin protocolul adițional din 15 iunie 1973 (denumit în continuare „convenția”), sintagma „sediu permanent” este definită ca „un sediu de afaceri fix unde întreprinderea își exercită activitatea în întregime sau în parte”.

4 Articolul 2 alineatul 1 punctul 2 litera a) din convenție prevede un anumit număr de sedii considerate sedii permanente în sensul convenției.

5 Articolul 5 din convenție prevede:

„(1) Dacă o persoană domiciliată într-unul din statele cosemnatare obține venituri în calitate de antreprenor sau de coantreprenor al unei întreprinderi industriale sau comerciale ale cărei activități sunt desfășurate și pe teritoriul celui alt stat cosemnatar, impozitarea acestor venituri nu intră în competența acestui din urmă stat decât în măsura în care sunt obținute de un sediu permanent situat pe teritoriul său.

(2) În această privință, veniturile sediului permanent care pot fi impozitate sunt cele pe care le-ar fi realizat dacă ar fi fost o întreprindere distinctă care să efectueze operațiuni identice sau similare, în condiții identice sau similare, și care să realizeze operațiuni după modelul unei întreprinderi independente.

[...]"

6 Articolul 6 alineatul 1 din convenție are următorul cuprins:

„Atunci când o întreprindere dintr-un stat cosemnatar, participând la administrarea sau la structura financiară a unei întreprinderi din celălalt stat, stabilește cu această condiții economice sau financiare diferite de cele care ar fi fost convenite cu o întreprindere independentă sau îi impune astfel de condiții, veniturile pe care una dintre cele două întreprinderi le-ar fi realizat în mod normal, dar care nu au putut fi realizate în fapt din cauza acestor condiții, pot fi incluse în veniturile acestei întreprinderi și impozitate în consecință.”

7 Articolul 20 din aceeași convenție prevede:

„(1) Atunci când, conform articolelor precedente, statul de reședință are dreptul de a impozita venituri sau active, celălalt stat membru nu poate impozita aceste venituri sau active. [...]

(2) Sunt excluse din baza impozabilă a statului în care se află sediul veniturile și activele pentru care articolele precedente conferă celui alt stat un drept de impozitare, cu condiția să nu fie aplicabil alineatul 3. Cu toate acestea, impozitul pe venituri sau pe active a cărui aplicare este în sarcina statului de reședință este prelevat potrivit nivelului care corespunde venitului global sau întregului activ al persoanei impozabile.

[...]"

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 Lidl Belgium face parte din grupul Lidl și Schwarz și își exercită activitățile comerciale în domeniul distribuției de mărfuri. Lidl Belgium, care într-o primă fază și-a dezvoltat activitățile pe piața belgiană, a primit sarcina să intre din 1999 și pe piața din Luxemburg. Lidl Belgium a înființat în acest scop un sediu permanent.

9 Lidl Belgium este o societate în comandită cu sediul social în Germania, printre asociații săi numărându-se Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH, în calitate de comanditar, și Lidl Stiftung & Co. KG, în calitate de comanditar.

10 În cursul anului fiscal 1999, în discuție în acțiunea principală, sediul permanent al Lidl Belgium situat în Luxemburg a înregistrat o pierdere.

11 La momentul calculării veniturilor sale în scopul impozitării, Lidl Belgium a încercat să deducă această pierdere din baza impozabilă. Finanzamt a respins deducerea acestei pierderi, întemeindu-se în special pe scutirea veniturilor aferente acestui sediu permanent în temeiul dispozițiilor convenției.

12 La 30 iunie 2004, Finanzgericht Baden-Württemberg a respins acțiunea pe care Lidl Belgium o formulase împotriva deciziei Finanzamt.

13 Sesizat cu recursul declarat de Lidl Belgium, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu articolele 43 CE și 56 CE faptul că o întreprindere germană care obține venituri din activități de natură industrială sau comercială nu poate deduce pierderile aferente unui sediu permanent situat într-un alt stat membru (în acest caz, Marele Ducat al de Luxemburgului) la data stabilirii rezultatului său financiar pe motivul că veniturile legate de un astfel de sediu nu sunt supuse unei impozitări de origine germană, în temeiul convenției [...]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

14 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 43 CE și 56 CE se opun unui regim fiscal național care exclude posibilitatea ca o societate rezidentă, la data stabilirii rezultatului financiar și a calculării venitului impozabil, să invoce pierderile suferite într-un alt stat membru de un sediu permanent care îi aparține, în timp ce același regim fiscal conferă o astfel de posibilitate în cazul pierderilor suferite de un sediu permanent rezident.

