

Recunoașterea pierderilor fiscale în spațiul european, în lumina jurisprudenței Curții de Justiție Europene

Cosmin Flavius Costăș¹

Problema recunoașterii pierderilor fiscale ale societăților comerciale din spațiul european reprezintă o chestiune spinoasă, în condițiile în care tentativele de armonizare fiscală sau de apropiere a legislațiilor statelor membre pentru acest domeniu au eșuat până în prezent. În aceste condiții, în ambianța revendicărilor statelor membre privind suveranitatea lor fiscală în domeniul impozitelor directe și competența lor de a impozita, revine Curții de Justiție Europene sarcina de a stabili reguli minimale în ceea ce privește regimul pierderilor fiscale, astfel încât să se asigure respectarea dreptului comunitar.

1. Introducere

1.1. Competența în materie fiscală la nivelul Uniunii Europene

Problema repartizării competențelor în materie fiscală între Comunitate și statele membre trebuie rezolvată prin raportarea distinctă la domeniul impozitelor indirecte și, respectiv, la domeniul impozitelor directe, întrucât situația se prezintă diferit.

Astfel, în ceea ce privește domeniul **impozitelor indirecte**, art. 93 din Tratatul CE constituie o bază juridică suficientă pentru armonizarea impozitelor indirecte, acțiunea Comunității fiind semnificativă în materia taxelor vamale, a accizelor și a taxei pe valoarea adăugată. După cum s-a indicat în literatura de specialitate², Comunitatea a dobândit chiar:

- o *competență exclusivă în materie vamală*, acolo unde statele membre și-au pierdut dreptul de a impozita atât comerțul intracomunitar, cât și comerțul internațional, iar Comunitatea este singura competentă să adopte legislație sau să încheie tratate internaționale în materie vamală;

- o *competență semiexclusivă în materie de TVA*, datorită faptului că există un volum impresionant de legislație comunitară, există un sistem comun de TVA, iar art. 401 din Directiva 2006/112/CE („Directiva TVA”)³ indică faptul că statele membre nu au dreptul de a menține sau institui vreo altă „taxă asupra cifrei de afaceri”.

Domeniul impozitelor indirecte nu este însă în prezent integral armonizat, astfel încât statele membre păstrează o anumită competență în materie, acolo unde Tratatul CE nu prevede competența exclusivă a Comunității sau aceasta nu și-a asumat asemenea competențe. De pildă, statele membre pot stabili cota de impunere în materie de TVA (cu respectarea limitelor minime impuse de Directiva TVA) sau nivelul accizelor percepute la nivel național, cu respectarea limitelor minime de accizare prevăzute de directivele comunitare în materie.

Cât privește domeniul **impozitelor directe**, baza juridică a acțiunii comunitare este mult mai restrânsă, astfel încât statele membre au susținut, în nenumărate ocazii (de exemplu, prin argumentele formulate în cauzele aduse în atenția Curții de Justiție Europene), faptul că dispun de o competență exclusivă în materie.

În fapt, în domeniul impozitelor directe Comunitatea se poate realmente baza doar pe *dispozițiile generale în materie de armonizare, cele ale art. 94 din Tratatul CE*, în temeiul căruia ar putea fi adoptate măsurile necesare „pentru apropierea acelor legi, regulamente sau practici administrative ale statelor

¹ Cosmin Flavius Costăș este avocat, membru al Baroului Arad, asistent universitar doctorand la Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca, Facultatea de Drept.

² S. Van Thiel, EU Case Law on Income Tax, Part I, Ed. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2001, p. 15.

³ Publicată în J.O. L 347 din 11 decembrie 2006, p. 1.

membre care afectează direct instituirea și funcționarea pieței interne”. Adăugând acestui element și *regula unanimității în materie fiscală* (art. 95 par. 2), putem înțelege de ce până în prezent art. 94 a constituit fundamentul juridic pentru doar patru directive⁴. Mai mult, în binecunoscuta afacere *Schumacker*⁵, Curtea de Justiție Europeană a precizat în mod expres faptul că „în stadiul actual al dreptului comunitar, impozitarea directă în sine nu cade în sarcina Comunității” (parag. 21)⁶.

1.2. Eforturi pentru apropierea legislațiilor fiscale ale statelor membre în ceea ce privește regimul pierderilor fiscale ale societăților comerciale

La nivel european, au fost efectuate unele demersuri în vederea adoptării unei soluții comune, aplicabile în întreg spațiul european. De pildă, în perioada 1984-1985, Comisia a formulat o propunere de directivă pentru reglementarea regimului pierderilor fiscale la nivel european⁷. Ca idee, propunerea avea în vedere un sistem de reportare a pierderilor fiscale pentru viitor (*carry forward*) nelimitat și o imputare asupra exercițiilor financiare anterioare (*carry back*) limitată la 3 ani. În lipsa consensului statelor membre, propunerea a fost retrasă în 1996⁸.

