

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

Cauza C-228 din 2024. „Nordcurrent group” UAB. Scutirea la impozitul pe dividend plătite de o filială. Reclasificarea filialei ca fiind o formă de folosința a unui abuz fiscal.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

3 aprilie 2025

„ Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 2011/96/UE – Regimul fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite – Scutirea de impozitul pe profit pentru dividendele distribuite de o filială nerezidentă unei societăți-mamă rezidente – Articolul 1 alineatele (2) și (3) – Dispoziție antiabuz – Calificarea filialei ca fiind expresia unui demers care nu este onest – Etapele unui demers – Avantaj fiscal ”

În cauza C-228/24,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), prin decizia din 20 februarie 2024, primită de Curte la 26 martie 2024, în procedura

„Nordcurrent group” UAB

împotriva

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Kumin, președinte de cameră, domnul T. von Danwitz (raportor), vicepreședintele Curții, și domnul S. Gervasoni, judecător,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

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 „Nordcurrent group” UAB, de J. Karvelė, avocat, M. Mainionytė, I. Ščeponienė și G. Skirbutienė;
- pentru guvernul lituanian, de V. Kazlauskaitė-Švenčionienė și E. Kurelaitytė, în calitate de agenți;
- pentru guvernul belgian, de S. Baeyens și P. Cottin, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de R. Bénard și O. Duprat-Mazaré, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Ferrand și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8), astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015 (JO 2015, L 21, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2011/96”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „Nordcurrent group” UAB, o societate de drept lituanian (denumită în continuare „Nordcurrent”), pe de o parte, și Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspectoratul fiscal național de pe lângă Ministerul Finanțelor din Republica Lituania, denumit în continuare „inspectoratul”), pe de altă parte, în legătură cu scutirea de impozitul pe profit a dividendelor distribuite în beneficiul Nordcurrent de filiala sa Nordcurrent Ltd (denumită în continuare „filiala”), rezidentă în Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Considerentele (3)-(6) ale Directivei 2011/96 au următorul cuprins:

- „(3) Obiectivul prezentei directive 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) Gruparea societăților din diferite state membre poate fi necesară pentru a crea în Uniune[a Europeană] condiții similare celor de pe o piață internă și pentru a asigura astfel realizarea și buna funcționare a unei astfel de piețe interne. Aceste operațiuni nu ar trebui împiedicate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre. În consecință, este necesar să se prevadă, pentru asemenea grupuri de societăți din diferite state membre, norme de impozitare neutre din punct de vedere concurențial, pentru a permite întreprinderilor să se adapteze cerințelor pieței interne, să își mărească productivitatea și să își consolideze poziția concurențială la nivel internațional.
- (5) Asemenea grupări pot determina formarea de grupuri de societăți-mamă și filiale.
- (6) Înainte de intrarea în vigoare 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 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97)], dispozițiile fiscale care reglementau relațiile dintre societăți-mamă și filiale din state membre diferite variaua considerabil de la un stat membru la altul și erau în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru. Cooperarea între societățile din diferite state membre era astfel dezavantajată în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru. Era necesar să se elimine acel dezavantaj prin introducerea unui sistem comun, de natură să faciliteze gruparea societăților comerciale la scara Uniunii.”

4 Potrivit considerentelor (1)-(8) ale Directivei 2015/121:

- „(1) Directiva [2011/96] scutește de la reținerea la sursă dividendele și alte forme de repartizare a profitului plătite societăților-mamă de către filiale și elimină dubla impozitare a acestor venituri la nivelul societății-mamă.
- (2) Este necesar să se asigure că Directiva [2011/96] nu este utilizată în mod abuziv de către contribuabilii care intră sub incidența acesteia.
- (3) Unele state membre aplică dispoziții interne sau bazate pe acorduri, menite să combată evaziunea fiscală, fraudă fiscală sau practicile abuzive, în mod general sau într-un mod anume.