Cu privire la domeniul de aplicare al articolelor 43 CE și 56 CE

15 Întrucât instanța de trimitere a menționat ambele dispoziții în întrebarea adresată, trebuie amintit că înființarea și deținerea integrală, de către o persoană fizică sau juridică stabilită într-un stat membru, a unui sediu permanent fără personalitate juridică distinctă situat într-un alt stat membru intră în domeniul de aplicare material al articolului 43 CE.

16 Presupunând că regimul fiscal în discuție în acțiunea principală ar avea efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi urmarea inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză a regimului fiscal respectiv în raport cu prevederile articolului 56 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 33, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 48 și 49, precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 34).

17 În consecință, regimul fiscal în discuție în acțiunea principală trebuie analizat în raport cu prevederile articolului 43 CE.

Cu privire la existența unei restricții în calea libertății de stabilire

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că libertatea de stabilire include, 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 desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35, Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID, C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 20, și Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 29).

19 Chiar dacă, potrivit textului lor, dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru de primire, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite conform legislației sale (a se vedea, printre altele, Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21,

precum și Hotărârea din 6 decembrie 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 33).

20 Aceste considerații se aplică și atunci când o societate stabilită într-un stat membru operează într-un alt stat membru prin intermediul unui sediu permanent.

21 Într-adevăr, după cum o demonstrează și dispozițiile convenției, un sediu permanent constituie în dreptul fiscal convențional o entitate autonomă. Astfel, conform articolului 2, convenția este aplicabilă atât persoanelor fizice și juridice, cât și tuturor tipurilor de sedii permanente prevăzute la alineatul 1 punctul 2 litera a) din acest articol, spre deosebire de alte categorii de entități enumerate la alineatul 1 punctul 2 litera b) din același articol, care sunt excluse din această definiție convențională a sediului permanent.

22 Această configurare a sediului permanent ca entitate fiscală autonomă este conformă cu practica juridică internațională astfel cum aceasta se reflectă în modelul convenției fiscale elaborat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), în special în articolele 5 și 7. Or, Curtea a avut deja ocazia să constate că nu este anormal ca statele membre să se inspire, în vederea repartizării competențelor în materie fiscală, din practica internațională și, mai ales, din modelele de convenții elaborate de OCDE (a se vedea Hotărârea din 12 mai 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec., p. I-2793, punctul 31, și Hotărârea din 23 februarie 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 48).

23 În ceea ce privește regimul fiscal în discuție în acțiunea principală, trebuie observat că o dispoziție care permite deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent în scopul stabilirii rezultatelor financiare și al calculării venitului impozabil al societății principale constituie o facilitate fiscală.

24 O astfel de facilitate fiscală nu este totuși acordată, în temeiul dispozițiilor regimului fiscal amintit, atunci când pierderile provin de la un sediu permanent situat într-un stat membru, altul decât cel în care este stabilită societatea principală.

25 În aceste condiții, situația fiscală a unei societăți cu sediul social în Germania și cu un sediu permanent într-un alt stat membru este mai puțin favorabilă decât cea pe care ar avea-o dacă sediul permanent ar fi stabilit în Germania. Din cauza acestei diferențe de tratament fiscal, o societate germană ar putea fi descurajată să își exercite activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru.

26 Se impune să se concluzioneze că regimul fiscal în discuție în acțiunea principală conține o restricție privind libertatea de stabilire.

Cu privire la existența unei justificări

27 Din jurisprudența Curții rezultă că o restricție privind libertatea de stabilire nu poate fi acceptată decât dacă aceasta se justifică prin motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie potrivită pentru garantarea realizării obiectivului respectiv și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hotărârea din 13 decembrie 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 35, Hotărârea *Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas*, citată anterior, punctul 47, precum și Hotărârea *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, citată anterior, punctul 64).

28 În această privință, instanța de trimitere subliniază, printre altele, că veniturile obținute de sediul permanent situat în Luxemburg nu sunt, conform dispozițiilor convenției, impozitate în statul membru de reședință al societății careia îi aparține.

29 În observațiile prezentate Curții, guvernele german, grec, francez olandez, finlandez, suedez și cel al Regatului Unit susțin, în esență, că o reglementare fiscală care restrânge posibilitatea unei societăți rezidente de a invoca pierderile suferite de un sediu permanent care îi aparține, situat într-un alt stat membru, în vederea stabilirii bazei impozabile a societății amintite poate fi, în principiu, justificat.

30 Guvernele amintite consideră că justificarea unei astfel de reglementări în raport cu dreptul comunitar se poate întemeia, în primul rând, pe necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre vizate și, în al doilea rând, pe necesitatea de a preveni riscul unei duble deduceri a pierderilor.

