

## Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

31 mai 2018(\*)

„Trimitere preliminară – Libertatea de stabilire – Impozit pe profit – Reglementare a unui stat membru – Stabilirea venitului impozabil al societăților – Avantaj acordat cu titlu gratuit de o societate rezidentă unei societăți nerezidente de care este legată prin raporturi de interdependență – Rectificare a veniturilor impozabile ale societății rezidente – Lipsa rectificării veniturilor impozabile în cazul unui avantaj identic acordat de o societate rezidentă unei alte societăți rezidente de care este legată prin astfel de raporturi – Restricție privind libertatea de stabilire – Justificare”

În cauza C-382/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Fiscal din Renania-Palatinat, Germania), prin decizia din 28 iunie 2016, primită de Curte la 11 iulie 2016, în procedura

### **Hornbach-Baumarkt AG**

împotriva

### **Finanzamt Landau,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ileși, președinte de cameră, domnul A. Rosas (raportor), doamnele C. Toader și A. Prechal și domnul E. Jarași, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 septembrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Hornbach-Baumarkt AG, de J. Uterhark și de J. Nagler, Rechtsanwälte;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de H. Shev, de U. Persson, de N. Otto Widgren, de F. Bergius și de L. Swedenborg, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 decembrie 2017,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 43 CE (devenit articolul 49 TFUE) coroborat cu articolul 48 CE (devenit articolul 54 TFUE).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Hornbach-Baumarkt AG, pe de o parte, și Finanzamt Landau (Administrația Fiscală din Landau, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu stabilirea de către aceasta din urmă a impozitului pe profit și a bazei de impozitare pentru impozitul comercial ale societății respective pentru anul 2003.

### Cadrul juridic

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (Legea fiscală privind relațiile cu străinătatea), în versiunea rezultată în urma Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Legea privind eliminarea avantajelor fiscale și a excepțiilor) din 16 mai 2003 (BGBl. 2003 I, p. 660) (denumită în continuare „AStG”), prevede la articolul 1, intitulat „Rectificarea veniturilor”:

„(1) În cazul în care veniturile din relațiile comerciale ale unui contribuabil cu o persoană apropiată se reduc ca urmare a faptului că, în cadrul acestor relații comerciale cu persoane din străinătate, contribuabilul convine condiții care derogă de la cele care ar fi fost convenite între terți independenți unii față de alții în împrejurări identice sau similare, veniturile sale se vor calcula, fără a aduce atingere altor prevederi, astfel cum s-ar fi convenit în condiții stabilite între terți independenți.

(2) O persoană este apropiată contribuabilului dacă:

1. persoana deține, în mod direct sau indirect, o participație de cel puțin un sfert din capitalul contribuabilului (participație substanțială) sau poate exercita, în mod direct sau indirect, o influență dominantă asupra contribuabilului sau, dimpotrivă, dacă contribuabilul deține o participație substanțială în capitalul persoanei menționate sau poate exercita, în mod direct sau indirect, o influență dominantă asupra acesteia sau

2. un terț deține o participație substanțială în capitalul persoanei menționate sau al contribuabilului sau poate exercita, în mod direct sau indirect, o influență dominantă asupra acestor persoane sau

3. în cadrul negocierii condițiilor unei relații comerciale, persoana sau contribuabilul este în măsură să exercite asupra contribuabilului sau a persoanei o influență care își are originea în afara acestei relații comerciale sau dacă una dintre aceste persoane are un interes propriu în realizarea unor venituri de către cealaltă persoană.

(3) În cazul în care este necesară efectuarea unei estimări, în conformitate cu articolul 162 din Abgabenordnung [(Codul fiscal)], a veniturilor menționate la alineatul 1, punctul de referință pentru această estimare este – în lipsa unui alt punct de referință adecvat – rentabilitatea capitalului investit în întreprindere sau marja de profit care este de așteptat în condiții normale ținând seama de experiență și de uzanțe.

