

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### **Cauza C-650 din 2016 AS Bevola și Jens W. Trock ApS. Deducerea pierderilor corespunzătoare unor sedii permanente nerezidente la determinarea impozitului pe profit pentru societățile din cadrul unui grup**

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

12 iunie 2018

„Trimitere preliminară – Articolul 49 TFUE – Impozit pe profit – Libertatea de stabilire – Societate rezidentă – Profit impozabil – Degrevare fiscală – Deducere a pierderilor suferite de sediile permanente rezidente – Autorizare – Deducere a pierderilor suferite de sediile permanente nerezidente – Excludere – Excepție – Regim opțional de impozitare internațională la nivel de grup”

În cauza C-650/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca), prin decizia din 12 decembrie 2016, primită de Curte la 19 decembrie 2016, în procedura

**A/S Bevola,**

**Jens W. Trock ApS**

împotriva

**Skatteministeriet,**

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, domnul A. Tizzano, vicepreședinte, domnii M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas și J. Malenovský, președinți de cameră, domnii J.-C. Bonichot (raportor), M. Safjan, D. Šváby, doamna A. Prechal și domnii C. Lycourgos, M. Vilaras și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul R. Schiano, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 25 octombrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru A/S Bevola și Jens W. Trock ApS, de H. Peytz, avocat;
- pentru Skatteministeriet, de S. Morsbøe Jensen, avocat;
- pentru guvernul danez, de C. Thorning, în calitate de agent, asistat de S. Horsbøl Jensen, avocat;
- pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. De Socio, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul austriac, de F. Koppensteiner, de G. Eberhard și de E. Lachmayer, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels, de R. Lyal și de S. Maaløe, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 ianuarie 2018,  
pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între A/S Bevola și Jens W. Trock ApS, societăți de drept danez, pe de o parte, și Skatteministeriet (Ministerul Finanțelor, Danemarca), pe de altă parte, în legătură cu refuzul autorităților daneze de a autoriza Bevola să deducă din venitul său impozabil pierderile suferite de sucursala sa finlandeză.

### Dreptul danez

- 3 Articolul 8 alineatul 2 din selskabsskatteloven (Legea privind impozitul pe profit), astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 426 din 6 iunie 2005 (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”), prevede:

„Venitul impozabil nu include veniturile și cheltuielile care pot fi atribuite unui sediu permanent sau unui bun imobil situat într-o țară străină, în Insulele Feroe sau în Groenlanda, sub rezerva articolului 31 A. [...]”

4 Articolul 31 din aceeași lege prevede:

„1) Societățile, asocierile și celelalte entități care fac parte din același grup [...] fac obiectul unei impozitări comune (impozitare națională la nivel de grup). «Societăți, asocieri și alte entități care fac parte din același grup» înseamnă societățile, asocierile și celelalte entități care fac parte din același grup care la un moment dat în cursul exercițiului fiscal aparțin aceluiași grup (a se vedea articolul 31 C). În scopul aplicării alineatelor 2-7, bunurile imobile sunt asimilate sediilor permanente. «Societate-mamă ultimă» înseamnă acea societate care este societate-mamă fără a fi la rândul său o filială (a se vedea articolul 31 C).

2) Pentru societățile care fac obiectul impozitării la nivel de grup se stabilește un venit comun care constă în suma veniturilor impozabile ale fiecăreia dintre ele, calculate în conformitate cu normele generale ale legislației fiscale, cu excepțiile aplicabile societăților supuse regimului de impozitare la nivel de grup. Pierderile unui sediu permanent pot fi deduse din veniturile altor societăți doar în cazul în care, în conformitate cu normele din țara străină, din Insulele Feroe sau din Groenlanda, în care societatea are sediul, pierderile nu pot fi incluse în calcularea venitului societății în acea țară străină, în Insulele Feroe sau în Groenlanda, în care societatea are sediul, sau în cazul în care s-a optat pentru regimul de impozitare internațională la nivel de grup în temeiul articolului 31 A. Venitul comun se calculează după deducerea pentru fiecare societate în parte a pierderilor din exercițiile anterioare care pot fi reportate. În cazul în care venitul comun este pozitiv, profitul se distribuie proporțional între societățile generatoare de profit. În cazul în care venitul comun este negativ pentru un exercițiu fiscal, pierderile sunt repartizate în mod proporțional între întreprinderile care înregistrează pierderi, fiind reportate în conturile societății respective pentru compensare în anul fiscal următor. Pierderile unei societăți cu privire la perioadele anterioare impozitării la nivel de grup pot fi compensate numai cu profiturile aceleiași societăți. În reportarea pierderilor, în primul rând sunt compensate pierderile cele mai vechi. Pierderile unei societăți cu privire la anii fiscali precedenți pot face obiectul compensării cu profiturile unei alte societăți numai în cazul în care pierderile au survenit într-un an fiscal în care societățile în cauză au făcut obiectul unei impozitări la nivel de grup, iar perioada de impozitare la nivel de grup nu a fost întreruptă ulterior.