1.3. Rolul Curții de Justiție Europene

Așa cum s-a arătat în literatura de specialitate⁹, la nivel comunitar este necesară o distincție între „integrarea pozitivă” și „integrarea negativă”.

Integrarea pozitivă se realizează prin acțiuni pozitive, care pot fi clasificate în general în trei mari categorii: apropierea legislațiilor naționale (*approximation of laws*); coordonare între statele membre (*coordination of laws*); armonizarea legislațiilor naționale (*harmonisation of laws*).

Prin contrast, **integrarea negativă** este definită ca integrarea ce se realizează prin intermediul unor prohibiții legale vizând anumite măsuri ale statelor membre sau ale întreprinderilor care violează principiile de bază ale pieței comune (de pildă, în cazul distorsiunilor concurențiale sau a unor măsuri restrictive ori discriminatorii prin raportare la cele patru libertăți fundamentale), rolul primordial sub acest aspect revenind Curții de Justiție Europene.

În asigurarea respectării „regulilor jocului” la nivel comunitar, în special prin eliminarea restricțiilor aduse libertăților fundamentale consființite de Tratatul CE și pentru valorificarea principiului

⁴ Directiva nr. 90/435/CEE privind regimul fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor situate în state membre diferite; Directiva nr. 90/434/CEE privind regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor, diviziunilor și aporturilor la constituirea unei societăți; Directiva nr. 2003/48/CE în materia impozitării economiilor provenite din plata unor dobânzi; Directiva nr. 2003/49/CE referitoare la regimul fiscal comun aplicabil plății dobânzilor și redevențelor efectuate între societățile asociate din state membre diferite.

⁵ Afacerea C-279/93, Culegere 1995, p. I-225.

⁶ O altă discuție poate privi competența exterioară a Comunității, aceea de a încheia tratate în materie fiscală cu țări terțe. Fără a insista prea mult asupra temei, vom reține faptul că, pe temeiul art. 94 din Tratatul CE, Comunitatea beneficiază de o competență externă implicită, aceea de a intra în negocieri cu statele terțe pentru încheierea unor acorduri internaționale în domeniul impozitelor directe (Pentru unele considerații, a se vedea *F. Vanistendael*, Memorandum on the taxing powers of the European Union, EC Tax Review nr. 3/2002, p. 120-122.). Astfel, cu titlu general, Comunitatea a dobândit o competență externă în domenii precum tratamentul fiscal al dividendelor transferate în interiorul unui grup de societăți, tratamentul fiscal al dobânzilor și redevențelor, schimbul de informații în materie fiscală (în special în materia economiilor sub forma plăților de dobândă) și tratamentul fiscal al fuziunilor transfrontaliere, în toate aceste domenii fiind în principiu vorba de o competență partajată cu statele membre. În două domenii însă, ținând de sfera impozitelor directe, Comunitatea pare să fi dobândit o competență externă exclusivă: i) tratamentul fiscal al fuziunilor și transferurilor sediului societății în situații externe care implică societatea europeană (*societas europaea*) sau societatea cooperativă europeană; ii) schimbul de informații și impozitarea prin reținere la sursă în cazul economiilor sub forma plăților de dobândă în situații transfrontaliere.

⁷ J.O. C 253 din 20 septembrie 1984, p. 5.

⁸ Pentru o analiză a acestei propuneri și a altor demersuri, a se vedea *L.A. Denys*, Previous EU Proposals for Cross-Border Loss Relief, European Taxation nr. 9/2006, p. 443-447.

⁹ *B. Terra, P. Wattel*, European Tax Law, 4th edition, Ed. Kluwer Law International, Haga, 2005, p. 28-29.

nediscriminării, rolul primordial revine Curții de Justiție Europene. Altfel spus, în condițiile în care instrumentul legislativ este prea slab pentru ca tranziția spre ceea ce se dorește a fi Uniunea Europeană să reușească, apelul la „tratamentul de șoc”, prin intermediul hotărârilor Curții, se vedește absolut necesar.

Conform art. 220 parag. 1 din Tratatul CE, rolul primordial al Curții de Justiție Europene este acela de a se asigura de respectarea legii în ceea ce privește interpretarea și aplicarea dispozițiilor Tratatelor. Așa cum s-a indicat în literatura de specialitate¹⁰, la nivel comunitar, cel puțin pentru materia fiscală, rolul Curții de Justiție Europene este similar atât rolului unei Curți Constituționale, cât și rolului unei Curți Supreme: pe de-o parte, Curtea este garantul Tratatului CE, un document de valoare constituțională care fixează cadrul juridic al Comunității Europene; pe de altă parte, Curtea acționează și ca o instanță de casație în ceea ce privește legislația comunitară, asigurând interpretarea uniformă a legislației naționale elaborate pentru aplicarea directivelor comunitare sau a legislației cu efect direct conținute în regulamentele comunitare. Câteva particularități trebuie însă sesizate în ceea ce privește rolul de Curte Supremă a Curții de Justiție Europene:

- Curtea de Justiție Europeană se comportă ca o Curte Supremă pentru aceea parte a sistemului fiscal al statelor membre care cuprinde impozitele indirecte;

- instanțele naționale păstrează deplină jurisdicție în celelalte părți ale sistemului fiscal: impozitele pe venit și pe profit, contribuțiile sociale, taxele asupra succesiunilor sau proprietăților; în aceste domenii, Curtea de Justiție Europeană este obligată să apeleze la dispozițiile generale ale Tratatului, pronunțând astfel o hotărâre ca și cum ar fi o instanță constituțională ce aplică o normă juridică de rang constituțional.

