

Cauza C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

împotriva

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt GmbH

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

„Libertatea de stabilire – Acord privind Spațiul Economic European (SEE) – Legislație fiscală – Tratat fiscal al pierderilor suferite de un sediu permanent situat într-un stat membru al SEE și care aparține unei societăți având sediul statutar într-un stat membru al Uniunii Europene”

Sumarul hotărârii

1. *Acorduri internaționale – Acordul de instituire a Spațiului Economic European – Libertatea de stabilire – Dispozițiile tratatului – Domeniu de aplicare*

(art. 43 CE; Acordul privind SEE, art. 31)

2. *Acorduri internaționale – Acordul de instituire a Spațiului Economic European – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală – Impozit pe profit*

(Acordul privind SEE, art. 31)

1. Prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire interzic 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, trebuind considerate restricții toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți. Aceste principii se aplică atunci când o societate stabilită într-un stat membru își desfășoară activitatea într-un alt stat membru prin intermediul unui sediu permanent.

(a se vedea punctele 29-31)

2. Articolul 31 din Acordul privind Spațiul Economic European (SEE) nu se opune unui regim fiscal național care, după ce a permis luarea în considerare a pierderilor suferite de un sediu permanent situat într-un alt stat membru decât acela în care este stabilită societatea de care depinde acest sediu permanent, în scopul calculării impozitului pe venit al acestei societăți, prevede o reintegrare fiscală a acestor pierderi în momentul în care acest sediu permanent realizează beneficii, în cazul în care statul unde este situat acest sediu permanent nu acordă niciun drept de reportare a pierderilor suferite de un sediu permanent care aparține unei societăți stabilite într-un alt stat și în cazul în care veniturile unui astfel de sediu sunt scutite de impozit în statul în care își are sediul societatea de care depinde acesta din urmă în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate între cele două state vizate.

Desigur, un astfel de regim fiscal conține o restricție privind dreptul prevăzut la articolul 31 din Acordul privind SEE întrucât situația fiscală a unei societăți cu sediul statutar într-un stat membru și cu un sediu permanent într-un alt stat membru este mai puțin favorabilă decât aceea pe care ar avea-o dacă sediul permanent ar fi stabilit în primul stat membru. În realitate, deși totalitatea pierderilor înregistrate de sediul permanent situat într-un alt stat membru sunt deduse într-o primă

etapă din beneficiile realizate de societatea de care depinde în cadrul impozitării societății respective în primul stat membru și deși, procedând astfel, statul respectiv acordă un avantaj fiscal ca și cum acest sediu permanent ar fi situat pe teritoriul național, cu toate acestea prin reintegrarea, ulterior, a pierderilor acestui sediu permanent în baza impozabilă a societății de care depinde, deși acesta realizase beneficii, regimul fiscal național retrage beneficiul acestui avantaj fiscal, supunând astfel societățile rezidente cu sedii permanente într-un alt stat membru la un tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel de care beneficiază societățile rezidente cu sedii permanente situate pe teritoriul național. Din cauza acestei diferențe de tratament fiscal, o societate germană ar putea fi descurajată să continue să își exercite activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru.

Totuși, o astfel de restricție este justificată de necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal german. În această privință, reintegrarea pierderilor prevăzută de regimul fiscal în cauză nu poate fi dissociată de deducerea anterioară a acestora. În cazul unei societăți cu un sediu permanent situat într-un alt stat, față de care statul de rezidență al acestei societăți nu are niciun drept de impunere, această reintegrare reflectă astfel o logică simetrică. Așadar, există o legătură directă, personală și materială între cele două elemente ale mecanismului fiscal în cauză, întrucât reintegrarea respectivă constituie completarea logică a deducerii acordate anterior. În plus, această restricție este adecvată pentru atingerea acestui obiectiv, întrucât se aplică în mod perfect simetric, fiind reintegrate numai pierderile deduse. Pe de altă parte, această restricție este proporțională cu obiectivul vizat, în timp ce pierderile reintegrate nu sunt proporționale decât până la concurența valorii beneficiilor realizate.

Această constatare nu poate fi contestată de efectele combinate ale regimului fiscal respectiv și ale legislației fiscale din statul în care este situat sediul permanent. În absența unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente pentru stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a averii, în scopul eliminării, dacă este cazul, pe cale convențională, a dublei impuneri. 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. Chiar presupunând că efectul combinat al impunerii aplicate în statul în care este stabilit sediul societății de care depinde sediul permanent vizat și al impozitării datorate în statul în care este situat acest sediu ar putea conduce la o restricție privind libertatea de stabilire, o astfel de restricție este imputabilă numai celui de al doilea stat, această restricție rezultând nu din regimul fiscal din acțiunea principală, ci din repartizarea competențelor fiscale efectuată în cadrul convenției pentru evitarea dublei impozitări încheiate între cele două state vizate.