[...]

4) În sistemul impozitării naționale la nivel de grup, societatea-mamă ultimă care participă la aceasta este desemnată ca societate de gestiune în scopul impozitării naționale la nivel de grup. În cazul în care nu există o societate-mamă ultimă supusă impozitării în Danemarca, ci mai multe societăți daneze afiliate la nivel orizontal, una dintre societățile afiliate care participă la impozitarea la nivel de grup trebuie

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

să fie desemnată ca societate de gestiune. [...] Societatea de gestiune este responsabilă pentru plata impozitului pe venitul global. [...]

5) Toate societățile care participă la regimul de impozitare la nivel de grup trebuie să calculeze venitul impozabil raportat la aceeași perioadă ca societatea de gestiune, indiferent de exercițiul contabil stabilit de normele din materia dreptului societăților (a se vedea articolul 10 alineatul 5).

[...]

7) La calcularea venitului impozabil, o societate care participă la regimul de impozitare la nivel de grup poate opta să nu țină seama de pierderi, inclusiv de pierderile reportate din exercițiile fiscale precedente. Pierderile aferente venitului impozabil al unui sediu permanent din Danemarca supus impozitării la nivel de grup sau al unei filiale din Danemarca supuse impozitării la nivel de grup pot să nu fie luate în considerare atunci când veniturile sediului permanent sau ale filialei sunt luate în calcul la stabilirea venitului obținut în străinătate, cu condiția ca metoda de degrevare din țara respectivă să corespundă metodei de degrevare prevăzute la articolul 33 din Legea privind stabilirea impozitului pe venit. Suma care nu este luată în considerare trebuie, în schimb, să fie reportată în exercițiile financiare ulterioare în conformitate cu normele de la articolul 15 din Legea privind stabilirea impozitului pe venit. În cazul în care suma care nu este luată în considerare este mai mică decât pierderile totale, ea se distribuie proporțional între sursele generatoare de pierderi.”

5 Articolul 31 A alineatul 1 din Legea privind impozitul pe profit prevede:

„Societatea-mamă ultimă poate opta pentru impozitarea comună a societăților, a asocierilor și a celorlalte entități din cadrul grupului care participă la regimul de impozitare la nivel de grup în conformitate cu articolul 31; același lucru este valabil pentru toate societățile, asocierile și celelalte entități nerezidente din cadrul grupului în care niciunul dintre proprietarii de părți sociale nu este personal răspunzător de obligațiile societății și care distribuie profiturile proporțional cu capitalul subscris al proprietarilor de părți sociale (impozitare internațională la nivel de grup). De asemenea, fac obiectul acestei opțiuni toate sediile permanente și bunurile imobile situate în afara Danemarcei care aparțin acestor societăți, asocieri și alte entități, rezidente și nerezidente, care participă la regimul de impozitare la nivel de grup. Dispozițiile prevăzute la articolul 31 referitoare la impozitarea națională la nivel de grup se aplică *mutatis mutandis* impozitării internaționale la nivel de grup, sub rezerva dispozițiilor suplimentare și derogatorii prevăzute la alineatele 2-14. [...]