Cât privește **rolul de Curte Constituțională**, acesta poate fi cu ușurință observat în situațiile în care Curtea de Justiție Europeană procedează la aplicarea directă a dispozițiilor Tratatului. În materie fiscală, o asemenea situație a fost și este întâlnită atunci când:

- Curtea aplică textele comunitare referitoare la interzicerea taxelor vamale, a restricțiilor cantitative și a măsurilor cu efect echivalent unor taxe vamale sau unor restricții cantitative (art. 23-31 din Tratatul CE);

- Curtea aplică regulile nediscriminării conținute în art. 90 din Tratatul CE;

- înalta instanță comunitară face aplicarea celor patru libertăți fundamentale și, în general, a principiului nediscriminării care rezultă din acestea.

În această ambianță trebuie înțeleasă acțiunea Curții în ceea ce privește chestiunile proprii temei de discuție a prezentei lucrări – regimul pierderilor fiscale ale societăților cu o activitate transfrontalieră.

2. Jurisprudența Curții de Justiție Europene în materia pierderilor fiscale ale societăților comerciale

Cazuistica înaltei instanțe comunitare poate fi analizată distinct, prin raportare la anumite probleme analizate de Curte cu ocazia afacerilor aduse în atenția ei de-a lungul timpului. Din motive de simplitate a expunerii, am apelat și noi la această soluție.

2.1. Pierderile fiscale ale societăților care dețin un sediu permanent¹¹ într-un alt stat membru

O primă speță care merită discutată, sub acest aspect, este afacerea *AMID*¹². În speță, a fost adus în discuție tratamentul fiscal al pierderilor suferite în Belgia de către o societate rezidentă care avea un sediu permanent în Luxemburg, profitul acestuia din urmă fiind scutit de impozitare în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri. Statul belgian a impozitat „beneficiul mondial”, compensând pierderile

¹⁰ *F. Vanistendael*, The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases, *EC Tax Review* nr. 3/1996, p. 114-115.

¹¹ Asupra noțiunii, a se vedea *R. Bufan, M.Șt. Minea (coordonatori)*, *Codul fiscal comentat*, Ed. Wolters Kluwer, București, comentariile aferente art. 8 C.fisc.

¹² Curtea de Justiție Europeană, hotărârea din 14 decembrie 2000, afacerea C-141/99, *Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID) c. Belgia*, publicată în *Culegere* 2000, p. I-11619.

societății-mamă din Belgia cu profitul sediului permanent din Luxemburg. Acest lucru a condus în mod evident la o situație de dublă impozitare a profitului realizat în Luxemburg, din moment ce pierderile fiscale realizate în Belgia nu puteau fi imputate asupra beneficiilor viitoare din acest stat.

Curtea a comparat în speță două situații juridice: situația societăților rezidente care aveau sedii permanente în Belgia și care puteau imputa pierderile fiscale asupra beneficiilor viitoare și situația societăților rezidente care aveau sedii permanente într-un alt stat membru, situația în care era obligatorie compensarea pierderilor fiscale realizate cu beneficiile realizate de aceste sedii permanente.

În mod evident, Curtea a decis că această diferență de tratament fiscal constituie o restricție nejustificată adusă principiului libertății de stabilire, consacrat de art. 43 (fostul art. 52) din Tratatul CE.

Acest raționament nu este însă aplicabil în situația în care se refuză deducerea din beneficiile societății-mamă a unor pierderi fiscale corespunzătoare unor sedii permanente situate într-un stat terț (în speță, pierderile fiscale ale unor sedii permanente aparținând unei societăți germane, situate în Statele Unite)¹³.

În afacerea *Lidl Belgium*¹⁴, unei societăți germane i s-a refuzat dreptul de deducere a pierderilor fiscale corespundente unui sediu permanent din Luxemburg, refuz fundamentat pe prevederile convenției de evitare a dublei impunerii germano-luxemburgheze, în temeiul căreia profitul unui asemenea sediu permanent nu făcea obiectul impunerii în Germania.

Deși a constatat că acest refuz constituie o restricție adusă libertății de stabilire, din moment ce deducerea era acordată pentru pierderile sediilor permanente din Germania, Curtea a apreciat că o asemenea restricție este justificată, întrucât:

- 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 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 (parag. 31-32);

- restrângerea libertății de stabilire este proporțională, întrucât pierderile fiscale ale sediului permanent pot fi compensate cu beneficiile viitoare din Luxemburg (parag. 49).