Nici afirmația potrivit căreia restricția care decurge din acest regim fiscal se justifică prin necesitatea de ași garanta coerența nu ar putea fi contestată de faptul că societatea de care depinde sediul permanent vizat lăsa înstrăinat și că soldul beneficiilor și al pierderilor realizate de acest sediu permanent în cursul existenței sale este negativ. Astfel, reintegrarea valorii pierderilor sediului permanent în rezultatele societății de care depinde este completarea indisociabilă și logică a deducerii anterioare a acestora.

(a se vedea punctele 34-39, 42-46, 48, 49 și 51-55 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

23 octombrie 2008(*)

„Libertatea de stabilire – Acord privind Spațiul Economic European (SEE) – Legislație fiscală – Tratat fiscal al pierderilor suferite de un sediu permanent situat într-un stat membru al SEE și care aparține unei societăți având sediul statutar într-un stat membru al Uniunii Europene”

În cauza C-157/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 29 noiembrie 2006, primită de Curte la 21 martie 2007, în procedura

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

împotriva

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,

CURTEA (Camera a patra),

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

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 iulie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Finanzamt für Körperschaften III in Berlin, de domnii J.-P. Panthen și P. Lamprecht, în calitate de agenți;
- pentru Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH, de J. Schönfeld, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul belgian, de doamna A. Hubert, în calitate de agent;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și C. ten Dam, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna Z. Bryanston-Cross, în calitate de agent,

asistat? de domnul R. Hill, barrister;

– pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnii R. Lyal ?i W. Mölls, în calitate de agen?i, având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 31 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, ?i Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (denumit în continuare „KR Wannsee”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu tratamentul fiscal în Germania al pierderilor suferite de un sediu permanent situat în Austria ?i care apar?ine KR Wannsee.

Cadrul juridic

Dreptul interna?ional

3 Articolul 6 din Acordul privind SEE prevede:

„F?r? a aduce atingere evolu?iilor viitoare ale jurispruden?ei, dispozi?iile prezentului acord, în m?sura în care sunt identice din punctul de vedere al con?inutului cu normele corespondente din Tratatul de instituire a Comunit??ii Economice Europene ?i cu Tratatul de instituire a Comunit??ii Europene a C?rbunelui ?i O?elului, precum ?i cu actele adoptate în aplicarea acestor dou? tratate, se interpreteaz?, în cadrul punerii lor în aplicare, în conformitate cu hot?rârile pertinente ale Cur?ii de Justi?ie a Comunit??ilor Europene emise înainte de data semn?rii prezentului acord.”

[traducere neoficial?]

4 Articolul 31 din Acordul privind SEE are urm?torul cuprins:

„1. În cadrul dispozi?iilor prezentului acord, nu exist? restric?ii în ceea ce prive?te libertatea de stabilire a resortisan?ilor unui stat membru al [Comunit??ii Europene] sau a resortisan?ilor unui stat [din Asocia?ia European? a Liberului Schimb (AELS)] pe teritoriul oric?ruia dintre aceste state. Aceast? dispozi?ie se aplic? ?i înfiin??rii de agen?ii, sucursale sau filiale de c?tre resortisan?ii oric?rui stat membru al [Comunit??ii Europene] sau ai unui stat AELS stabili?i pe teritoriul oric?ruia dintre aceste state.

Libertatea de stabilire cuprinde dreptul de a ini?ia ?i de a desf??ura activit??i în calitate de lucr?tori care desf??oar? o activitate independent? ?i de a înfiin?a ?i de a administra societ??i comerciale, cu prec?dere societ??i în sensul articolului 34 al doilea paragraf, în condi?iile prev?zute de legisla?ia ??rii respective în care are loc aceast? stabilire pentru propriii cet??eni, sub rezerva dispozi?iilor de la capitolul 4.

[...]” [traducere neoficial?]

5 Articolul 34 al doilea paragraf din Acordul privind SEE prevede:

„«Societ??i» înseamn? societ??i constituite în temeiul dreptului civil sau comercial, inclusiv societ??i cooperatiste, precum ?i orice alte persoane juridice reglementate de dreptul public sau privat, cu excep?ia celor non-profit.» [traducere neoficial?]