- (4) Totuși, dispozițiile respective pot avea grade diferite de strictețe și, în orice caz, sunt concepute pentru a reflecta particularitățile sistemului fiscal din fiecare stat membru. În plus, există state membre care nu au niciun fel de dispoziții interne sau bazate pe acorduri, vizând prevenirea abuzurilor.
- (5) Prin urmare, includerea în Directiva [2011/96] a unei norme comune minime antiabuz ar fi foarte utilă pentru prevenirea utilizărilor necorespunzătoare a directivei menționate și pentru asigurarea unei mai mari coerențe în ceea ce privește aplicarea acesteia în diferite state membre.
- (6) Aplicarea normelor antiabuz ar trebui să fie proporțională și să servească scopului specific de a combate un demers sau o serie de demersuri care nu sunt oneste, și anume care nu reflectă realitatea economică.
- (7) În acest scop, atunci când evaluează dacă un demers sau o serie de demersuri sunt abuzive, administrațiile fiscale ale statelor membre ar trebui să realizeze o analiză obiectivă a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante.
- (8) Statele membre ar trebui să utilizeze clauza antiabuz pentru a combate demersurile care, în ansamblul lor, nu sunt oneste, însă pot exista și cazuri în care etape sau părți distincte ale unui demers nu sunt, în mod individual, oneste. Statele membre ar trebui să poată folosi clauza antiabuz, de asemenea, pentru a combate respectivele etape sau părți specifice fără a aduce atingere celorlalte etape sau părți ale demersului care sunt oneste. Acest lucru ar asigura o eficiență maximă a clauzei antiabuz, garantând în același timp proporționalitatea sa. [...]"

5 Articolul 1 din Directiva 2011/96 prevede:

„(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

- (a) repartizării profiturilor primite de societățile din statul membru respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;

[...]

- (2) Statele membre nu acordă beneficiile prezentei directive unui demers sau unei serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentei directive, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante.

Un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți.

(3) În sensul alineatului (2), un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică.

(4) Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale, a fraudei fiscale sau a abuzurilor.”

6 Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2011/96 are următorul cuprins:

„(1) În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă și statul membru în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:

(a) să nu impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri nu sunt deductibile de filială și să impoziteze profiturile respective în măsura în care aceste profituri sunt deductibile de filială sau

(b) să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din quantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătită de filială și orice sub-filiale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și sub-filiala să îndeplinească condițiile enunțate în definițiile prevăzute la articolul 2 și să respecte cerințele prevăzute la articolul 3, până la limita quantumului reprezentând impozitul aferent datorat.”

7 Articolul 6 din Directiva 2011/96 prevede:

„Statul membru de care aparține societatea-mamă nu poate percepe taxa reținută la sursă pe profiturile pe care societatea-mamă le primește de la filială.”

Dreptul lituanian

8 Articolul 35 din Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind impozitul pe profit, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”) prevede la alineatul 1:

„[...] cu excepția cazurilor prevăzute la alineatele 2 și 3 ale prezentului articol, dividendele primite de o entitate lituaniană ca urmare a deținerii unor acțiuni, a unor părți ale capitalului social sau a altor drepturi în cadrul unei entități străine sau primite de un sediu permanent ca urmare a atribuirii unor acțiuni, a unor părți ale capitalului social sau a altor drepturi în cadrul unei entități străine sunt supuse unei cote a impozitului pe profit de 15 %. [...]”

- 9 Articolul 35 alineatul 2 din această lege prevede:

„Sunt scutite de impozitare dividendele primite de o entitate lituaniană ca urmare a deținerii unor acțiuni, a unor părți ale capitalului social sau a altor drepturi în cadrul unei entități străine care este înmatriculată sau constituită în alt mod într-un stat membru al Spațiului Economic European și al cărei profit este supus impozitului pe profit sau unui impozit echivalent ori primite de un sediu permanent ca urmare a atribuirii unor acțiuni, a unor părți ale capitalului social sau a altor drepturi în cadrul unei asemenea entități străine.”