6 Articolul 31 A alineatul 3 din legea menționată are următorul cuprins:

„Opțiunea exprimată cu privire la impozitarea internațională la nivel de grup este obligatorie pentru societatea-mamă pentru o perioadă de 10 ani, sub rezerva dispozițiilor celei de a șasea și ale celei de a șaptea teze. [...] Societatea-mamă ultimă poate opta pentru încetarea perioadei de aplicare obligatorie a regimului de impozitare la nivel de grup, ceea ce va avea drept consecință reintegrarea completă în venitul impozitabil (a se vedea alineatul 11).”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 7 Bevola are sediul în Danemarca. Ea oferă game de produse destinate fabricării de camioane și de remorci utilizate în comerțul cu ridicata. Bevola este filiala și subfiliala unor societăți daneze, ele însele controlate de Jens W. Trock, societatea-mamă a grupului, care are de asemenea sediul în Danemarca.
- 8 Sucursala finlandeză a Bevola și-a încetat activitatea în cursul anului 2009. Potrivit acestei societăți, pierderile suferite de sucursala sa, în quantum net de aproximativ 2,8 milioane de coroane daneze (DKK) (aproximativ 375 000 de euro), nu au fost și nu pot fi deduse în Finlanda după această încetare a activității.
- 9 În aceste condiții, Bevola a solicitat să poată deduce aceste pierderi din venitul său impozabil în Danemarca aferent exercițiului 2009.
- 10 Administrația fiscală a respins această solicitare, arătând că articolul 8 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit nu permitea includerea în venitul impozabil a veniturilor și a cheltuielilor care pot fi atribuite unui sediu permanent sau unui bun imobil situat într-o țară străină, cu excepția cazului în care societatea a optat pentru regimul de impozitare internațională la nivel de grup, în temeiul articolului 31 A din această lege.
- 11 Întrucât refuzul administrației fiscale a fost confirmat printr-o decizie a Landsskatteretten (Comisia Fiscală Națională, Danemarca) din 20 ianuarie 2014, Bevola și Jens W. Trock au contestat această decizie la Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est, Danemarca). Ele susțin că Bevola ar fi avut posibilitatea să deducă pierderile în discuție dacă acestea ar fi fost suportate de o sucursală daneză și că această diferență de tratament constituie o restricție privind libertatea de stabilire în sensul articolului 49 TFUE. Această restricție ar depăși ceea ce este necesar pentru a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre într-o situație precum cea în care se află Bevola, în care nu există nicio posibilitate de a lua în considerare pierderile suferite de sucursala sa finlandeză. Ele apreciază că în situația Bevola poate fi transpusă soluția stabilită de Curte în Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), în care Curtea a statuat că este contrar dreptului Uniunii să se

excludă posibilitatea unei societăți-mamă rezidente de a deduce pierderile suferite de filiala sa nerezidentă atunci când aceasta din urmă a epuizat posibilitățile de luare în calcul a pierderilor în țara în care este stabilită.

12 Instanța de trimitere solicită să se stabilească relevanța acestui precedent, având în vedere în special posibilitatea, deschisă de dreptul național, de a se opta pentru un regim de „impozitare internațională la nivel de grup”, care ar permite o astfel de deducere.

13 În aceste condiții, Østre Landsret (Curtea de Apel a Regiunii de Est) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 49 TFUE se opune unui regim fiscal național precum cel în cauză în procedura principală, în temeiul căruia este posibil să se deducă pierderile sucursalelor naționale, însă nu este posibil să se deducă pierderile sucursalelor stabilite în alte state membre, nici măcar în condiții care corespund celor din Hotărârea [din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctele 55 și 56)], cu excepția cazului în care grupul a optat pentru o impozitare internațională la nivel de grup în condițiile menționate în procedura principală?”

#### **Cu privire la întrebarea preliminară**

14 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care exclude posibilitatea ca o societate rezidentă să deducă din profitul său impozabil pierderile suferite de sediul său permanent situat într-un alt stat membru, chiar și atunci când aceste pierderi nu mai pot fi luate în considerare cu titlu definitiv în acest alt stat membru, cu excepția cazului în care societatea rezidentă menționată a optat pentru un regim de impozitare internațională la nivel de grup precum cel în discuție în litigiul principal.

#### **Observații introductive**

15 Libertatea de stabilire pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii Europene include, potrivit articolului 54 TFUE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a-și exercita activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții.

16 Chiar dacă, potrivit modului lor de redactare, dispozițiile dreptului Uniunii referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului

național în statul membru gazdă, 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 în conformitate cu legislația sa (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, punctul 24).