6 Conven?ia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit ?i pe capital ?i la taxele profesionale ?i impozitul funciar, încheiat? între Republica Federal? Germania ?i Republica Austria la 4 octombrie 1954 (BGBl. 1955 II, p. 749), astfel cum a fost modificat? prin Conven?ia din 8 iulie 1992 (BGBl. 1994 II, p. 122, denumit? în continuare „Conven?ia germano-austriac?”), prevede la articolul 4:

„1) Dac? o persoan? domiciliat? în unul dintre statele cosemnatate ob?ine venituri în calitate de antreprenor sau de coantreprenor al unei întreprinderi industriale sau comerciale ale c?rei activit??i sunt desf??urate ?i pe teritoriul celui alt stat cosemnatar, impozitarea acestor venituri nu intr? în competen?a acestui din urm? stat decât în m?sura în care sunt ob?inute de c?tre un sediu permanent situat pe teritoriul s?u.

2) În aceast? privin??, veniturile sediului permanent care pot fi impozitate sunt cele pe care le?ar fi realizat dac? ar fi fost o întreprindere distinct? care s? efectueze opera?iuni identice sau similare în condi?ii identice sau similare ?i care s? negocieze în mod independent cu întreprinderea al c?rei sediu permanent este.

3) În sensul prezentei [c]onven?ii, no?iunea «sediul permanent» este definit? ca un sediu de afaceri fix în care întreprinderea industrial? sau comercial? î?i exercit? activitatea în întregime sau în parte.

[...]

7 Articolul 15 din Conven?ia germano-austriac? prevede:

„1) Statul de reziden?? nu de?ine dreptul de impozitare în cazul în care acesta din urm? a fost atribuit în articolele anterioare celui alt stat contractant.

[...]

3) Alineatul 1 nu exclude ca statul de reziden?? s? impoziteze veniturile ?i capitalul care sunt de competen?a sa prin aplicarea cotei impozitului care corespunde venitului global sau întregului capital al contribuabilului.”

8 Articolul 12 litera b din Protocolul din 24 august 2000 la Conven?ia pentru prevenirea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit ?i pe capital ?i la taxele profesionale ?i impozitul funciar, încheiat? între Republica Federal? Germania ?i Republica Austria la 4 octombrie 1954 (BGBl. 2002 II, p. 734), prevede c? pierderile realizate începând cu exerci?iul 1998 urmeaz? s? fie luate în considerare pe baz? de reciprocitate în statul în care este situat sediul permanent vizat. Aceast? dispozi?ie are urm?torul cuprins:

„În cazul în care unele persoane cu re?edin?a în Germania sufer?, începând cu exerci?iul 1990 (1989/1990), pierderi aferente sediilor situate în Austria, pierderile eviden?iate anterior exerci?iului 1997 (1996/1997) inclusiv sunt luate în considerare conform dispozi?iilor articolului 2a alineatul 3 din legea german? privind impozitul pe venit [(Einkommensteuergesetz, BGBl. 1998 I, p. 1093, denumit? în continuare «EstG»)]. Începând cu anul de impozitare 1994, nu se aplic? luarea în considerare a sumelor deduse ini?ial, conform articolului 2a alineatul 3 a treia teză din legea german? privind impozitul pe venit. În timp ce în Germania nu se poate efectua un tratament fiscal conform acestor prevederi, ?inând seama de caracterul definitiv al impunerii ?i de imposibilitatea

de a reface procedura din cauza expirării termenului stabilit pentru determinarea impozitului, în Austria, luarea în considerare este posibilă sub forma unei deduceri a pierderilor. Pierderile evidențiate începând cu exercițiul 1998 (1997/1998) trebuie luate în considerare în statul unde este situat sediul potrivit principiului reciprocității. Normele susmenționate nu se aplică decât în cazul în care nu determină o dublă deducere a pierderilor.”

Dreptul german

9 Articolul 2 alineatul 1 din Legea privind măsurile fiscale aplicabile investițiilor efectuate de întreprinderile germane în străinătate [Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)] din 18 august 1969 (BGBl. 1969 I, p. 1211, denumit în continuare „AIG”), în vigoare la momentul situației de fapt din cauza principală, avea următorul cuprins:

„În cazul în care, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, persoana impozabilă integral urmează să fie scutită de impozitul pe venit în privința rezultatelor obținute dintr-o unitate industrială sau comercială stabilită într-un stat străin, la cererea persoanei impozabile, la calcularea valorii totale a veniturilor, trebuie să se deducă o pierdere aferentă acestor rezultate potrivit dispozițiilor dreptului fiscal național, în cazul în care această pierdere ar putea fi dedusă sau compensată de persoana impozabilă, dacă aceste venituri ar trebui scutite și în cazul în care valoarea pierderii nu depășește veniturile pozitive ale unei activități industriale sau comerciale care provin din alte unități stabilite în același stat străin, scutite în temeiul aceleiași convenții. În cazul în care aceasta nu determină compensarea pierderii, deducerea pierderii este autorizată în condițiile stabilite la articolul 10d din [EStG]. În conformitate cu prima și cu cea de a doua teză, valoarea dedusă trebuie luată din nou în considerare la calcularea sumei totale a veniturilor, pentru perioada de impozitare vizată, în cazul în care în una dintre perioadele de impozitare ulterioare rezultă pe ansamblu un sold pozitiv al rezultatelor obținute dintr-o activitate industrială și comercială care provin de la unități stabilite în acest stat străin, acest venit pozitiv fiind scutit conform convenției în cauză. A treia teză nu se aplică în cazul în care persoana impozabilă demonstrează că, în temeiul dispozițiilor edictate de statul străin care îi sunt aplicabile, nu este autorizată să deducă aceste pierderi din rezultatele altor ani decât acela în care s-a produs pierderea.”

10 Începând cu anul 1990, normele referitoare la dreptul de deducere au fost prevăzute la articolul 2 bis alineatul 3 din EStG.

Dreptul austriac

11 Până în 1988, dreptul fiscal austriac nu prevedea reportarea pierderilor suferite de societățile parțial impozabile, mai precis de sediile permanente care aparțin societăților cu sediul pe teritoriul unui alt stat decât Republica Austria. Deducerea pierderilor realizate de aceste sedii permanente a fost adoptată în Austria abia în 1989, și aceasta și în ceea ce privește pierderile realizate înainte de 31 decembrie 1988, în cursul celor șapte ani precedenți.

12 Cu toate acestea, o astfel de raportare nu a fost admisă pentru pierderile realizate de sediile permanente situate pe teritoriul Republicii Austria și care aparțin societăților stabilite într-un alt stat membru, mai precis, contribuabili parțial impozabili, decât în cazul în care întreprinderea vizată nu a realizat niciun beneficiu în ansamblu, adică față de veniturile globale. Așadar, pierderile suferite de un sediu permanent situat în Austria nu puteau fi luate în considerare decât în măsura în care erau superioare beneficiilor realizate în afara impozitării parțiale. În plus, o astfel de deducere nu era posibilă decât în măsura în care pierderile fuseseră determinate pe baza unei contabilități conforme cerințelor legale și nu fuseseră luate deja în considerare în cadrul unei impozitări în cursul exercițiilor fiscale anterioare.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

13 KR Wannsee, intimată în cadrul recursului, este o societate cu răspundere limitată stabilită în Germania, care a avut, între anii 1982 și 1994, un sediu permanent situat în Austria. Până la sfârșitul anului 1990, aceasta a înregistrat, prin acest sediu, pierderi în valoare totală de 2 467 407 DEM, din care 36 295 DEM pentru anul menționat.

14 La cererea KR Wannsee, aceste pierderi au fost luate în considerare de Finanzamt, recurent în cadrul aceluiași recurs, 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.

15 Între anii 1991 și 1994, KR Wannsee a realizat la sediul său permanent situat în Austria beneficii care se ridicau la 1 191 672 DEM, din care 746 828 DEM în cursul anului 1994, care face obiectul cauzei în acțiunea principală. În același an, KR Wannsee a înstrăinat acest sediu permanent.

16 În conformitate cu dispozițiile dreptului fiscal german în vigoare la acel moment, Finanzamt a adugat 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, Finanzamt a impozitat *a posteriori* sumele deduse anterior în cadrul impunerii naționale cu titlu de pierderi realizate de sediul permanent situat în Austria. În consecință, în ceea ce privește perioada de impunere în cauză în acțiunea principală, veniturile impozabile ale KR Wannsee au fost majorate cu beneficiile realizate prin respectivul sediu permanent în cursul acestui an, mai precis cu suma de 746 828 DEM.

17 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. Având în vedere faptul că Republica Austria nu permitea o deducere a pierderilor decât în subsidiar, în cazul în care luarea în considerare a acestora nu 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.

18 În ceea ce privește anul 1994, sediul permanent al KR Wannsee ar fi trebuit să facă obiectul unei impozitări a beneficiilor realizate în cursul acestui an, în conformitate cu dispozițiile fiscale austriece. Cu toate acestea, în Austria nu a fost aplicat niciun impozit pentru anul menționat cu titlu de impozit pe profit, contrar situației din anii 1992 și 1993.