- 10 Articolul 32 alineatul 6 din legea menționată prevede:

„Dispozițiile [...] articolului 35 alineatele 2 și 3 din prezentul capitol referitoare la scutirea de impozitul pe dividende nu se aplică unui demers sau unei serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului Directivei 2011/96 [...], nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante. Un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți. Un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 Activitatea comercială a Nordcurrent constă în crearea și distribuirea de jocuri electronice. În cadrul unui control fiscal la care a fost supusă această societate în 2023, inspectoratul a concluzionat că aceasta din urmă ar fi trebuit să plătească impozitul pe profit în cuantum de 3 205 211,53 euro pentru dividendele încasate de la filială în cursul anilor 2018 și 2019. Inspectoratul a ajuns la această concluzie după ce a constatat că în acești ani filiala intra sub incidența noțiunii de „demers care nu este onest”, nefiind întreprins din motive comerciale valabile.
- 12 În plus, inspectoratul a constatat că Nordcurrent își redusese în mod nejustificat profitul impozabil din anii respectivi prin deducerea unor comisioane plătite filialei pentru distribuirea de jocuri în cuantum total de 728 762,81 euro. În consecință, Nordcurrent a fost obligată la plata unui impozit pe profit stabilit suplimentar în cuantum de 586 722 de euro, majorat cu dobânzi de întârziere de 222 028,08 euro, și a unei amenzi în cuantum de 176 017 euro.
- 13 Potrivit inspectoratului, existența unui demers care nu este onest este demonstrată de faptul că în cursul anilor 2018 și 2019 filiala nu a dispus de resurse umane corespunzătoare numărului mare de jocuri distribuite, de clienți și de canale de vânzare, singura angajată a acesteia fiind directoarea sa, care dirija în

același timp alte șapte societăți. Tot potrivit inspectoratului, filiala nu dispunea nici de propriul loc de activitate, nici de bunuri materiale în Regatul Unit. De fapt, un număr mare de întreprinderi, și anume 97 110, ar fi fost înregistrate la aceeași adresă ca filiala, care era furnizată prin intermediul unui serviciu de înregistrare a sediilor de întreprinderi în această țară.

- 14 Prin urmare, inspectoratul a considerat că în anii 2018 și 2019 activitățile referitoare la crearea și la distribuirea de jocuri de către filială au fost în realitate desfășurate de angajații Nordcurrent însăși, care aveau acces la platformele utilizate de filială pentru publicitate și pentru distribuirea jocurilor.
- 15 Nordcurrent a contestat decizia inspectoratului la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania), care este instanța de trimitere. Această societate susține că filiala nu este expresia unui demers care nu este onest, ci îi conferă un avantaj comercial real. Înființată în 2009 și lichidată în 2021, filiala ar fi fost necesară în calitate de intermediar între Nordcurrent și platformele de publicitate și cele de distribuire a jocurilor până când această societate a reușit să încheie contracte directe cu asemenea platforme. În anii 2018 și 2019, Nordcurrent nu ar fi avut posibilitatea de a vinde jocuri direct din Lituania. Având în vedere modul de distribuire a jocurilor electronice, filiala nu ar fi avut nevoie de localuri fizice. De asemenea, încheierea de acorduri standard de distribuire de jocuri sau de achiziție de publicitate de către filială nu ar fi necesitat un alt personal decât directoarea.
- 16 Potrivit Nordcurrent, funcțiile de distribuție ale filialei i-au fost transferate parțial în cursul anului 2017, după încheierea unui acord cu platforma Google. În cursul anului 2018, organizarea activităților ar fi fost modificată, toate riscurile legate de crearea de jocuri, de finanțarea acestei creații și de cheltuielile de publicitate fiind transferate de la filială la Nordcurrent. Această din urmă societate ar fi fost cea care deținea, prin urmare, toate drepturile asupra jocurilor, filiala rămânând însărcinată numai cu distribuirea lor. Începând de la sfârșitul anului 2019, nicio activitate de distribuire de jocuri și de achiziție de anunțuri publicitare nu ar fi fost desfășurată prin intermediul filialei și s-ar fi decis lichidarea acesteia.
- 17 Comparând situația cu care este sesizată cu cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark (C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135), instanța de trimitere precizează că filiala primea venitul din activitatea pe care o desfășura în nume propriu și că nu acționa, așadar, ca o entitate-conductă inserată în structura grupului din care făcea parte, ci ca o entitate care genera ea însăși acest venit. Prin urmare, această instanță are incertitudini cu privire la aplicarea dispoziției antiabuz cuprinse la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 în cazul filialei.