Recent, Curtea s-a pronunțat în afacerea *Krankenheim Ruhesitz*¹⁵. KR Wannsee, o societate stabilită în Germania, a avut, între anii 1982 și 1994, un sediu permanent în Austria. Până la sfârșitul anului 1990, aceasta a înregistrat, prin acest sediu, pierderi fiscale. La cererea KR Wannsee, aceste pierderi au fost luate în considerare în Germania, la calcularea bazei impozabile a acestei societăți, mai precis, având în vedere beneficiile realizate în Germania de aceasta din urmă în cursul perioadei de impunere corespunzătoare anilor 1982-1990.

Între anii 1991 și 1994, KR Wannsee a realizat pierderi fiscale la sediul său permanent din Austria, iar în cursul anului 1994 a înstrăinat acest sediu permanent. În aceste condiții, fiscul german a adăugat beneficiile realizate în cursul perioadei 1991-1994 de sediul permanent situat în Austria la suma totală a veniturilor realizate de KR Wannsee în Germania. Astfel, au fost impozitate *a posteriori* sumele deduse anterior în cadrul impunerii naționale cu titlu de pierderi realizate de sediul permanent din Austria.

În Austria, KR Wannsee a fost supusă la plata impozitului pe profit în anii 1992 și 1993, exerciții în cursul cărora sediul său permanent a realizat beneficii. Cu această ocazie, pierderile suferite anterior de această societate prin sediul permanent respectiv nu au fost luate în considerare, întrucât Austria nu permitea o deducere a pierderilor decât în subsidiar, în cazul în care luarea în considerare a acestora nu

¹³ Curtea de Justiție Europeană, ordonanța din 6 noiembrie 2007, afacerea C-415/06, *Stahlwerk Ergste Westig c. Finanzamt Düsseldorf-Mettmann*.

¹⁴ Curtea de Justiție Europeană, hotărârea din 15 mai 2008, afacerea C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co-KG c. Finanzamt Heilbronn*.

¹⁵ Curtea de Justiție Europeană, hotărârea din 23 octombrie 2008, afacerea C-157/07, *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin c. Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*.

era posibilă în statul unde era stabilită societatea de care depindea sediul permanent și, dat fiind că KR Wannsee realizase beneficii în Germania între anii 1982 și 1990, compensarea pierderilor suferite pentru anii 1992 și 1993 i-a fost refuzată în Austria.

Practic, KR Wannsee nu a beneficiat în mod real de nicio posibilitate de deducere a pierderilor fiscale realizate, din moment ce pierderile au fost reintegrate în baza de impunere în Germania, iar Austria nu a permis deducerea pierderilor din moment ce acestea au fost luate în considerare în Germania.

Prin hotărârea pronunțată, Curtea de Justiție Europeană a validat acest mecanism, apreciind că el este necesar pentru a asigura coerența sistemului fiscal german și că este proporțional, din moment ce sunt reintegrate doar pierderile fiscale deduse anterior. Unele constatări ale Curții ni se par deosebit de importante:

- în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente în ceea ce privește stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a capitalului în vederea eliminării dublei impuneri, dacă este cazul, pe cale convențională;

- respectiva competență implică de asemenea faptul că un stat membru nu poate fi obligat să ia în considerare, în scopul aplicării legislației sale fiscale, rezultatele eventual nefavorabile care decurg din particularitățile unei reglementări dintr-un alt stat membru, aplicabilă unui sediu permanent situat pe teritoriul acestui stat și care aparține unei societăți al cărei sediu se află pe teritoriul primului stat;

- libertatea de stabilire nu poate fi înțeleasă în sensul că un stat membru este obligat să își adapteze normele fiscale în funcție de cele ale unui alt stat membru în scopul de a garanta în toate situațiile o impozitare care șterge orice neconcordanță rezultată din reglementările fiscale naționale, dat fiind că deciziile luate de o societate în ceea ce privește înființarea de structuri comerciale în străinătate pot, după caz, să fie mai mult sau mai puțin avantajoase pentru o astfel de societate (parag. 48-50).

Trebuie menționată, de asemenea, o speță mai veche, *Futura Participations and Singer*¹⁶. Conform regulilor procedurale fiscale în vigoare în Luxemburg, societățile nerezidente nu erau obligate să țină în acest stat o contabilitate separată pentru afacerile lor, impozitul pe profit fiind determinat pe baze forfetare, ca parte din profitul total al societății-mamă. În același stat, era permisă reportarea pentru viitor a pierderilor fiscale realizate, sub condiția să existe „o legătură economică cu profitul realizat în acest stat, iar contabilitatea să fie ținută potrivit regulilor naționale”. Societatea *Futura Participations SA*, cu sediul la Paris, a înființat la Luxembourg o sucursală, denumită *Singer*. În lipsa unei contabilități proprii, în 1986 societatea *Singer* și-a determinat profitul impozabil pe baze forfetare, prin raportare la profitul societății-mamă. În declarația fiscală corespunzătoare acestui an, filiala a solicitat autorităților fiscale compensarea profitului realizat în 1986 cu pierderile fiscale realizate în perioada 1981-1985. Din moment ce *Singer* nu avea o contabilitate proprie pentru această perioadă, quantumul pierderilor fiscale a fost de asemenea determinat pe baze forfetare, reprezentând o parte din totalul pierderilor fiscale ale societății *Futura*. Refuzul autorităților fiscale de a proceda la recunoașterea acestor pierderi fiscale, în contextul neîndeplinirii obligațiilor prevăzute de legea procedurală luxemburgheză, a adus cauza în fața Curții de Justiție Europene.