19 În urma deciziei adoptate de Finanzamt de a calcula suma totală a veniturilor realizate de KR Wannsee în Germania ținând seama de beneficiile realizate prin sediul său permanent situat

în Austria, aceasta din urmă a introdus o acțiune împotriva deciziilor de impunere pentru anii 1992-1994, prin care solicita deducerea sumelor reintegrate în baza de calcul a impozitului aplicat în Germania. KR Wannsee și-a motivat acțiunea susținând că reintegrarea acestor sume în temeiul dispozițiilor AIG nu era legală din cauza limitării la șapte ani, în Austria, a reportului pierderilor.

20 Finanzgericht Berlin a respins acțiunea introdusă de KR Wannsee împotriva deciziilor de impunere pentru anii 1992 și 1993. În schimb, această instanță a admis acțiunea îndreptată împotriva deciziei de impunere pentru anul 1994.

21 Bundesfinanzhof, sesizat de Finanzamt cu această cauză în ultimul grad de jurisdicție, în legătură cu reintegrarea efectuată pentru exercițiul fiscal 1994, a exprimat îndoieli cu privire la conformitatea reglementării naționale cu dreptul comunitar.

22 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 31 din [Acordul privind SEE] se opune reglementării unui stat membru în temeiul căreia o persoană stabilită în acest stat membru și care este supusă impozitării acestuia în întregime poate, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, să deducă, în anumite condiții, la calcularea valorii totale a veniturilor, pierderi scutite de impozitul pe venit provenite de la un sediu permanent situat într-un alt stat membru,

– dar în temeiul căreia suma dedusă trebuie adăugată din nou, pentru perioada de impunere în cauză, la calcularea valorii totale a veniturilor în cazul în care, în cursul uneia dintre perioadele de impozitare ulterioare, sediul permanent situat în celălalt stat membru produce un rezultat de ansamblu pozitiv, ca urmare a veniturilor provenite dintr-o activitate comercială, care trebuie scutite în temeiul convenției pentru evitarea dublei impuneri,

– cu excepția cazului în care persoana impozabilă demonstrează că, potrivit dispozițiilor celui alt stat membru care îi sunt aplicabile, nu poate fi invocată «în general» o deducere a pierderilor în cursul altor ani decât anul propriu-zis al pierderilor, situație care nu se regăsește atunci când, chiar dacă în celălalt stat este admisă o deducere, în general, a pierderilor, această deducere nu este aplicabilă în situația concretă a persoanei impozabile?

2) În cazul unui răspuns afirmativ, dacă restricțiile privind deducerea pierderilor în celălalt stat membru (decât statul sursă) încalcă articolul 31 din [Acordul privind SEE] deoarece dezavantajează persoana parțial impozitată în acest stat pentru veniturile sale provenite de la sediul permanent față de persoana impozabilă integral, aceasta are vreun efect în statul gazd?

3) De asemenea, în cazul unui răspuns afirmativ, statul gazd trebuie să renunțe la impozitarea complementară a pierderilor sediului permanent străin dacă, în caz contrar, aceste pierderi nu ar putea fi deduse în niciun stat membru, întrucât sediul permanent din celălalt stat membru a fost abandonat?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la aplicabilitatea articolului 31 din Acordul privind SEE

23 În prealabil, trebuie să se sublinieze că prevederile Acordului privind SEE referitoare la libertatea de stabilire s-au aplicat în cursul perioadei cuprinse între 1 ianuarie și 31 decembrie 1994 în raporturile dintre Republica Federală Germania și Republica Austria, aderarea acesteia din urmă la Uniunea Europeană având loc la 1 ianuarie 1995.

24 În ceea ce privește domeniul de aplicare al prevederilor respective, Curtea s-a pronunțat în

sensul c? normele care interzic restric?iile privind libertatea de stabilire prev?zute la articolul 31 din Acordul privind SEE sunt identice cu cele impuse prin articolul 43 CE (a se vedea Hot?r?rea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C?471/04, Rec., p. I?2107, punctul 49). Curtea a precizat de asemenea c?, ?n domeniul analizat, normele Acordului privind SEE ?i cele ale Tratatului CE trebuie s? fac? obiectul unei interpret?ri uniforme (a se vedea Hot?r?rea din 23 septembrie 2003, Ospelt ?i Schl?ssle Weissenberg, C?452/01, Rec., p. I?9743, punctul 29, ?i Hot?r?rea din 1 aprilie 2004, Bellio F.lli, C?286/02, Rec., p. I?3465, punctul 34).