- 18 Instanța de trimitere arată de asemenea că inspectoratul nu repune în discuție motivele înființării filialei și nici activitatea acesteia în alte perioade decât anii 2018 și 2019. În plus, instanța de trimitere evidențiază faptul că, potrivit Nordcurrent, nu ar fi existat un avantaj fiscal real pentru motivul că filiala, stabilită în Regatul Unit, realiza profit, iar cota impozitului pe profit la care este supus profitul impozabil în Lituania, și anume de 15 %, este inferioară celei aplicate în Regatul Unit, care este de 24 %.
- 19 În aceste condiții, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisia pentru litigii fiscale de pe lângă Guvernul Republicii Lituania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În împrejurări precum cele din prezenta cauză, este conformă cu obiectivele normei antiabuz prevăzute de [Directiva 2011/96] o practică națională în temeiul căreia o scutire de impozitul pe dividende nu este acordată unei societăți-mamă dintr-un stat membru pentru dividendele primite de la o filială stabilită în alt stat membru pentru motivul că o astfel de filială este recunoscută ca fiind expresia unui demers fiscal, în condițiile în care filiala nu este o societate-conductă, iar profitul repartizat cu titlu de dividende a fost generat de activități desfășurate sub numele filialei, astfel încât eliminarea filialei ar conduce la o situație în care nu ar exista niciun profit sau nicio plată a dividendelor?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, este conformă cu obiectivele normei antiabuz prevăzute de [Directiva 2011/96] o practică națională în temeiul căreia, în scopul recunoașterii unei filiale stabilite într-un alt stat membru ca fiind expresia unui demers fiscal ca atare, se efectuează o apreciere a împrejurărilor la momentul plății dividendelor, în cazul în care înființarea filialei este justificată de motive comerciale?
- 3) Norma antiabuz prevăzută de [Directiva 2011/96] poate fi interpretată în sensul că, în cazul în care o societate-mamă a primit dividende de la o filială stabilită într-un alt stat membru și care este recunoscută ca fiind expresia unui demers fiscal, această recunoaștere este suficientă în sine pentru a se considera că societatea-mamă, prin aplicarea scutirii de la plata impozitului pe dividende, a obținut un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului [Directivei 2011/96]? În plus, împrejurările referitoare la faptul că profitul realizat de o filială recunoscută ca fiind expresia unui demers fiscal a fost supus impozitului pe profit în statul membru de stabilire în conformitate cu normele naționale în vigoare în acest stat membru trebuie considerate relevante pentru a contesta constatarea obținerii unui avantaj fiscal sau a existenței unui demers?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 20 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale potrivit căreia unei societăți-mamă i se refuză, în statul membru de reședință, scutirea de impozitul pe profit pentru dividendele primite de la o filială stabilită într-un alt stat membru pentru motivul că această filială este expresia unui demers care nu este onest, în condițiile în care filiala menționată nu este o societate-conductă, iar profitul repartizat sub formă de dividende a fost realizat în cadrul activității desfășurate sub numele aceleiași filiale.
- 21 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că din articolul 4 alineatul (1) din Directiva 2011/96 reiese că, în cazul în care o societate-mamă, în calitate de asociată a filialei sale, primește profituri repartizate, statul membru în care este stabilită societatea-mamă trebuie să nu impoziteze profiturile respective sau să autorizeze această societate-mamă să deducă din quantumul impozitului datorat fracțiunea din impozitul filialei aferentă acelor profituri. În speță, potrivit dosarului de care dispune Curtea, Republica Lituania a optat pentru sistemul de scutire, care este prevăzut la articolul 4 alineatul (1) litera (a) din această directivă.
- 22 Însă, conform articolului 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96, care conține o dispoziție antiabuz, statele membre nu acordă beneficiile acestei directive unui demers sau unei serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului acestei directive, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante. Un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică.
- 23 Pentru interpretarea acestei dispoziții, trebuie să se țină seama nu numai de modul său de redactare, ci și de sistemul și de obiectivele Directivei 2011/96 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 mai 2022, Schneider Electric ș.a., C-556/20, EU:C:2022:378, punctul 40).
- 24 Sunt de asemenea relevante, în vederea interpretării dispoziției antiabuz, precizările pe care Curtea le-a furnizat, în temeiul principiului general al interzicerii abuzurilor, în cadrul jurisprudenței sale referitoare la Directiva 90/435, care era aplicabilă înainte de a fi abrogată prin Directiva 2011/96.