Curtea a decis că art. 52 din Tratatul CEE (art. 43 din Tratatul CE) nu interzice ca un stat membru să condiționeze recunoașterea pierderilor fiscale, solicitată de un societate care are o sucursală pe teritoriul statului, dar este rezidentă într-un alt stat membru, de existența unei legături economice între pierderile fiscale și profitul realizat în acest stat, în condițiile în care contribuabilii rezidenți nu beneficiază de un tratament mai favorabil. Pe de altă parte, acest articol interzice ca un stat membru să condiționeze imputarea pe viitor a pierderilor fiscale, solicitată de un societate care are o sucursală pe teritoriul statului, dar nu este rezidentă, de faptul ca în anul în care s-au realizat pierderile societatea să fi ținut în acest stat membru o contabilitate referitoare la activitățile proprii în conformitate cu regulile naționale relevante. Statul membru poate totuși să-i solicite contribuabilului nerezident să demonstreze clar și precis faptul că quantumul pierderilor fiscale pe care acesta pretinde că le-a suferit corespunde, potrivit regulilor naționale

¹⁶ Curtea de Justiție Europeană, hotărârea din 15 mai 1997, afacerea C-250/95, *Futura Participations & Singer c. Administration des contributions*, publicată în Culegere 1997, p. I-2471.

ce privesc determinarea profitului și pierderilor pentru anul financiar în cauză, cu cuantumul pierderilor fiscale existente în realitate.

2.2. Pierderile fiscale și transferurile intragrup

Cele mai multe legislații fiscale restrâng imputarea pierderilor fiscale la contribuabilul care le-a realizat¹⁷. Prin urmare, o schimbare a structurii acționariatului unei companii sau o restructurare (de exemplu, o fuziune) poate restricționa sau elimina dreptul de deducere al unor asemenea pierderi. Mai mult, ca regulă generală, o pierdere fiscală realizată de către o societate din cadrul unui grup nu poate fi compensată cu profitul altei companii din același grup, indiferent dacă aceasta este sau nu stabilită în același stat, decât în situația aplicării unor măsuri fiscale specifice de consolidare la nivelul grupului. În general, regimurile de impozitare la nivelul grupului se aplică doar filialelor rezidente sau sediilor permanente ale societăților străine.

2.2.1. Compensarea pierderilor în cadrul unui grup multinațional de societăți din Uniunea Europeană

Prima cauză care trebuie adusă în discuție este afacerea *ICI*¹⁸. În speță, împreună cu o altă societate britanică, ICI a format un consorțiu prin intermediul căruia dețineau 49% și, respectiv, 51% dintr-o societate holding. Singurul scop al societății holding îl reprezenta deținerea de acțiuni la diverse filiale care operau în mai multe state. Una dintre filialele situate în Regatul Unit a realizat pierderi fiscale, iar ICI a încercat să compenseze partea care îi revenea din aceste pierderi cu profitul său impozabil din aceeași perioadă fiscală. Autoritățile fiscale britanice au respins cererea ICI cu motivarea că, potrivit legislației naționale, compensarea la nivelul grupului poate fi refuzată unui grup de societăți britanic, dacă majoritatea filialelor grupului sunt situate în afara Regatului Unit și indiferent de faptul că o parte dintre acestea erau constituite în interiorul Uniunii Europene.

Curtea de Justiție a decis că o asemenea soluție reprezintă o diferență de tratament nejustificată și, prin urmare, o restricție nepermisă adusă libertății de stabilire.

În afacerea *Marks & Spencer II*¹⁹, societatea-mamă Marks & Spencer solicita luarea în considerare, în Regatul Unit, a pierderilor fiscale înregistrate de filialele sale din Franța, Germania și Belgia. Compania britanică susținea în acest sens faptul că Regatul Unit ar trebui să permită deducerea pierderilor fiscale înregistrate în străinătate din profitul înregistrat în acest stat de societatea-mamă întrucât:

- Regatul Unit permitea deducerea pierderilor fiscale realizate de sediile permanente din străinătate;
- Regatul Unit permitea deducerea pierderilor fiscale înregistrate de filialele rezidente.

Un element particular al afacerii era acela că, la data solicitării, compania britanică înstrăinase una dintre filiale și le lichidase pe celelalte, cu consecința că aceste entități nu mai puteau realiza beneficii pe viitor.