31 În ceea ce privește primul element invocat al justificării, trebuie amintit că, pentru a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre, poate fi necesar să se aplice, în cazul activităților economice ale societăților stabilite în unul din aceste state, doar normele fiscale ale acestuia atât pentru beneficii, cât și pentru pierderi (a se vedea Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 45, precum și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 54).

32 Într-adevăr, a conferi societăților un drept de opțiune în ceea ce privește luarea în calcul a pierderilor lor în statul membru unde sunt stabilite sau într-un alt stat membru ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, baza impozabilă sporind în primul stat și diminuându-se în cel de al doilea, până la concurența pierderilor transferate (a se vedea Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 46, și Oy AA, punctul 55).

33 În ceea ce privește relevanța primului element al justificării în raport cu împrejurările de fapt din acțiunea principală, trebuie remarcat că statul membru în care societatea careia îi aparține sediul permanent își are sediul ar avea, în lipsa unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, dreptul să impoziteze beneficiile obținute de o astfel de entitate. În consecință, obiectivul privind menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre interesate, care își găsește expresia în dispozițiile convenției, poate justifica regimul fiscal în discuție în acțiunea principală, având în vedere faptul că păstrează simetria între dreptul de a impozita beneficiile și posibilitatea de a deduce pierderile.

34 În împrejurări precum cele din acțiunea principală, a admite ca pierderile unui sediu permanent nerezident să poată fi deduse din veniturile societății principale ar avea drept consecință a permite acesteia din urmă să aleagă liber statul membru în care să invoce astfel de pierderi (a se vedea în acest sens Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 56).

35 În ceea ce privește al doilea element al justificării precizat în observațiile prezentate Curții, referitor la riscul unei duble deduceri a pierderilor, Curtea a admis că statele membre trebuie să se poată opune acestui risc (a se vedea Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 47, precum și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 47).

36 În această privință, trebuie subliniat că, în împrejurări precum cele care stau la baza acțiunii principale, există în mod evident un risc ca aceeași pierdere să fie invocată de două ori (a se vedea Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 48). Într-adevăr, nu se poate

excluză posibilitatea ca o societate să invoce pierderile suferite de un sediu permanent care îi aparține, situat într-un alt stat membru, în statul membru în care își are sediul și ca ulterior, în pofida acestei imputări, aceleași pierderi să fie deduse în statul membru în care se află sediul permanent, atunci când acesta din urmă obține un beneficiu, împiedicând astfel statul membru în care societatea principală își are sediul să impoziteze acest beneficiu.

37 În consecință, ambele elemente invocate ale justificării trebuie să fie considerate de statul membru în care se află sediul unei societăți ca fiind susceptibile să justifice o restricție privind libertatea de stabilire rezultând din tratamentul fiscal al rezultatelor negative obținute de un sediu permanent care aparține acestei societăți situat într-un alt stat membru.

38 Instanța de trimitere ridică totuși problema dacă elementele justificării indicate la punctele 44-50 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, care includ și necesitatea de a preveni riscul de evaziune fiscală, trebuie interpretate ca având caracter cumulativ sau dacă este suficientă existența doar a unuia dintre aceste elemente pentru ca regimul fiscal în discuție în acțiunea principală să fie considerat, în principiu, justificat.

39 În acest sens, trebuie amintit că, la punctul 51 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, Curtea sa pronunțat în sensul că cele trei elemente ale justificării luate împreună, pe care se întemeia reglementarea în discuție în acțiunea principală, urmăreau obiective legitime compatibile cu tratatul și constituiau astfel motive imperative de interes general.

40 Cu toate acestea, ținând seama de diversitatea situațiilor în care un stat membru poate invoca astfel de motive, nu se poate pretinde întrunirea tuturor elementelor justificării indicate la punctul 51 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, pentru ca o reglementare fiscală națională care restricționează libertatea de stabilire prevăzută la articolul 43 CE să poată fi, în principiu, justificată.

41 Astfel, în cauza în care sa pronunțat Hotărârea Oy AA, citată anterior, Curtea a recunoscut, printre altele, faptul că reglementarea fiscală națională în discuție putea fi, în principiu, justificată pe baza a două din cele trei elemente ale justificării reținute la punctul 51 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, și anume necesitatea de a ocroti repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și aceea de a preveni evaziunea fiscală, privite împreună (a se vedea Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 60).

42 De asemenea, regimul fiscal în discuție în acțiunea principală poate fi, în principiu, justificat prin raportare la două dintre elementele reținute la punctul amintit din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, respectiv necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și aceea de a preveni riscul unei duble deduceri a pierderilor.