(4) Constituie o relație comercială, în sensul alineatelor 1 și 2, orice relație aflată la originea veniturilor, care intră sub incidența dreptului obligațiilor, care nu este convenită prin statute și care face parte, în ceea ce îl privește pe contribuabil sau pe persoana apropiată acestuia, dintr-o activitate ctreia articolele 13, 15, 18 sau 21 din Einkommensteuergesetz [(Legea privind impozitul

pe venit)) îi sunt aplicabile sau care ar fi aplicabile în cazul unei persoane apropiate nerezidente, dac? activitatea ar fi exercitat? în Germania.”

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

4 Hornbach-Baumarkt AG este o societate pe ac?iuni cu sediul în Germania, care exploateaz? magazine de bricolaj ?i de materiale de construc?ii în acest stat membru ?i în alte state membre.

5 În cursul anului 2003, Hornbach-Baumarkt AG de?inea în mod indirect, prin intermediul filialei sale Hornbach International GmbH ?i al filialei neerlandeze a acesteia din urm?, Hornbach Holding BV, o participa?ie reprezentând 100 % din capitalul a dou? societ??i cu sediul în ??rile de Jos, Hornbach Real Estate Groningen BV ?i Hornbach Real Estate Wateringen BV (denumite în continuare „societ??ile str?ine din grup”).

6 Societ??ile str?ine din grup aveau un capital propriu negativ ?i aveau nevoie, pentru continuarea activit??ilor lor, precum ?i pentru finan?area unui proiect de construire a unui supermarket de bricolaj ?i de gr?din?rit, de credite bancare în cuantum de 10 057 000 de euro, în cazul Hornbach Real Estate Groningen BV, respectiv de 14 800 000 de euro, în cazul Hornbach Real Estate Wateringen BV.

7 Institu?ia bancar? care asigura finan?area acestor societ??i condi?ionase acordarea creditelor de prezentarea de c?tre Hornbach-Baumarkt AG a unor scrisori de confort cuprinzând o declara?ie de garantare.

8 La 25 septembrie 2002, Hornbach-Baumarkt AG a emis aceste scrisori de confort, f?r? a solicita vreo remunera?ie în schimb.

9 Prin scrisorile de confort men?ionate, Hornbach-Baumarkt AG se angaja fa?? de institu?ia bancar? creditoare s? nu cesioneze participa?ia sa în Hornbach Holding BV sau s? nu o modifice ?i, în plus, s? ac?ioneze astfel încât nici Hornbach Holding BV s? nu cesioneze participa?ia sa în societ??ile str?ine din grup sau s? nu modifice această participa?ie, f?r? s? fi avertizat în scris această institu?ie cu cel pu?in trei s?pt?mâni înainte de orice cesiune sau modificare.

10 În plus, Hornbach-Baumarkt AG se angaja în mod irevocabil ?i necondi?ionat s? ac?ioneze astfel încât societ??ile str?ine din grup s? p?streze resursele financiare care le permit s? î?i onoreze toate obliga?iile. Astfel, ea trebuia s? pun? la dispozi?ia societ??ilor respective, dac? era necesar, mijloacele financiare care s? le permit? acestora s? î?i îndeplineasc? obliga?iile fa?? de institu?ia bancar? creditoare. Pe de alt? parte, Hornbach-Baumarkt AG trebuia s? se asigure c? aceste mijloace financiare sunt folosite pentru rambursarea datoriei contractate de la institu?ia amintit?.

11 Întrucât a apreciat c? ter?i independen?i unii fa?? de al?ii ar fi convenit, în împrejur?ri identice sau similare, o remunera?ie în schimbul garan?iilor astfel acordate, administra?ia fiscal? a decis c? veniturile Hornbach-Baumarkt AG trebuiau majorate, în conformitate cu articolul 1 alineatele 1 ?i 4 din AStG, cu un cuantum corespunz?tor cuantumului presupus al remunera?iei pentru garan?iile acordate ?i a modificat impozitul pe profit ?i baza de impozitare pentru impozitul comercial ale acestei societ??i pentru anul 2003. Administra?ia fiscal? a rectificat astfel cuantumul veniturilor impozabile ale Hornbach-Baumarkt AG cu suma de 15 253 de euro ?i, respectiv, cu suma de 22 447 de euro, ca urmare a garan?iilor acordate societ??ii Hornbach Real Estate Groningen BV ?i, respectiv, societ??ii Hornbach Real Estate Wateringen BV.