- 25 În ceea ce privește, mai întâi, modul de redactare a dispoziției antiabuz, acesta nu sugerează că dispoziția respectivă ar fi aplicabilă numai unor situații sau unor tipuri de demersuri specifice. Dimpotrivă, acesta adoptă o perspectivă globală care constă în identificarea eventualului caracter lipsit de onestitate al unui demers în raport cu toate faptele și circumstanțele relevante, acest demers fiind caracterizat prin lipsa unor motive comerciale valabile care să reflecte realitatea economică.
- 26 În ceea ce privește în continuare sistemul și obiectivele Directivei 2011/96, reiese din considerentele (4) și (5) ale Directivei 2015/121, care a inserat în Directiva 2011/96 dispoziția antiabuz cuprinsă de atunci la articolul 1 alineatele (2) și (3) din aceasta, că dispoziția respectivă este foarte utilă, în special având în vedere diversitatea sistemelor fiscale naționale, pentru prevenirea utilizărilor necorespunzătoare a acestei din urmă directive. Este necesar să se considere că, atât în raport cu poziția sa, și anume în cadrul primului articol din Directiva 2011/96, cât și cu obiectivul astfel exprimat, dispoziția menționată are un caracter transversal, ceea ce militează în favoarea unei interpretări care să permită aplicarea sa independent de circumstanțele în care au loc abuzuri. O interpretare mai restrictivă nu ar fi în concordanță cu obiectivul de a preveni utilizările necorespunzătoare.
- 27 În sfârșit, în jurisprudența sa referitoare la Directiva 90/435, Curtea a considerat ca fiind un demers artificial constituirea unui grup de societăți pentru motive care nu reflectă realitatea economică, care are o structură pur formală și are ca scop principal sau ca unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului dreptului fiscal aplicabil. Aceasta este situația în special atunci când, printr-o entitate-conductă inserată în structura grupului între societatea care plătește dividende și societatea din grup care este beneficiarul lor efectiv, plata impozitului pe dividende este evitată (Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark, C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctul 100).
- 28 Nu se poate deduce însă din aceste motive că dispoziția antiabuz s-ar aplica numai demersurilor care includ societăți-conductă și că situația în discuție în litigiul principal nu ar intra sub incidența acesteia. Dimpotrivă, din cuprinsul aceluiași punct din Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark (C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135), reiese că ipoteza unei societăți-conductă nu este decât un exemplu printre altele de aplicare a principiului interzicerii abuzurilor, ceea ce este semnalat prin utilizarea termenului „în special”.
- 29 Acest mod de a proceda prin intermediul unui exemplu pentru a aprecia caracterul abuziv al unei practici se înscrie în jurisprudența Curții în cadrul căreia aceasta a considerat de asemenea, în lumina principiului interzicerii abuzului de drept, că s-ar putea considera că o filială de tip „cutie poștală” sau „ecran” prezintă

caracterul unui demers pur artificial (Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 68).