- 17 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 (Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 20).
- 18 Astfel cum Curtea a statuat deja, o dispoziție care permite deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent în scopul stabilirii profitului impozabil al societății căreia îi aparține acest sediu constituie un avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 23).
- 19 Acordarea unui asemenea avantaj atunci când pierderile provin de la un sediu permanent situat în statul membru al societății rezidente, dar nu și atunci când aceste pierderi provin de la un sediu permanent situat într-un alt stat membru decât cel al acestei societăți rezidente are drept consecință faptul că situația fiscală a unei societăți rezidente care deține un sediu permanent într-un alt stat membru este mai puțin favorabilă decât cea pe care ar avea-o dacă acest sediu permanent ar fi situat în același stat membru în care este stabilită societatea respectivă. Din cauza acestei diferențe de tratament, o societate rezidentă ar putea fi descurajată să își exercite activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punctele 24 și 25).
- 20 Diferența de tratament care rezultă din legislația fiscală a unui stat membru în detrimentul societăților care își exercită libertatea de stabilire nu constituie însă o limitare a acestei libertăți dacă ea 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 20).

### ***Cu privire la diferența de tratament***

- 21 Potrivit articolului 8 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit, venitul impozitabil nu include veniturile și nici cheltuielile care pot fi atribuite unui sediu permanent sau unui bun imobil situat într-o țară străină, în Insulele Feroe sau în Groenlanda, sub rezerva dispozițiilor articolului 31 A din legea menționată. În conformitate cu acest articol 31 A, societatea-mamă ultimă poate opta pentru regimul de impozitare internațională la nivel de grup, și anume să decidă că toate societățile din cadrul grupului, indiferent dacă sunt sau nu sunt rezidente, inclusiv



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

sediile lor permanente și bunurile imobile situate în afara Danemarcei, vor fi impozitate în Danemarca.

- 22 În primul rând, trebuie să se examineze dacă articolul 8 alineatul 2 menționat instituie o diferență de tratament între societățile daneze care dețin un sediu permanent în Danemarca și cele al căror sediu permanent este situat într-un alt stat membru.
- 23 În această privință, trebuie să se arate că același articol 8 alineatul 2 exclude din venitul impozabil al societăților daneze atât veniturile, cât și cheltuielile care pot fi atribuite sediilor permanente ale acestora situate într-o altă țară. Or, renunțarea de către Regatul Danemarcei la exercitarea competenței sale fiscale asupra sediilor permanente ale unor societăți daneze situate în străinătate nu este în mod necesar dezavantajoasă pentru acestea din urmă și poate constitui chiar un avantaj fiscal, în special în cazul în care veniturile generate de sediul permanent sunt impozitate la o cotă mai redusă decât în Danemarca.
- 24 Potrivit instanței de trimitere, situația este totuși diferită într-un caz precum cel al societății Bevola, în care, întrucât sediul permanent nerezident și-a încetat activitatea, pierderile pe care le-a suferit nu au putut fi deduse și nu mai pot fi deduse în statul membru în care este situat. În fapt, societatea daneză este astfel împiedicată, de dispozițiile articolului 8 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit, să deducă pierderile suferite de acest sediu permanent nerezident, în timp ce ea ar putea opera această deducere dacă sediul său permanent ar fi fost situat în Danemarca. În aceste împrejurări, societatea daneză care deține un sediu permanent într-un alt stat membru suferă o diferență de tratament defavorabilă în raport cu cea care deține un astfel de sediu în Danemarca.
- 25 În al doilea rând, trebuie să se aprecieze dacă constatarea acestei diferențe de tratament poate fi repusă în discuție de posibilitatea, oferită, în temeiul articolului 31 A din Legea privind impozitul pe profit, societăților daneze care dețin filiale, sucursale sau bunuri imobile în alte state membre, de a opta pentru regimul de impozitare internațională la nivel de grup.
- 26 Desigur, în cadrul acestui regim opțional, o societate daneză poate să deducă din venitul său impozabil în Danemarca pierderile suferite de sediul său permanent situat într-un alt stat membru în același mod ca pierderile suferite de sediile sale permanente situate în Danemarca.
- 27 Totuși, beneficiul impozitării internaționale la nivel de grup este subordonat îndeplinirii a două condiții care reprezintă constrângeri puternice. Pe de o parte, el presupune ca ansamblul veniturilor grupului, indiferent dacă provin de la societăți, de la sedii permanente sau de la bunuri imobile situate în Danemarca sau într-o



altă țară, să fie supus impozitului pe profit în acest stat membru. Pe de altă parte, în conformitate cu articolul 31 A din Legea privind impozitul pe profit, opțiunea trebuie să fie exprimată, în principiu, pentru o perioadă minimă de zece ani.