12 Întrucât reclama?iile introduse împotriva deciziilor prin care administra?ia fiscal? a efectuat

rectificările amintite au fost respinse de aceasta din urmă ca nefondate, Hornbach-Baumarkt AG a sesizat Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Fiscal din Renania-Palatina, Germania) cu o acțiune împotriva acestor decizii.

13 În cadrul acestei acțiuni, Hornbach-Baumarkt AG a susținut că articolul 1 din AStG conducea la un tratament discriminatoriu al situațiilor transfrontaliere din moment ce, în situațiile pur interne, nu se efectua o rectificare a cuantumului veniturilor pentru a se ține seama de cuantumul presupus al remunerației pentru garanțiile acordate unor filiale.

14 În acest context, ea a arătat printre altele că din Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), referitoare la o dispoziție a reglementării fiscale belgiene, care ar fi similară articolului 1 din AStG, rezultă că această dispoziție trebuie să fie considerată drept o restricție privind libertatea de stabilire, care nu este justificată din cauza caracterului său disproporționat. Astfel, contrar cerințelor care decurg din această hotărâre, articolul 1 din AStG nu ar conține nicio dispoziție care să permită susținerea rațiunilor comerciale de natură să justifice o tranzacție care ar fi neobișnuită între țări. În speță, potrivit Hornbach-Baumarkt AG, rațiuni de ordin comercial justifică faptul că nu a fost prevăzută nicio remunerație în schimbul scrisorilor de confort în discuție în litigiul principal. Ar fi vorba despre măsuri de sprijin destinate să înlocuiască o majorare a fondurilor proprii ale societăților străine din grup.

15 Administrația fiscală a răspuns că, chiar dacă articolul 1 din AStG nu conține nicio normă autonomă referitoare la prezentarea unor elemente privind eventualele rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată o tranzacție, contribuabilul dispune totuși de posibilitatea de a prezenta probe cu privire la caracterul adecvat al tranzacției efectuate.

16 Potrivit instanței de trimitere, administrația fiscală a considerat în mod întemeiat că condițiile convenite între Hornbach-Baumarkt AG și societățile străine din grup erau diferite de cele pe care le-ar fi convenit, în împrejurări identice sau similare, țări independente unii față de alții. Astfel, parteneri comerciali independenți unii față de alții ar fi convenit o remunerație în schimbul emiterii unei scrisori de confort cuprinzând o declarație de garantare, din cauza riscului suportat de garant în materie de răspundere. În consecință, condițiile de fond prevăzute la articolul 1 alineatul 1 din AStG coroborat cu a treia ipoteză prevăzută la acest articol 1 alineatul 2 punctul 1 pentru efectuarea unei rectificări a veniturilor Hornbach-Baumarkt AG ar fi fost îndeplinite.

17 Instanța de trimitere ridică însă problema compatibilității unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal cu libertatea de stabilire.

18 În această privință, instanța amintită arată că, potrivit articolului 1 alineatul 1 din AStG, veniturile unui contribuabil rezident al statului membru în cauză, reduse din cauza faptului că acesta a convenit condiții care sunt neobișnuite între țări, nu ar face obiectul unei asemenea rectificări decât dacă persoana apropiată este stabilită în alt stat membru. Dacă, în schimb, această persoană apropiată este o filială a contribuabilului stabilit pe teritoriul statului membru de reședință al contribuabilului menționat, nu s-ar recurge la nicio rectificare a veniturilor, nici în temeiul articolului 1 alineatul 1 din AStG, nici în temeiul vreunei alte legislații naționale.