- 30 Revine, așadar, instanței de trimitere sarcina de a verifica, având în vedere ansamblul faptelor în discuție în litigiul principal, dacă în speță sunt întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark, C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctele 98 și 99).
- 31 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare formulată că dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei practici naționale potrivit căreia unei societăți-mamă i se refuză, în statul membru de reședință, scutirea de impozitul pe profit pentru dividendele primite de la o filială stabilită într-un alt stat membru pentru motivul că această filială este expresia unui demers care nu este onest, în condițiile în care filiala menționată nu este o societate-conductă, iar profitul repartizat sub formă de dividende a fost realizat în cadrul activității desfășurate sub numele aceleiași filiale, cu condiția să fie întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive.

Cu privire la a doua întrebare

- 32 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale potrivit căreia numai situația existentă la datele de plată a dividendelor este luată în considerare pentru a califica o filială stabilită într-un alt stat membru ca fiind expresia unui demers care nu este onest, în condițiile în care înființarea acestei filiale se întemeia pe motive comerciale valabile, iar realitatea activității sale înaintea acestor date nu este repusă în discuție.
- 33 Această instanță precizează astfel că concluziile inspectoratului prin care se constată existența unui demers care nu este onest se raportează numai la situația existentă la data plății dividendelor care au fost scutite de impozitul pe profit. În schimb, inspectoratul nu repune în discuție nici înființarea filialei, nici activitatea desfășurată de aceasta înainte de aceste date, și anume înainte de anii 2018 și 2019.
- 34 Deși, având în vedere termenii dispoziției antiabuz, aplicarea acesteia pare să fie limitată la întreprinderea unui demers, din moment ce ea face referire în mod specific la aceasta în cuprinsul celor două alineate ale articolului 1 din Directiva 2011/96 care o conțin, trebuie să se ia în considerare și precizarea, formulată la

articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din această directivă, potrivit căreia un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți.

- 35 În această privință, din considerentul (8) al Directivei 2015/121 rezultă că pot exista și cazuri în care etape sau părți distincte ale unui demers nu sunt, în mod individual, oneste și ar putea, prin urmare, să intre sub incidența dispoziției antiabuz, ceea ce ar permite să se confere acestei dispoziții efect util deplin, garantând în același timp proporționalitatea sa.
- 36 În acest context, după cum a arătat guvernul francez în observațiile sale scrise, nu se poate exclude că un demers, întreprins inițial din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică, să trebuiască să fie considerat ca nefiind onest începând cu un anumit moment ca urmare a faptului că acest demers a fost menținut în pofida unei schimbări a circumstanțelor.
- 37 Prin urmare, posibilitatea de a aplica dispoziția antiabuz în cazul unor etape care nu au un caracter onest ale unui demers trebuie înțeleasă în sensul că pot fi luate în considerare circumstanțe ulterioare creării demersului pentru a aprecia dacă etapa demersului în discuție are un caracter onest sau nu.
- 38 Deși nu este, așadar, indicat să se limiteze aprecierea existenței unui abuz de drept la simpla creare a demersului în discuție, nu se poate face abstracție, pentru a constata un asemenea abuz, de circumstanțele prezente la data acestei creări sau, în orice caz, anterioare etapei demersului în cauză, etapă constituită în speță de plata dividendelor în discuție în litigiul principal.
- 39 Astfel, potrivit considerentului (7) al Directivei 2015/121, administrațiile fiscale ale statelor membre ar trebui să realizeze o analiză obiectivă a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante atunci când evaluează dacă un demers sau o serie de demersuri sunt abuzive. Această formulare este reluată în esență la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2011/96, potrivit căruia beneficiile acestei directive nu trebuie să fie acordate unor demersuri care nu sunt oneste, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante.
- 40 Reiese de asemenea din jurisprudența Curții referitoare la Directiva 90/435 că examinarea unui ansamblu de fapte este cea care permite să se verifice dacă sunt întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive (Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark, C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctul 98).
- 41 Rezultă că, într-o situație în care un demers este constituit din mai multe etape, toate faptele și circumstanțele relevante trebuie avute în vedere pentru a stabili că există una sau mai multe etape care nu sunt oneste. Niciun element din dispoziția

antiabuz nu sugerează că faptele și împrejurările relevante a căror examinare este necesară în acest scop ar fi limitate la situația existentă la data etapei din demers în cauză, și anume în speță plata dividendelor în discuție în litigiul principal.