¹⁷ Y. Masui, General Report – Group Taxation, International Fiscal Association, 2004, Vienna Congress, în Cahiers droit fiscal international, 2004, Vol. 89b, p. 21-67, în special p. 46.

¹⁸ Curtea de Justiție Europeană, hotărârea din 16 iulie 1998, afacerea C-264/96, *Imperial Chemical Industries (ICI) c. Colmer*, publicată în Culegere 1998, p. I-4695.

¹⁹ Hotărârea Curții de Justiție Europene (Marea Cameră) din 13 decembrie 2005 în cauza C-446/03, *Marks & Spencer (II)*, publicată în Culegere 2005, p. I-10837. Pentru detalii și comentarii, a se vedea S. Deleanu, G. Fabian, C.F. Costăș, B. Ioniță, Curtea de Justiție Europeană. Hotărâri comentate, Ed. Wolters Kluwer, București, 2007, p. 439-449. Pentru o serie de comentarii recente pe marginea afacerii Marks & Spencer, a se vedea seria de articole dedicate acesteia: P.M. Smit, Marks & Spencer: The Paradoxes; F. Vanistendael, “The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty Against the Imperatives of the Single Market; M Lang, Direct Taxation: is the ECJ Heading in a New Direction?; S. Douma, C. Naumburg, Are National Tax Systems Éclairé?; L. Denys, Previous EU Proposals for Cross-Border Loss Relief; G. Meussen, Recent EU Developments in Relation to the Marks & Spencer Case, toate publicate în European Taxation nr. 9/2006, p. 411-452.

Curtea de Justiție Europeană, prin hotărârea dată în cauză, a acceptat parțial argumentele societății Marks & Spencer, ținând cont de elementele particulare ale afacerii:

- *de plano*, posibilitatea ca un stat membru să aplice, în materia recunoașterii pierderilor fiscale, un tratament diferențiat filialelor rezidente și filialelor nerezidente (adică o restrângere adusă libertății de stabilire prevăzută de art. 43 și 48 din Tratatul CE), poate fi justificată de motive imperative de interes general, cum ar fi: păstrarea unei repartiții echilibrate a dreptului de a impune între statele membre (prin aplicarea integralității regulilor fiscale); prevenirea riscului ca pierderile fiscale să fie luate în considerare de două ori, în statul societății-mamă și în statul unde este situată filiala; reducerea posibilităților de evaziune fiscală, prin direcționarea rezultatelor defavorabile spre state membre care aplică cote de impozitare mai mari și în care semnificația fiscală a pierderilor este cea mai mare (parag. 45-49 din hotărâre);

- în speță însă, Curtea de Justiție a apreciat că mecanismul fiscal britanic depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite, întrucât:

- filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile existente în statul de rezidență de imputare a pierderilor fiscale pentru exercițiul fiscal în cauză și pentru exercițiile fiscale anterioare, chiar prin transferarea acestor pierderi unui terț sau prin imputarea lor asupra beneficiilor filialei din perioadele anterioare și

- nu există nicio posibilitate ca pierderile fiscale ale filialei nerezidente să fie luate în calcul în statul de rezidență pe viitor, la nivelul filialei sau a unui terț, în special atunci când filiala a fost vândută unui terț.

Cu alte cuvinte, Curtea a admis posibilitatea aplicării unui tratament diferențiat filialelor rezidente și celor nerezidente, cu condiția ca acest tratament să nu fie excesiv, adică să nu genereze imposibilitatea absolută a imputării pierderilor fiscale. Atrage atenția în particular faptul că înalta instanță comunitară a admis această soluție într-o ipoteză în care recuperarea ulterioară a pierderilor fiscale nu mai era posibilă, cel puțin în unele state membre, întrucât Marks & Spencer își lichidase activitatea pe continent²⁰.

2.2.2. Deducerea pierderilor din participațiile intragrup

O întrebare suplimentară care se pune este aceea de a ști dacă o societate-mamă, căreia îi este permis să deducă din baza de impozitare în statul de reședință pierderea suferită în raport de acțiunile deținute la o filială din același stat, ar trebui să beneficieze de același tratament pentru acțiunile deținute la o filială din alt stat membru.

În afacerea *Rewe Zentralfinanz*²¹, o societate-mamă germană (ITS, al cărei având cauză cu titlu universal este Rewe Zentralfinanz) deținea în Olanda o filială (KTH) și o subfilială (International Tourism Investment Holdings BV). Subfiliala deținea de asemenea participații la o societate din Regatul Unit (German Tourist Facilities Ltd.) și la o societate din Spania (Travelplan SA). Societatea-mamă a solicitat recunoașterea pierderilor fiscale înregistrate de filială și de cele două filiale ale subfilialei sale, în cuantum de aproximativ 46 de milioane mărci germane. În mod previzibil, organele fiscale germane au respins această cerere, pe considerentul că norma fiscală germană aplicabilă nu permitea acest lucru. Mai precis, compensarea pierderilor fiscale era posibilă doar în condițiile în care filialele dintr-un alt stat membru realizau beneficii, cu consecința că reportarea pierderilor fiscale nu era imediată. Merită menționat faptul că normele fiscale germane permiteau însă compensarea pierderilor fiscale înregistrate de filialele sau subfilialele societății-mamă din Germania.