25 ?n privin?a aplicabilit??ii articolului 31 din Acordul privind SEE la situa?ia de fapt din cauza principal?, guvernul german sus?ine c?, ?in?nd cont de faptul c? ?n cursul anilor viza?i pentru deducerea pierderilor, ?i anume anii cuprin?i ?ntre 1982 ?i 1990, Acordul privind SEE nu era ?nc? ?n vigoare, mecanismul fiscal ?n cauz? ?n ac?iunea principal? nu poate fi evaluat prin prisma acestui articol, dat fiind c? momentul pertinent pentru a determina legisla?ia aplicabil? este momentul deducerii ini?iale a pierderilor.

26 ?n aceast? privin??, trebuie s? se arate c?, ?n pofida ?mprejur?rii de fapt subliniate astfel, elementul care trebuie apreciat de Curte nu este deducerea pierderilor, ci reintegrarea efectuat? pe plan fiscal ?i c? aceast? reintegrare a fost efectuat? ?n 1994. Or, ?ntruc?t Acordul privind SEE a intrat ?n vigoare la 1 ianuarie 1994, mecanismul fiscal ?n cauz? ?n ac?iunea principal? poate fi examinat prin prisma articolului 31 din acord.

Cu privire la existen?a unei restric?ii privind dreptul prev?zut la articolul 31 din Acordul privind SEE

27 Prin intermediul ?ntreb?rilor formulate, care trebuie analizate ?mpreun?, instan?a de trimitere solicit?, ?n esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 31 din Acordul privind SEE se opune unui regim fiscal na?ional care, dup? ce a permis luarea ?n considerare a pierderilor suferite de un sediu permanent situat ?ntr?un alt stat membru dec?t acela ?n care este stabilit? societatea de care depinde acest sediu permanent, ?n scopul calcul?rii impozitului pe venit al acestei societ??i, prevede o reintegrare fiscal? a acestor pierderi ?n momentul ?n care acest sediu permanent realizeaz? beneficii, ?n cazul ?n care statul unde este situat acest sediu permanent nu acord? niciun drept de reportare a pierderilor suferite de un sediu permanent care apar?ine unei societ??i stabilite ?ntr?un alt stat ?i ?n cazul ?n care veniturile unui astfel de sediu sunt scutite de impozit ?n statul ?n care ?i are sediul societatea de care depinde acesta din urm? ?n temeiul unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri ?ncheiat? ?ntre cele dou? state vizate.

28 Trebuie amintit c? libertatea de stabilire implic?, pentru societ??ile constituite ?n conformitate cu legisla?ia unui stat membru ?i care ?i au sediul statutar, administra?ia central? sau locul principal de desf??urare a activit??ii ?n cadrul Comunit??ii, dreptul de a??i desf??ura activitatea ?n statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agen?ii (a se vedea Hot?r?rea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C?307/97, Rec., p. I?6161, punctul 35, Hot?r?rea din 14 decembrie 2000, AMID, C?141/99, Rec., p. I?11619, punctul 20, ?i Hot?r?rea Keller Holding, citat? anterior, punctul 29).

29 Curtea a subliniat de asemenea c?, de?i, potrivit modului de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urm?resc s? asigure beneficiul tratamentului na?ional ?n statul membru gazd?, acestea interzic, ?n egal? m?sur?, ca statul membru de origine s? ?mpiedice stabilirea ?ntr?un alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i ori a unei societ??i constituite ?n conformitate cu legisla?ia sa (a se vedea Hot?r?rea din 16 iulie 1998, ICI, C?264/96, Rec., p. I?4695, punctul 21, ?i Hot?r?rea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C?298/05, Rep., p. I?10451, punctul 33).

30 ?n plus, potrivit jurispruden?ei constante, trebuie considerate astfel de restric?ii toate

m?surile care interzic, îngreuneaz? sau fac mai pu?in atractiv? exercitarea acestei libert??i (a se vedea Hot?rârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard, C?55/94, Rec., p. I?4165, punctul 37, ?i Hot?rârea din 5 octombrie 2004, CaixaBank France, C?442/02, Rec., p. I?8961, punctul 11).

31 Aceste principii se aplic? atunci când o societate stabilit? într?un stat membru î?i desf??oar? activitatea într?un alt stat membru prin intermediul unui sediu permanent (a se vedea Hot?rârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C?414/06, Rep., p. I?3601, punctul 20).

32 În ceea ce prive?te efectele regimului fiscal german din perspectiva dreptului comunitar, de la punctul 23 din Hot?rârea Lidl Belgium, citat? anterior, reiese c? dispozi?iile care permit deducerea pierderilor suferite de un sediu permanent în scopul stabilirii rezultatelor financiare ?i al calcul?rii venitului impozabil al societ??ii principale constituie un avantaj fiscal. A?adar, acordarea sau refuzul unui astfel de avantaj pe baza unui sediu permanent situat într?un alt stat membru decât acela în care este stabilit? societatea respectiv? trebuie considerat un element care poate afecta libertatea de stabilire.