- 42 Deși autoritățile naționale pot, așadar, să ia în considerare această din urmă situație pentru a califica o filială stabilită într-un alt stat membru ca fiind expresia unui demers care nu este onest, situația menționată nu poate fi singura relevantă în scopul unei asemenea calificări.
- 43 Având în vedere ceea ce precedă, dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale potrivit căreia, fără excepție, numai situația existentă la datele plății dividendelor este luată în considerare pentru a califica o filială stabilită într-un alt stat membru ca fiind expresia unui demers care nu este onest, în condițiile în care înființarea acestei filiale se întemeia pe motive comerciale valabile, iar realitatea activității sale înainte de aceste date nu este repusă în discuție.

Cu privire la a treia întrebare

- 44 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 trebuie interpretată în sensul că, atunci când o societate-mamă a primit dividende de la o filială calificată ca fiind expresia unui demers care nu este onest, această simplă calificare este suficientă pentru a constata că, întrucât a beneficiat de o scutire de impozit pe profit pentru aceste dividende, societatea-mamă a obținut un avantaj fiscal care contravine obiectului și scopului acestei directive.
- 45 Având în vedere termenii dispoziției antiabuz cuprinse la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96, trebuie îndeplinite două condiții pentru ca beneficiile acestei directive să fie refuzate. Pe de o parte, trebuie să fie vorba despre un demers care nu este onest, în sensul precizat la acest alineat (3). Pe de altă parte, demersul trebuie să fie întreprins cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului directivei respective.
- 46 Prin urmare, nu este suficient să se stabilească faptul că demersul nu este întreprins din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică, ceea ce corespunde definiției demersului care nu este onest enunțate la articolul 1 alineatul (3) din Directiva 2011/96. În plus, în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din această directivă, este necesar ca demersul să fie întreprins cu scopul principal de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului acesteia.

- 47 Această interpretare corespunde jurisprudenței Curții din care reiese că proba unei practici abuzive necesită, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care rezultă că, în pofida respectării formale a condițiilor prevăzute de reglementarea Uniunii, obiectivul urmărit de această reglementare nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv care constă în intenția de a obține un avantaj rezultat din reglementarea Uniunii creând în mod artificial condițiile necesare pentru obținerea acestuia (Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark, C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctul 97, precum și jurisprudența citată).
- 48 Dacă, pentru a constata că în speță societatea-mamă, întrucât beneficiază de o scutire de impozit pe profit pentru dividendele primite de ea de la o filială, obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului Directivei 2011/96, ar fi suficient să se califice filiala în discuție în litigiul principal ca neavând un caracter onest pe baza elementelor invocate de inspectorat, și anume o lipsă de resurse umane și materiale, precum și lipsa unei activități economice reale, elementul subiectiv legat de avantajul fiscal nu ar fi luat în considerare ca element distinct care permite să se stabilească calificarea drept abuz de drept, contrar jurisprudenței citate la punctul anterior din prezenta hotărâre.
- 49 Astfel, nu se poate considera că a califica filiala ca fiind expresia unui demers care nu este onest este suficientă pentru a refuza societății-mamă scutirea de impozitul pe profit pentru dividendele primite de la filială, în temeiul dispoziției antiabuz cuprinse la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96.
- 50 În sfârșit, în ceea ce privește noțiunea de avantaj fiscal, trebuie să se constate că aceasta nu este definită în Directivele 2011/96 și 2015/121.
- 51 Se ridică, așadar, problema dacă în speță avantajul fiscal vizat de aceste directive trebuie interpretat ca fiind scutirea de impozit menționată de Directiva 2011/96, ceea ce afirmă în esență guvernele lituanian, belgian și francez în observațiile lor respective, sau dacă trebuie interpretat într-un sens mai larg, propus de Nordcurrent și de Comisia Europeană, care ar lua în considerare aspectul dacă, având în vedere diferența dintre cota de impozit pe profit existentă în Regatul Unit și cea din Lituania, această societate a făcut o „economie de impozit”.
- 52 Simplul mod de redactare a dispoziției antiabuz cuprinse la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 nu impune să se considere că avantajul fiscal trebuie să fie evaluat în mod izolat. Dimpotrivă, astfel cum arată Comisia, cerința de a avea în vedere toate faptele și circumstanțele, prevăzută la această dispoziție, pledează în favoarea luării în considerare a efectului fiscal global care rezultă din realizarea demersului în statul membru în discuție.