- 28 Rezultă din ceea ce precedă că Legea privind impozitul pe profit instituie o diferență de tratament între societățile daneze care dețin un sediu permanent în Danemarca și cele al căror sediu permanent este situat într-un alt stat membru.
- 29 Această diferență de tratament ar putea face mai puțin atractivă pentru o societate daneză exercitarea libertății sale de stabilire prin constituirea de sedii permanente în alte state membre. Totuși, trebuie să se verifice dacă ea se referă la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv, astfel cum s-a amintit la punctul 20 din prezenta hotărâre.

### ***Cu privire la caracterul comparabil al situațiilor***

- 30 Guvernele danez, german și austriac susțin că o sucursală a unei societăți daneze stabilite într-un alt stat membru nu se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a unei sucursale daneze a unei astfel de societăți, întrucât aceasta nu este supusă competenței fiscale a Regatului Danemarcei. Curtea ar fi statuat în Hotărârea din 17 iulie 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), și în Hotărârea din 17 decembrie 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), că un sediu permanent situat într-un alt stat membru decât cel al sediului social al societății căreia îi aparține se află în aceeași situație ca un sediu situat în statul membru al sediului numai dacă acest din urmă stat supune și sediul permanent nerezident legislației sale fiscale și impozitează, prin urmare, veniturile acestui sediu permanent.
- 31 Deși este de acord cu această interpretare a Hotărârii din 17 iulie 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), și a Hotărârii din 17 decembrie 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Comisia Europeană apreciază că acestea contrazic jurisprudența anterioară a Curții, care nu acorda importanță motivului diferenței de tratament. În opinia Comisiei, acest motiv nu trebuie luat în considerare în cadrul analizei caracterului comparabil al situației transfrontaliere și al situației interne. În caz contrar, cele două situații ar fi considerate necomparabile, pentru simplul motiv că statul membru ar fi ales să le trateze în mod diferit.
- 32 În această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, analizarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (Hotărârea din 18 iulie 2007, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 38, Hotărârea din 25 februarie 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 22, precum și

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții, C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 28).

- 33 Contrar susținerilor Comisiei, Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), nu marchează abandonarea de către Curte a acestei metode de a aprecia caracterul comparabil al situațiilor, care este, de altfel, în mod expres aplicată în hotărâri ulterioare (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Masco Denmark și Daxima, C-593/14, EU:C:2016:984, punctul 29, Hotărârea din 22 iunie 2017 Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, punctul 53, precum și Hotărârea din 22 februarie 2018, X și X, C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctul 33).
- 34 În Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), și în Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), Curtea a considerat doar că nu este necesar ca ea să analizeze finalitatea dispozițiilor naționale în discuție atunci când acestea rezervă același tratament fiscal sediilor permanente situate în străinătate și celor situate pe teritoriul național. Astfel, atunci când legiuitorul unui stat membru tratează în mod identic aceste două categorii de sedii în scopul impozitării profiturilor realizate de ele, el admite că, în lumina modalităților și a condițiilor impozitării respective, nu există între cele două categorii menționate nicio diferență de situație obiectivă care ar putea justifica o diferență de tratament (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, EU:C:1986:37, punctul 20).
- 35 Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), nu pot fi totuși înțelese în sensul că, atunci când legislația fiscală națională tratează două situații în mod diferit, acestea din urmă nu pot fi considerate ca fiind comparabile. Astfel, Curtea a statuat că aplicarea unor regimuri fiscale diferite unei societăți rezidente după cum deține un sediu permanent rezident sau un sediu permanent nerezident nu poate constitui un criteriu valabil pentru a aprecia dacă situațiile pot fi în mod obiectiv comparabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 ianuarie 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, EU:C:2009:29, punctul 33). În rest, dacă s-ar admite că un stat membru poate aplica un tratament diferit în toate cazurile numai pentru motivul că sediul permanent al unei societăți rezidente este situat într-un alt stat membru, aceasta ar lipsi articolul 49 TFUE de conținut (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 23). În consecință, este necesar să se examineze caracterul comparabil al situațiilor ținând seama de finalitatea dispozițiilor naționale în discuție, în conformitate cu jurisprudența citată la punctele 32 și 33 din prezenta hotărâre.