19 Ar rezulta de aici că, în cazul în care un contribuabil rezident al statului membru în cauză deține o participație într-o societate stabilită în alt stat membru, acest contribuabil beneficiază de un tratament mai puțin favorabil decât în cazul în care această participație ar fi deținută într-o societate rezidentă. Prin urmare, instanța de trimitere consideră că articolul 1 alineatul 1 din AStG constituie o restricție privind libertatea de stabilire a contribuabilului rezident, interzisă de articolul 43 CE (devenit articolul 49 TFUE).

20 În această privință, din Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), ar reieși că o reglementare a unui stat membru prin care se instituie o diferență de tratament fiscal între societățile rezidente, după cum societățile cărora le-au acordat avantaje neobișnuite și gratuite și fața de care se află în raporturi de interdependență sunt sau nu sunt stabilite în statul membru menționat constituie, în principiu, o restricție privind libertatea de stabilire, însă urmărește obiective legitime legate de necesitatea de a se garanta repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și de necesitatea de a se preveni evaziunea fiscală.

21 Instanța de trimitere ridică însă problema dacă o reglementare precum articolul 1 alineatul 1 din AStG este conformă cu principiul proporționalității.

22 În această privință, instanța menționată arată că, în conformitate cu punctul 71 din Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), respectarea principiului proporționalității impune ca, în cazul în care nu poate fi exclus ca o tranzacție să nu corespundă celor convenite în condițiile pieței, contribuabilul să aibă posibilitatea de a prezenta, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, elemente referitoare la eventualele rațiuni comerciale pentru care această tranzacție a fost încheiată.

23 Or, instanța de trimitere urmărește să afle dacă rațiunile comerciale care pot fi invocate pentru a justifica încheierea unei tranzacții în condiții care nu sunt uzuale între terți ar putea fi legate de participația Hornbach-Baumarkt AG în societățile străine din grup, în special în situațiile în care filiala împrumută fonduri de la o bancă pentru a-și majora capitalul. Astfel, societatea-mamă ar avea un interes economic propriu în succesul comercial al filialei sale și și-ar asuma, în plus, dacă este cazul, o răspundere în materie de finanțare a acesteia.

24 Această instanță arată că, deși, în dreptul german, contribuabilul dispune de posibilitatea de a invoca și de a justifica rațiunile pentru care condițiile convenite cu societatea străină sunt conforme celor care ar fi fost convenite între terți independenți unii față de alții în împrejurări identice sau similare, articolul 1 alineatul 1 din AStG nu prevede totuși posibilitatea contribuabilului de a invoca rațiunile comerciale care ar justifica încheierea unei tranzacții în condiții care nu sunt uzuale între terți, atunci când aceste rațiuni se întemeiază pe raporturile de interdependență în care se află persoanele în cauză.

25 În consecință, instanța de trimitere apreciază că este necesar să se clarifice dacă o dispoziție precum articolul 1 alineatul 1 din AStG coroborat cu a treia ipoteză prevăzută la acest articol 1 alineatul 2 punctul 1 corespunde cerințelor dreptului Uniunii referitoare la posibilitatea de a invoca rațiunile comerciale pentru care persoane care se află în raporturi de interdependență au încheiat o tranzacție în condiții care nu sunt uzuale între terți.

26 În aceste condiții, Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tribunalul Fiscal din Renania-Palatinat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 49 [TFUE (fostul articol 43 CE)] coroborat cu articolul 54 [TFUE (fostul articol 48 CE)] se opune reglementării dintr-un stat membru conform căreia veniturile unei persoane impozabile rezidente obținute din relații comerciale cu o societate stabilită într-un alt stat membru, în cadrul căreia aceasta deține în mod direct sau indirect cel puțin 25 % din participații și cu care a convenit condiții diferite de cele pe care le-ar fi convenit terți independenți între ei, în circumstanțe identice sau similare, se vor calcula ca și cum ar fi fost obținute în condițiile convenite între terți independenți în cazul în care, în raport cu veniturile din relațiile comerciale cu o societate rezidentă, nu se realizează o asemenea rectificare, iar reglementarea nu prevede posibilitatea ca persoana impozabilă rezidentă să dovedească faptul că condițiile au fost

convenite pe baza unor ra?iuni comerciale, care rezult? din calitatea sa de asociat al societ??ii stabilite în cel?lalt stat membru?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