- 53 În lipsa unei astfel de imagini de ansamblu, ar fi de asemenea dificil să se evalueze elementul subiectiv necesar pentru a constata existența unui abuz de drept. În această privință, nu se poate exclude că ar putea exista o altă justificare pentru întreprinderea unui demers într-un alt stat membru, în sensul că s-ar urmări să se obțină o diminuare a sarcinii fiscale, mai curând decât un avantaj prevăzut de această directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Denmark, C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135, punctul 110).
- 54 Prin urmare, faptul invocat de Nordcurrent că profiturile realizate de filială au fost supuse în Regatul Unit unei cote de impozitare superioare cotei impozitului pe profit care ar fi fost aplicată în Lituania, presupunând că ar fi dovedit, este un element relevant printre altele pentru a aprecia dacă scopul principal sau unul dintre scopurile principale ale existenței filialei la datele plății dividendelor în cauză era de a beneficia de un avantaj fiscal, în sensul dispoziției antiabuz cuprinse la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96.
- 55 Având în vedere ceea ce precedă, dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 trebuie interpretată în sensul că, atunci când o societate-mamă a primit dividende de la o filială calificată ca fiind expresia unui demers care nu este onest, această simplă calificare nu este suficientă pentru a constata că, întrucât a beneficiat de o scutire de impozit pe profit pentru aceste dividende, societatea-mamă a obținut un avantaj fiscal care contravine obiectului și scopului acestei directive.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

- 1) Dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015,**
- trebuie interpretată în sensul că**

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

nu se opune unei practici naționale potrivit căreia unei societăți-mamă i se refuză, în statul membru de reședință, scutirea de impozitul pe profit pentru dividendele primite de la o filială stabilită într-un alt stat membru pentru motivul că această filială este expresia unui demers care nu este onest, în condițiile în care filiala menționată nu este o societate-conductă, iar profitul repartizat sub formă de dividende a fost realizat în cadrul activității desfășurate sub numele aceleiași filiale, cu condiția să fie întrunite elementele constitutive ale unei practici abuzive.

- 2) Dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2015/121, trebuie interpretată în sensul că

se opune unei practici naționale potrivit căreia, fără excepție, numai situația existentă la datele plății dividendelor este luată în considerare pentru a califica o filială stabilită într-un alt stat membru ca fiind expresia unui demers care nu este onest, în condițiile în care înființarea acestei filiale se întemeia pe motive comerciale valabile, iar realitatea activității sale înainte de aceste date nu este repusă în discuție.

- 3) Dispoziția antiabuz cuprinsă la articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2015/121, trebuie interpretată în sensul că,

atunci când o societate-mamă a primit dividende de la o filială calificată ca fiind expresia unui demers care nu este onest, această simplă calificare nu este suficientă pentru a constata că, întrucât a beneficiat de o scutire de impozit pe profit pentru aceste dividende, societatea-mamă a obținut un avantaj fiscal care contravine obiectului și scopului Directivei 2011/96, cu modificările ulterioare.