- 36 În speță, articolul 8 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit exclude din venitul impozabil al societăților daneze profiturile și pierderile care pot fi atribuite unui sediu permanent situat într-un alt stat membru, cu excepția cazului în care societatea în discuție a optat pentru regimul de impozitare internațională la nivel de grup prevăzut la articolul 31 A din această lege. Această legislație urmărește să prevină dubla impunere a profiturilor și, în mod simetric, dubla deducere a pierderilor societăților daneze care dețin astfel de sedii permanente. Prin urmare, situația acestor societăți este cea care trebuie comparată cu cea a societăților daneze care dețin sedii permanente în Danemarca.
- 37 În această privință, Curtea a statuat că, în ceea ce privește măsurile prevăzute de un stat membru pentru a preveni sau a atenua dubla impunere a profiturilor unei societăți rezidente, societățile care dețin un sediu permanent situat într-un alt stat membru nu se află, în principiu, într-o situație comparabilă cu cea a societăților care dețin un sediu permanent rezident (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 24, și Hotărârea din 17 decembrie 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 27).
- 38 Totuși, în ceea ce privește pierderile care pot fi atribuite unui sediu permanent nerezident care și-a încetat orice activitate și ale cărui pierderi nu au putut fi și nu mai pot fi deduse din profitul său impozabil în statul membru în care și-a desfășurat activitatea, situația unei societăți rezidente care deține un astfel de sediu nu este diferită de cea a unei societăți rezidente care deține un sediu permanent rezident, din perspectiva obiectivului de a preveni dubla deducere a pierderilor.
- 39 În sfârșit, trebuie să se sublinieze că dispozițiile naționale în cauză, destinate să prevină dubla impunere a profiturilor și dubla deducere a pierderilor unui sediu permanent nerezident, tind în general să asigure că impozitarea unei societăți care deține un astfel de sediu corespunde capacității sale contributive. Or, capacitatea contributivă a unei societăți care deține un sediu permanent nerezident care a suferit pierderi definitive este afectată în același mod ca cea a unei societăți al cărei sediu permanent rezident a suferit pierderi. Prin urmare, cele două situații sunt comparabile și în această privință, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 59 din concluzii.
- 40 Rezultă din cele ce precedă că diferența de tratament în discuție în litigiul principal privește situații care sunt în mod obiectiv comparabile.

***Cu privire la justificarea restricției***

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 41 Regatul Danemarcei susține că această diferență de tratament poate fi justificată, în primul rând, prin menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.
- 42 În această privință, 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 dintre aceste state, doar normele fiscale ale acestuia atât pentru profituri, cât și pentru pierderi (Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 28).
- 43 În speță, dacă Regatul Danemarcei ar acorda societăților rezidente dreptul de a deduce pierderile provenite de la sediile lor permanente situate în alte state membre, fie în Danemarca, fie în statul membru în care este situat sediul permanent, chiar dacă ele nu ar fi optat pentru impozitarea internațională la nivel de grup, o asemenea posibilitate ar afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, baza impozabilă sporind într-un stat membru și diminuându-se în celălalt, în funcție de alegerea societății (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 44 Guvernul danez justifică, în al doilea rând, diferența de tratament în discuție în litigiul principal prin necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal.
- 45 În această privință, Curtea a admis deja că necesitatea de a proteja coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE. Cu toate acestea, pentru ca o astfel de justificare să fie admisă, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârea din 30 iunie 2016, Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 46 În speță, avantajul fiscal în discuție constă în posibilitatea unei societăți rezidente care deține un sediu de asemenea rezident să deducă din venitul său impozabil pierderile acestui sediu. Articolul 8 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit exclude de la acest avantaj societățile al căror sediu permanent este situat într-un alt stat membru, cu excepția cazului în care acestea au optat pentru regimul de impozitare internațională la nivel de grup prevăzut la articolul 31 A din această lege.
- 47 Acest avantaj fiscal are drept contrapartidă directă integrarea în rezultatul impozabil al societății rezidente a eventualelor profituri ale sediului permanent rezident. Invers, articolul 8 alineatul 2 din legea menționată scutește de impozitul pe profit profiturile realizate de sediul permanent situat într-un alt stat membru,

cu excepția cazului în care societatea care deține acest sediu a optat pentru regimul de impozitare internațională la nivel de grup prevăzut la articolul 31 A din această lege.