43 Este de asemenea cert faptul că regimul menționat este de natură să garanteze realizarea obiectivelor vizate astfel.

44 În aceste condiții, rămâne de verificat dacă regimul fiscal în discuție în acțiunea principală nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite (a se vedea Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 53, și Oy AA, punctul 61).

45 Lidl Belgium și Comisia Comunităților Europene au făcut trimitere cu precizie la posibilitatea ca o societate principală să deducă pierderile suferite de un sediu permanent care îi aparține, cu condiția includerii în rezultatele sale viitoare a beneficiilor ulterioare ale sediului permanent respectiv până la concurența pierderilor imputate anterior. În acest context, Lidl Belgium se referă la sistemul aplicat în Republica Federală Germania înainte de 1999.

46 Trebuie subliniat că, la punctul 54 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, a fost evocată posibilitatea de a subordona beneficiul avantajului fiscal în cauză unei astfel de condiții, împreună cu posibilitatea de a subordona beneficiul avantajului respectiv condiției ca filiala stabilită într-un stat membru, altul decât cel în care se află societatea principală să fi profitat pe deplin de posibilitățile de deducere a pierderilor acordate în statul membru de reședință.

47 În această privință, Curtea a apreciat, la punctul 55 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, că o măsură care restrânge libertatea de stabilire depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite în cazul în care o filială nerezidentă a epuizat posibilitățile de deducere a pierderilor suferite în statul membru în care este situată în anul fiscal avut în vedere, precum și în anii fiscali anteriori și în cazul în care nu există posibilitatea ca pierderile filialei respective să poată fi deduse în acel stat în anii fiscali viitori.

48 La punctul 56 din hotărârea menționată, Curtea a mai precizat că, din moment ce societatea mamă rezidentă demonstrează autorităților fiscale naționale dintr-un stat membru că aceste condiții sunt îndeplinite, excluderea posibilității de a deduce din beneficiul său impozabil în acest stat membru pierderile suferite de o filială nerezidentă încalcă articolului 43 CE.

49 În ceea ce privește acțiunea principală, trebuie să se constate că reglementarea fiscală luxemburgheză prevede posibilitatea de a invoca în cursul anilor fiscali viitori, în scopul calculării bazei impozabile, pierderile unei persoane impozabile.

50 După cum s-a confirmat în cadrul dezbaterilor în fața Curții, Lidl Belgium a beneficiat în mod efectiv de o astfel de imputare a pierderilor suferite în 1999 de sediul său permanent în cursul unui an fiscal ulterior, respectiv în 2003, când această entitate a obținut beneficii.

51 Astfel, Lidl Belgium nu a demonstrat că erau îndeplinite condițiile stabilite la punctul 55 din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, care urmăresc determinarea situației în care o măsură care constituie o restricție în calea libertății de stabilire în sensul articolului 43 CE depășește ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective legitime recunoscute în dreptul comunitar.

52 Trebuie adăugat faptul că, anterior, Curtea a recunoscut interesul legitim al statelor membre de a preveni comportamente care pot repune în discuție dreptul de exercitare a competențelor lor fiscale. Referitor la acest aspect, atunci când o convenție pentru evitarea dublei impuneri atribuie statului membru în care se află sediul permanent competența de a impozita veniturile acestuia, faptul de a conferi societății principale un drept de opțiune în ce privește deducerea pierderilor sediului permanent respectiv în statul membru în care își are sediul sau într-un alt stat membru ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre interesate (a se vedea în acest sens Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 55).

53 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care preced, regimul fiscal în discuție în acțiunea principală trebuie considerat ca fiind proporțional în raport cu obiectivele pe care le urmărește.

54 Prin urmare, se impune a se răspunde la întrebarea adresată că articolul 43 CE nu interzice

ca o societate stabilită într-un stat membru să nu poată deduce din baza impozabilă pierderile aferente unui sediu permanent care îi aparține, situat într-un alt stat membru, în măsura în care, potrivit unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, veniturile acestui sediu sunt impozitate în acest din urmă stat membru, în care pierderile respective pot fi deduse în cadrul impozitării veniturilor acestui sediu permanent în cursul anilor fiscali viitori.

Cu privire la cheltuielile de judecată

55 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 (Camera a patra) declară:

Articolul 43 CE nu interzice ca o societate stabilită într-un stat membru să nu poată deduce din baza impozabilă pierderile aferente unui sediu permanent care îi aparține, situat într-un alt stat membru, în măsura în care, potrivit unei convenții pentru evitarea dublei impunerii, veniturile acestui sediu sunt impozitate în acest din urmă stat membru, în care pierderile respective pot fi deduse în cadrul impozitării veniturilor acestui sediu permanent în cursul anilor fiscali viitori.

Semnături

* Limba de procedură: germana.