Curtea a remarcat, în analiza făcută, că prin prisma dispozițiilor fiscale germane situația fiscală a unei societăți-mamă rezidente în Germania, care dispune de o filială și de o subfilială într-un alt stat membru, este mai puțin favorabilă decât cea pe care ar avea-o dacă respectiva filială și subfilială ar fi stabilite în

²⁰ A se vedea și *M. Lang*, *The Marks & Spencer Case - The Open Issues Following the ECJ's Final Word*, în *European Taxation* nr. 2/2006, p. 54-67.

²¹ Hotărârea Curții de Justiție Europene din 29 martie 2007, cauza C-347/04, *Rewe Zentralfinanz AG c. Finanzamt Köln-Mitte*, publicată în *Culegere* 2007, p. I-2647.

Germania. O astfel de diferență de tratament este în măsură să descurajeze societatea-mamă din prima ipoteză să își exercite activitățile prin intermediul filialelor sau subfilialelor stabilite în alte state membre. Pe baza acestei constatări și urmând întocmai recomandările Avocatului General, Curtea de Justiție Europeană a decis că legislația germană contravine principiului libertății de stabilire, garantat prin dispozițiile combinate ale art. 43 și art. 48 din Tratatul CE.

2.2.3. Transferuri financiare intragrup

În afacerea *Oy AA*²², Curtea de Justiție Europeană a decis că art. 43 din Tratatul CE nu se opune unui regim stabilit de legislația finlandeză, potrivit căruia o filială rezidentă în acest stat membru nu poate să deducă din veniturile sale impozabile un transfer financiar intragrup efectuat de aceasta în favoarea societății sale mamă decât în măsura în care aceasta din urmă are sediul în același stat membru. Înalta instanță comunitară a remarcat în special faptul că, într-o situație în care avantajul fiscal constă în posibilitatea de a efectua un transfer de venituri, excluzându-le pe acestea din urmă din veniturile impozabile ale autorului și integrându-le în cele ale beneficiarului, orice extindere a acestui avantaj la situații transfrontaliere ar avea drept efect să permită grupurilor de societăți să își aleagă liber statul membru în care să fie impozitat profitul acestora, în detrimentul dreptului statului membru al filialei de a impozita profitul generat de activități realizate pe teritoriul său.

Curtea a precizat expres faptul că posibilitatea de a transfera venitul impozabil al unei filiale către o societate-mamă nerezidentă implică riscul ca societățile să pună în practică mecanisme pur artificiale, astfel încât aceste transferuri să se facă către societăți-mamă stabilite în statele membre cu cel mai mic nivel de impozitare sau în state unde profitul nu ar fi impozitat deloc (parag. 56-58).

2.2.4. Împrumuturile intragrup (*thin capitalisation rules*)

Conform regulilor privind împrumuturile intragrup (*thin capitalisation rules*), atunci când o societate-mamă acordă un împrumut unei filiale în locul unei majorări de capital, dobânda plătită pentru împrumut nu este deductibilă și este tratată ca o distribuție de dividende. Acest lucru se întâmplă nu doar atunci când dobânzile sunt excesive, dar și atunci când filiala n-ar fi obținut un asemenea împrumut de la un terț.

În afacerea *Lankhorst-Hohorst*²³, Lankhorst-Hohorst era filială germană a unei societăți olandeze. Societatea-mamă olandeză a acordat Lankhorst-Hohorst un împrumut, însoțit de o scrisoare de suport, prin care se angaja să plătească datoriile filialei, dacă unii creditori ar fi ridicat asemenea pretenții. Ca urmare, Lankhorst-Hohorst a reușit să-și reducă semnificativ împrumuturile bancare contractate și costurile cu dobânzile aferente. Filiala a înregistrat pierderi fiscale. Ca urmare a controlului fiscal efectuat, fiscul german a considerat că dobânzile plătite de Lankhorst-Hohorst societății-mamă pentru împrumutul acordat reprezentau în realitate o distribuție mascată de profit sub formă de dividende și au impozitat această distribuție. De asemenea, organul fiscal a susținut faptul că niciun terț nu ar fi acordat un asemenea împrumut, întrucât Lankhorst-Hohorst nu putea oferi niciun fel de garanții, dat fiind gradul său ridicat de îndatorare. Pe de altă parte, în cazul împrumuturilor acordate de o societate germană unei filiale rezidente, dobânzile erau considerate cheltuieli deductibile.

Curtea de Justiție Europeană a decis că o asemenea distincție între societățile rezidente și societățile nerezidente era nejustificată.