- 48 Astfel, însuși textul articolului 8 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit stabilește o legătură directă între avantajul fiscal în discuție și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată.
- 49 Această legătură directă este necesară în lumina obiectivului dispozițiilor naționale în discuție în litigiul principal, care urmăresc printre altele, așa cum s-a arătat la punctul 39 din prezenta hotărâre, să asigure că impozitarea unei societăți care deține un sediu permanent nerezident corespunde capacității contributive a acesteia.
- 50 Astfel, dacă s-ar permite unei societăți care deține un sediu permanent într-un alt stat membru să deducă din rezultatul său pierderile acestui sediu fără a fi impozitată pe profiturile acestuia din urmă, capacitatea contributivă a acestei societăți ar fi în mod sistematic subevaluată.
- 51 Menținerea coerenței regimului fiscal constituie astfel o justificare convingătoare a diferenței de tratament în discuție.
- 52 Pe de altă parte, prevenirea riscului de dublă luare în considerare a pierderilor, deși nu este invocată în mod explicit de guvernul danez, este de asemenea de natură să justifice un obstacol în calea libertății de stabilire, precum cel în discuție în prezenta cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 februarie 2015, Comisia/Regatul Unit, C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 24).
- 53 Legislația în discuție în litigiul principal poate fi justificată, prin urmare, de motive imperative de interes general referitoare, în același timp, la repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, la coerența regimului fiscal danez, precum și la necesitatea de a preveni riscurile de dublă deducere a pierderilor.
- 54 Cu toate acestea, mai trebuie să se verifice dacă legislația menționată nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

#### ***Cu privire la proporționalitate***

- 55 Astfel cum s-a arătat la punctele 26 și 27 din prezenta hotărâre, o societate daneză care deține un sediu permanent nerezident nu poate deduce pierderile care pot fi atribuite acestui sediu, cu excepția cazului în care recurge la regimul de impozitare internațională la nivel de grup, cu respectarea condițiilor aferente acestui regim.

- 56 În această privință, trebuie să se sublinieze că, dacă o societate rezidentă ar fi liberă să definească perimetrul acestei impozitări comune, ea ar putea să decidă, după bunul său plac, să includă în acesta numai sediile permanente nerezidente confruntate cu pierderi pe care le-ar deduce din venitul său impozabil în Danemarca, lăsând în afara perimetrului respectiv sediile care realizează profituri și care intră, în propriul stat membru, sub incidența unei cote de impozitare eventual mai avantajoase decât în Danemarca. De asemenea, posibilitatea care ar fi acordată societății rezidente de a modifica perimetrul de impozitare internațională la nivel de grup de la un an la altul i-ar permite acesteia să aleagă în mod liber statul membru în care trebuie luate în considerare pierderile sediului permanent nerezident în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctele 31 și 32). Astfel de posibilități ar periclita atât repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, cât și simetria dintre dreptul de a impozita profiturile și posibilitatea de a deduce pierderile urmărite de regimul fiscal danez.
- 57 Cu toate acestea, fără a fi necesar a se pronunța, în general, cu privire la caracterul proporțional, în lumina obiectivelor amintite la punctele 41-53 din prezenta hotărâre, al condițiilor de impozitare internațională la nivel de grup amintite la punctul 27 din aceasta, trebuie amintit că instanța de trimitere ridică, în speță, problema necesității diferenței de tratament în discuție în litigiul principal în cazul special în care pierderile sediului permanent nerezident sunt definitive.
- 58 Or, atunci când nu mai există nicio posibilitate de a deduce pierderile unui sediu permanent nerezident în statul membru în care este situat acesta, riscul dublei deduceri a pierderilor nu există.
- 59 Într-o asemenea situație, o legislație precum cea în discuție în litigiul principal depășește ceea ce este necesar pentru a urmări obiectivele vizate la punctele 41-53 din prezenta hotărâre. Astfel, corespondența dintre impozitare și capacitatea contributivă a societății este garantată mai mult dacă societatea care deține un sediu permanent într-un alt stat membru este autorizată, în acest caz specific, să deducă din rezultatul său impozabil pierderile definitive care pot fi atribuite acestui sediu.
- 60 Totuși, pentru a nu compromite coerența regimului fiscal danez, pentru a cărui menținere a fost în special adoptată legislația în discuție, deducerea acestor pierderi poate fi admisă numai cu condiția ca societatea rezidentă să facă dovada caracterului definitiv al pierderilor pe care solicită să le deducă din rezultatul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 56, precum și Hotărârea din 3 februarie 2015, Comisia/Regatul Unit, C-172/13, EU:C:2015:50, punctul 27).