33 Desigur, contrar reglement?rii care a f?cut obiectul Hot?rârii Lidl Belgium, citat? anterior, regimul fiscal german în cauz? în ac?iunea principal? prevede luarea în considerare a pierderilor suferite de sediul permanent respectiv în contul societ??ii stabilite în Germania, de care depinde sediul permanent situat în Austria.

34 În realitate, astfel cum s?a ar?tat la punctul 14 din prezenta hot?râre, totalitatea pierderilor înregistrate de sediul permanent situat în Austria au fost deduse într-o prim? etap? din beneficiile realizate de societatea de care depinde în cadrul impozit?rii societ??ii respective în Germania.

35 Procedând astfel, Republica Federal? Germania a acordat un avantaj fiscal societ??ii rezidente de care depindea sediul permanent situat în Austria, ca ?i cum acest sediu permanent ar fi fost situat în Germania.

36 Cu toate acestea, prin reintegrarea, ulterior, a pierderilor acestui sediu permanent în baza impozabil? a societ??ii de care depindea, de?i acesta realizase beneficii, regimul fiscal german a retras beneficiul acestui avantaj fiscal.

37 De?i această reintegrare a avut loc numai pân? la concuren?a valorii beneficiilor realizate de acela?i sediu permanent, nu este mai pu?in adev?rat c?, în această m?sur?, legisla?ia german? a suspus astfel societ??ile rezidente cu sedii permanente în Austria la un tratament fiscal mai pu?in favorabil decât cel de care au beneficiat societ??ile rezidente cu sedii permanente situate în Germania.

38 În aceste condi?ii, situa?ia fiscal? a unei societ??ii cu sediul statutar în Germania ?i cu un sediu permanent în Austria este mai pu?in favorabil? decât aceea pe care ar avea?o dac? sediul permanent ar fi stabilit în Germania. Din cauza acestei diferen?e de tratament fiscal, o societate german? ar putea fi descurajat? s? continue s? î?i exercite activit??ile prin intermediul unui sediu permanent situat în Austria (a se vedea Hot?rârea Lidl Belgium, citat? anterior, punctul 25).

39 Trebuie s? se constate c? regimul fiscal în cauz? în ac?iunea principal? cuprinde o restric?ie privind dreptul prev?zut la articolul 31 din Acordul privind SEE.

Cu privire la existen?a unei justific?ri

40 Din jurispruden?a Cur?ii rezult? c? o restric?ie privind libertatea de stabilire nu ar putea fi admis? decât dac? aceasta se justific? prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca aceasta s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivului în cauz? ?i s? nu

depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior, punctul 27 și jurisprudența citată).

41 În această privință, instanța de trimitere subliniază faptul că veniturile obținute de sediul permanent situat în Austria sunt impozitate nu în Germania, care este statul membru de rezidență al societății careia îi aparține, ci în Austria, în conformitate cu dispozițiile convenției germano-austriece.

42 Cu privire la acest aspect trebuie să se sublinieze că reintegrarea pierderilor prevăzută de regimul fiscal german, în cauză în acțiunea principală, nu poate fi disociată de deducerea anterioară a acestora. În cazul unei societăți cu un sediu permanent situat într-un alt stat, față de care statul de rezidență al acestei societăți nu are niciun drept de impunere, această reintegrare reflectă astfel o logică simetrică, după cum subliniază instanța de trimitere. Așadar, există o legătură directă, personală și materială între cele două elemente ale mecanismului fiscal în cauză în acțiunea principală, întrucât reintegrarea respectivă constituie completarea logică a deducerii acordate anterior.

43 Trebuie să se constate că restricția care decurge din reintegrarea respectivă este justificată de necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal german.

44 În acest scop, trebuie să se adauge că această restricție este adecvată pentru atingerea acestui obiectiv, întrucât se aplică în mod perfect simetric, fiind reintegrate numai pierderile deduse.

45 Pe de altă parte, această restricție este proporțională cu obiectivul vizat, în timp ce pierderile reintegrate nu sunt proporționale decât până la concurența valorii beneficiilor realizate.

46 Această constatare nu poate fi contestată de efectele combinate, invocate de instanța de trimitere în cadrul primei și al celei de a doua întrebări, ale regimului fiscal german și ale legislației fiscale austriece în cauză în acțiunea principală.