27 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 43 CE (devenit articolul 49 TFUE) coroborat cu articolul 48 CE (devenit articolul 54 TFUE) trebuie s? fie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale, precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia veniturile unei societ??i rezidente într?un stat membru, care a acordat unei societ??i stabilite în alt stat membru, de care este legat? prin raporturi de interdependen??, avantaje în condi?ii care difer? de cele care ar fi fost convenite, în împrejur?ri identice sau similare, între ter?i independen?i unii fa?? de al?ii, trebuie s? fie calculate în acela?i mod în care ar fi fost calculate dac? condi?iile convenite între astfel de ter?i ar fi fost aplicabile ?i trebuie s? fac? obiectul unei rectific?ri, de?i nu se realizeaz? o asemenea rectificare a veniturilor impozabile atunci când acelea?i avantaje au fost acordate de o societate rezident? unei alte societ??i rezidente, de care este legat? prin raporturi de interdependen?? ?i de?i această reglementare nu ofer? contribuabilului rezident posibilitatea de a dovedi c? condi?iile respective au fost convenite din ra?iuni comerciale care decurg din pozi?ia sa de asociat al societ??ii nerezidente.

28 Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, o legisla?ie na?ional? care este aplicabil? numai participa?iilor care permit exercitarea unei influen?e certe asupra deciziilor unei societ??i ?i stabilirea activit??ilor acesteia face parte din domeniul de aplicare al libert??ii de stabilire (Hot?rârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, punctul 91, Hot?rârea din 5 februarie 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C?385/12, EU:C:2014:47, punctul 22, ?i Hot?rârea din 10 iunie 2015, *X*, C?686/13, EU:C:2015:375, punctul 18).

29 A treia ipotez? prev?zut? la articolul 1 alineatul 2 punctul 1 din AStG vizeaz? situa?ia în care un contribuabil rezident de?ine o participa?ie reprezentând cel pu?in 25 % din capitalul unei societ??i stabilite în alt stat membru decât statul membru în care are re?edin?a, cu alte cuvinte o participa?ie care îi permite contribuabilului s? exercite o influen?? cert? asupra societ??ii în cauz?.

30 Dup? cum a ar?tat instan?a de trimitere, în cauza principal?, Hornbach-Baumarkt AG de?inea în mod indirect o participa?ie reprezentând 100 % din capitalul societ??ilor str?ine din grup ?i putea exercita, a?adar, o influen?? cert? asupra deciziilor ?i a activit??ilor acestora.

31 Reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal trebuie, a?adar, s? fie examinat? în raport cu dispozi?iile Tratatului CE referitoare la libertatea de stabilire.

32 Potrivit unei jurispruden?e constante, dispozi?iile tratatului referitoare la libertatea de stabilire interzic ca statul membru de origine s? împiedice stabilirea într?un alt stat membru a unei societ??i constituite conform legisla?iei sale, în special prin intermediul unei filiale. Libertatea de stabilire este înc?lcat? dac?, potrivit regimului fiscal al unui stat membru, o societate rezident? care de?ine o filial? în alt stat membru sufer? o diferen?? de tratament fiscal dezavantajoas? în raport cu o societate rezident? care de?ine o filial? în primul dintre aceste state membre (Hot?rârea din 21 decembrie 2016, *Masco Denmark ?i Damixa*, C?593/14, EU:C:2016:984, punctele 24 ?i 25).