Mai recent, în afacerea *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*²⁴, Curtea a evaluat regulile britanice și a decis că art. 43 din Tratatul CE se opune unei legislații a unui stat membru care restrânge

²² Hotărârea Curții de Justiție Europene din 18 iulie 2007, cauza C-231/05, *Oy AA*, publicată în Culegere 2007, p. I-6373.

²³ Curtea de Justiție Europeană, hotărârea din 12 decembrie 2002, în cauza C-324/00, *Lankhorst-Hohorst c. Finanzamt Steinfurt*, publicată în Culegere 2002, p. I-11779.

²⁴ Curtea de Justiție Europeană, hotărârea din 13 martie 2007, cauza C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c. Commissioners Inland Revenue*, publicată în Culegere 2007, p. I-2107.

posibilitatea pentru o societate rezidentă de a deduce, în scopuri fiscale, dobânzile plătite aferente fondurilor împrumutate de la o societate-mamă, directă sau indirectă, rezidentă într-un alt stat membru sau de la o societate rezidentă într-un alt stat membru controlată de către o astfel de societate-mamă, fără a supune acestei restrângeri o societate rezidentă care împrumută fonduri de la o altă societate de asemenea rezidentă, cu excepția cazului în care, pe de o parte, această legislație se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile care să permită identificarea unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale, prevăzând posibilitatea pentru contribuabil de a prezenta, dacă este cazul și fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, elemente referitoare la rațiunile de natură comercială aflate la baza operațiunii în cauză și, pe de altă parte, când existența unui astfel de aranjament este dovedită, respectiva legislație nu consideră aceste dobânzi profituri distribuite decât în măsura în care acestea depășesc ceea ce s-ar fi convenit în condiții de concurență deplină.

3. Concluzii

Din hotărârile Curții de Justiție Europene prezentate mai sus se pot desprinde câteva concluzii importante:

- Societățile care dețin mai multe sucursale în același stat membru se găsesc într-o situație comparabilă cu societățile care dețin sucursale în alte state membre, astfel încât compensarea pierderilor interne cu profitul scutit al sediilor permanente încălcă principiul libertății de stabilire, întrucât conduce la o sarcină fiscală mai mare (*AMID*).

- Dimpotrivă, nu reprezintă o restrângere nejustificată adusă libertății de stabilire refuzul compensării pierderilor fiscale ale unui sediu permanent din străinătate cu profitul din statul de reședință, atunci când într-o situație internă „pură” o asemenea posibilitate este recunoscută, în măsura în care o convenție de evitare a dublei impuneri atribuie dreptul de a impozita statului-sursă, acolo unde pierderile fiscale pot fi imputate pentru viitor (*Lidl Belgium*).

- Statele membre care admit consolidarea fiscală sunt obligate să ia în considerare pierderile fiscale ale filialelor din străinătate doar dacă și atunci când toate posibilitățile de imputare a pierderilor au fost epuizate în străinătate (*Marks & Spencer*).

- În cazul în care o societate-mamă deține într-o filială nerezidentă o participație de natură a-i conferi o influență certă asupra deciziilor acestei filiale străine și de a-i permite să îi stabilească activitățile, art. 52 din Tratatul CE (art. 43 CE) și art. 58 din Tratatul CE (art. 48 CE) se opun reglementării unui stat membru care restrânge, în ce privește o societate-mamă rezidentă în acest stat, posibilitățile de deducere fiscală a pierderilor suferite de respectiva societate cu titlu de amortizare a valorii participațiilor sale în filiale stabilite în alte state membre (*Rewe Zentralfinanz*).

- Negarea caracterului deductibil al transferurilor financiare intragrup este justificată în ipoteza în care societatea-mamă beneficiară are sediul într-un alt stat membru (*Oy AA*).

- În lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente în ceea ce privește stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a capitalului în vederea eliminării dublei impuneri, dacă este cazul, pe cale convențională; respectiva competență implică de asemenea faptul că un stat membru nu poate fi obligat să ia în considerare, în scopul aplicării legislației sale fiscale, rezultatele eventual nefavorabile care decurg din particularitățile unei reglementări dintr-un alt stat membru, aplicabilă unui sediu permanent situat pe teritoriul acestui stat și care aparține unei societăți al cărei sediu se află pe teritoriul primului stat (*Krankenheim Ruhesitz*).

- Cu excepția mecanismelor fiscale pur artificiale, statele membre trebuie să permită deducerea dobânzilor achitate de filiale în contul societăților-mamă, ca urmare a unor împrumuturi intragrup (*Lankhorst-Hohorst, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*).

Pe cale de consecință, așa cum s-a arătat recent și în literatura de specialitate, configurarea unui regim de consolidare la nivelul Uniunii Europene este în acest moment cea mai urgentă chestiune care trebuie avută în vedere²⁵.

²⁵ *J. Malherbe, P. Malherbe, I. Richelle, E. Traversa*, Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice, Ed. Larcier, Bruxelles, 2008, p. 143.