47 Instanța de trimitere precizează în această privință că legislația fiscală germană nu prevedea o reintegrare de tipul celei care face obiectul acțiunii principale, din moment ce persoana impozabilă demonstra că, în general, dispozițiile aplicabile în privința sa într-un alt stat decât acela unde se stabilise nu îi permiteau să beneficieze de o deducere a pierderilor de-a lungul altor ani decât aceia în care fuseseră realizate, situație care nu regăsea atunci când acest stat prevedea, în principiu, o astfel de posibilitate de deducere a pierderilor, dar că această posibilitate nu putea fi pusă în aplicare în situația concretă în care se afla respectiva persoană impozabilă. Or, în acțiunea principală, KR Wannsee s-ar fi găsit în imposibilitatea de a obține luarea în considerare a pierderilor suferite între anii 1982 și 1990 de către autoritățile fiscale austriece.

48 Trebuie amintit de asemenea că, potrivit unei jurisprudențe constante, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente pentru stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a averii în scopul eliminării, dacă este cazul, pe cale convențională, a dublei impuneri, dacă este cazul, pe cale convențională (a se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 54, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 52, și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 52).

49 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, aplicabil unui sediu permanent situat pe teritoriul acestui stat și care aparține unei societăți al cărei sediu se află pe teritoriul primului stat (a se vedea în acest sens Hotărârea *Columbus Container Services*, citată anterior, punctul 51, și Hotărârea din 28 februarie 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 42).

50 Astfel, Curtea a hotărât că 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 șteargă 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 (a se vedea Hotărârea *Deutsche Shell*, citată anterior, punctul 43).

51 Chiar presupunând că efectul combinat al impunerii aplicate în statul în care este stabilit sediul societății de care depinde sediul permanent vizat și al impozitării datorate în statul în care este situat acest sediu ar putea conduce la o restricție privind libertatea de stabilire, o astfel de restricție este imputabilă numai celui de al doilea stat.

52 Într-o astfel de ipoteză, această restricție ar rezulta nu din regimul fiscal din acțiunea principală, ci din repartizarea competențelor fiscale efectuată în cadrul convenției germano-austriece.

53 Nici afirmația potrivit căreia restricția care decurge din acest regim fiscal se justifică prin necesitatea de a se garanta coerența nu ar putea fi contestată de faptul menționat de instanța de trimitere în cadrul celei de a treia întrebări formulate, și anume că societatea de care depinde sediul permanent vizat lăsa înstrăinat și costul beneficiilor și al pierderilor realizate de acest sediu permanent în cursul existenței sale este negativ.

54 Astfel, după cum s-a amintit la punctul 42 din prezenta hotărâre, reintegrarea valorii pierderilor sediului permanent în rezultatele societății de care depinde este completarea indisociabilă și logică a deducerii anterioare a acestora.

55 Din totalitatea considerațiilor precedente rezultă că trebuie să se răspundă la întrebările preliminare că articolul 31 din Acordul privind SEE nu se opune unui regim fiscal național care, după ce a permis luarea în considerare a pierderilor suferite de un sediu permanent situat într-un alt stat membru decât acela în care este stabilit sediul societății de care depinde acest sediu permanent, în scopul calculării impozitului pe venit al acestei societăți, prevede o reintegrare fiscală a acestor pierderi în momentul în care acest sediu permanent realizează beneficii, în cazul în care statul unde este situat acest sediu permanent nu acordă niciun drept de reportare a pierderilor suferite de un sediu permanent care aparține unei societăți stabilite într-un alt stat și în cazul în care veniturile unui astfel de sediu sunt scutite de impozit în statul în care își are sediul societatea de care depinde acesta din urmă în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri încheiate între cele două state vizate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar?:

Articolul 31 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 nu se opune unui regim fiscal na?ional care, dup? ce a permis luarea ?n considerare a pierderilor suferite de un sediu permanent situat ?ntr?un alt stat membru dec?t acela ?n care este stabilit? societatea de care depinde acest sediu permanent, ?n scopul calcul?rii impozitului pe venit al acestei societ??i, prevede o reintegrare fiscal? a acestor pierderi ?n momentul ?n care acest sediu permanent realizeaz? beneficii, ?n cazul ?n care statul unde este situat acest sediu permanent nu acord? niciun drept de reportare a pierderilor suferite de un sediu permanent care apar?ine unei societ??i stabilite ?ntr?un alt stat ?i ?n cazul ?n care veniturile unui astfel de sediu sunt scutite de impozit ?n statul ?n care ?i are sediul societatea de care depinde acesta din urm? ?n temeiul unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri ?ncheiat? ?ntre cele dou? state vizate.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.