33 În spe??, este necesar s? se constate c?, dup? cum a ar?tat instan?a de trimitere, potrivit articolului 1 alineatul 1 din AStG, nu se realizeaz? o rectificare a veniturilor unui contribuabil decât în contextul unor rela?ii comerciale ale acestuia cu str?in?tatea. Astfel, veniturile unui contribuabil rezident, reduse ca urmare a faptului c? a convenit cu o persoan? apropiat? condi?ii care ar fi

neobi?nuite între ter?i, nu fac obiectul unei rectific?ri decât dac? aceast? persoan? este stabilit? în afara teritoriului na?ional. Dac?, în schimb, persoana men?ionat? este o filial? a contribuabilului stabilit? pe teritoriul na?ional, nu se realizeaz? nicio rectificare a veniturilor, nici în temeiul articolului 1 alineatul 1 din AStG, nici în temeiul vreunei alte legisla?ii na?ionale.

34 Rezult? de aici c? o societate?mam? rezident? a statului membru în cauz? care de?ine o participa?ie într?o societate stabilit? în alt stat membru beneficiaz? de un tratament mai pu?in favorabil decât cel de care ar beneficia dac? ar de?ine o participa?ie într?o societate rezident?.

35 Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, o asemenea diferen?? de tratament fiscal al contribuabililor în func?ie de locul în care au sediul societ??ile cu care au fost agreate condi?iile care ar fi neobi?nuite între ter?i poate constitui o restric?ie privind libertatea de stabilire, în sensul articolului 43 CE. Astfel, contribuabilul ar putea fi determinat s? renun?e la achizi?ionarea, la înfiin?area sau la men?inerea unei filiale în alt stat membru decât statul membru în care are re?edin?a sau la achizi?ionarea sau la men?inerea unei participa?ii substan?iale într?o societate stabilit? în acest alt stat membru, ca urmare a sarcinii fiscale aferente, într?o situa?ie transfrontalier?, acord?rii unor condi?ii care ar fi neobi?nuite între ter?i (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, punctul 44).

36 În temeiul unei jurispruden?e constante a Cur?ii, o m?sur? fiscal? care poate împiedica libertatea de stabilire consacrat? la articolul 43 CE nu poate fi admis? decât dac? prive?te situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dac? poate fi justificat? de motive imperative de interes general recunoscute de dreptul Uniunii. În plus, în acest caz, trebuie ca aceasta s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivului în cauz? ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punctul 42, Hot?rârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punctele 26 ?i 29, Hot?rârea din 21 decembrie 2016, Masco Denmark ?i Damixa, C?593/14, EU:C:2016:984, punctul 28, precum ?i Hot?rârea din 23 noiembrie 2017, A, C?292/16, EU:C:2017:888, punctul 28).

37 Din reglementarea na?ional? în discu?ie în litigiul principal reiese c? aceasta impoziteaz? o societate rezident? atunci când aceasta acord? unei societ??i nerezidente de care este legat? avantaje agreate în condi?ii diferite fa?? de condi?iile pie?ei, astfel încât venitul impozabil al societ??ii rezidente, în statul membru în cauz?, poate fi redus.

38 Potrivit guvernului german, situa?ia fiscal? a unei societ??i?mam? rezidente este diferit? dup? cum aceasta are rela?ii comerciale cu o filial? nerezident? sau cu o filial? rezident?, din moment ce Republica Federal? Germania nu are competen?a de a impozita veniturile filialelor stabilite în alte state membre.

39 Guvernul men?ionat sus?ine c? neredirectarea veniturilor pe care o societate?mam? le ob?ine din rela?iile sale comerciale într?o situa?ie pur intern? ar fi justificat? de faptul c? avantajul acordat cu titlu gratuit de aceast? societate?mam? majoreaz? veniturile filialei sale ?i c? Republica Federal? Germania impoziteaz? atât veniturile societ??ii?mam?, cât ?i profitul filialei sale stabilite pe teritoriul s?u. Situa?ia este diferit? în cazul filialelor Hornbach?Baumarkt AG care sunt stabilite în ??rile de Jos, întrucât Republica Federal? Germania nu poate impozita profitul acestora.