- 61 În această privință, ea trebuie să dovedească faptul că pierderile în discuție îndeplinesc cerințele stabilite de Curte la punctul 55 din Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), la care face trimitere în mod întemeiat instanța de trimitere în întrebarea sa preliminară.
- 62 Astfel, la punctul 55 din hotărârea menționată, Curtea a statuat că restricția pe care o legislație a unui stat membru o impune libertății de stabilire este disproporționată într-o situație în care, pe de o parte, filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în statul său de reședință în exercițiul fiscal avut în vedere în cererea de degrevare, precum și în exercițiile fiscale anterioare și, pe de altă parte, nu există nicio posibilitate ca aceste pierderi să poată fi luate în considerare în statul său de reședință în exercițiile viitoare fie de ea însăși, fie de un terț, în special în cazul cesiunii către acesta a filialei respective.
- 63 Criteriul caracterului definitiv al pierderilor, în sensul punctului 55 din Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), a fost precizat la punctul 36 din Hotărârea din 3 februarie 2015, Comisia/Regatul Unit (C-172/13, EU:C:2015:50). Reiese din cuprinsul acestuia că caracterul definitiv al pierderilor suferite de o filială nerezidentă poate fi constatat numai dacă aceasta nu mai încasează venituri în statul membru în care are reședința. Astfel, atât timp cât această filială continuă să încaseze venituri, chiar minime, există o posibilitate ca pierderile suferite să mai poată fi compensate cu profituri viitoare realizate în statul membru în care aceasta are reședința.
- 64 Reiese din această jurisprudență, aplicabilă prin analogie pierderilor suferite de sediile permanente nerezidente, că pierderile care pot fi atribuite unui sediu permanent nerezident dobândesc un caracter definitiv atunci când, pe de o parte, societatea care îl deține a epuizat toate posibilitățile de a deduce pierderile respective pe care i le oferă legislația statului membru în care este situat acest sediu și, pe de altă parte, a încetat să încaseze vreun venit de la acel sediu, astfel încât nu mai există nicio posibilitate ca pierderile menționate să poată fi luate în considerare în statul membru respectiv.
- 65 Este de competența instanței naționale să aprecieze dacă aceste condiții sunt îndeplinite în cazul sucursalei finlandeze a Bevola.
- 66 În lumina ansamblului considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care exclude posibilitatea ca o societate rezidentă care nu a optat pentru un regim de impozitare internațională la nivel de grup precum cel în discuție în litigiul principal să deducă din profitul său impozabil



pierderile suferite de un sediu permanent situat într-un alt stat membru atunci când, pe de o parte, această societate a epuizat toate posibilitățile de a deduce aceste pierderi pe care i le oferă dreptul statului membru în care este situat acest sediu și, pe de altă parte, a încetat să încaseze vreun venit de la acel sediu, astfel încât nu mai există nicio posibilitate ca pierderile menționate să poată fi luate în considerare în statul membru respectiv, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 67 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care exclude posibilitatea ca o societate rezidentă care nu a optat pentru un regim de impozitare internațională la nivel de grup precum cel în discuție în litigiul principal să deducă din profitul său impozabil pierderile suferite de un sediu permanent situat într-un alt stat membru atunci când, pe de o parte, această societate a epuizat toate posibilitățile de a deduce aceste pierderi pe care i le oferă dreptul statului membru în care este situat acest sediu și, pe de altă parte, a încetat să încaseze vreun venit de la acel sediu, astfel încât nu mai există nicio posibilitate ca pierderile menționate să poată fi luate în considerare în statul membru respectiv, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.**