40 Trebuie s? se constate c? aceste argumente nu se refer? la problema caracterului comparabil al situa?iilor, ci la justific?rile întemeiate pe principiul teritorialit??ii, potrivit c?ruia statele membre sunt îndrept??ite s? impoziteze veniturile generate pe teritoriul lor sau legate de necesitatea de a men?ine repartizarea competen?ei fiscale între statele membre, care constituie un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, punctul 27, ?i Hot?rârea din 23 noiembrie

2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, punctul 30).

41 În această privință, trebuie arătat că atât guvernul german, cât și guvernul suedez susțin că o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal este justificată de motivul imperativ de interes general legat de menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și invocă, în această privință, Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 69).

42 Guvernul suedez subliniază, pe de altă parte, că normele dreptului german care pun în aplicare principiul concurenței depline sunt o consecință firească a principiului teritorialității și sunt necesare pentru ca atât acest principiu, cât și repartizarea echilibrată a competenței de impozitare să poată fi menținute.

43 Potrivit unei jurisprudențe constante, necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi de natură să justifice o diferență de tratament atunci când regimul examinat urmărește prevenirea unor comportamente care pot să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 54, Hotărârea din 21 februarie 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 41, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Masco Denmark și Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, punctul 35).

44 Curtea a considerat că a permite societăților rezidente ale unui stat membru să transfere profitul acestora sub formă de avantaje neobișnuite sau gratuite unor societăți care se află în raport de interdependență cu acestea și care sunt stabilite în alte state membre risca să compromită repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și că o reglementare a unui stat membru care prevede impozitarea unor asemenea avantaje la societatea rezidentă care le-a acordat unei societăți stabilite în alt stat membru permitea primului dintre aceste state membre să își exercite competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul acestuia. Curtea a adăugat că o asemenea reglementare națională urmărește obiective legitime compatibile cu tratatul și care se încadrează în motivele imperative de interes general și că trebuia considerată ca fiind de natură să garanteze realizarea acestor obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctele 63, 64 și 69).

45 Același lucru este valabil în ceea ce privește reglementarea națională în discuție în litigiul principal, din moment ce acordarea de către o societate rezidentă unei societăți stabilite în alt stat membru, cu care are un raport de interdependență, a unor avantaje în condiții diferite față de condițiile de piață ar putea permite societății rezidente să transfere profit sub formă de avantaje către filiala sa nerezidentă și ar risca să compromită repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

46 Întrucât prevede impozitarea societăților rezidente a statului membru în cauză pe baza cuantumului presupus al remunerației pentru avantajul acordat față de contraprestație unei societăți stabilite în alt stat membru cu care se află în raport de interdependență, pentru a se lua în considerare cuantumul pe care societatea-mamă ar fi trebuit să îl declare cu titlu de profit al său dacă tranzacția ar fi fost încheiată în conformitate cu condițiile pieței, reglementarea în discuție în litigiul principal permite primului dintre aceste state membre să își exercite competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său.

47 Prin urmare, este necesar să se considere că o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal, care urmărește să împiedice ca profitul generat în statul membru în cauză să fie transferat – față de a fi impozitat – în afara competenței fiscale a acestuia din urmă prin



intermediul unor tranzacții care nu ar fi conforme cu condițiile pieței, este de natură să garanteze menținerea repartizării competenței fiscale între statele membre.

48 În sfârșit, trebuie să se examineze dacă o asemenea reglementare națională nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

49 În această privință, Curtea a considerat că o legislație națională care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament artificial realizat în scopuri fiscale trebuie considerată că nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele privind necesitatea de a garanta repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și necesitatea de a preveni evaziunea fiscală atunci când, în primul rând, în fiecare caz în care există buni motive să se considere că o operațiune depășește ceea ce ar fi convenit societățile vizate în condițiile pieței, contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente referitoare la eventualele rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată această operațiune. În al doilea rând, măsura fiscală corectoare trebuie, dacă este cazul, să se limiteze la partea care depășește ceea ce s-ar fi convenit între societățile în cauză în condițiile pieței (Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punctele 71 și 72).

50 În ceea ce privește, mai întâi, calculul cuantumului rectificării veniturilor contribuabilului în cauză, este necesar să se arate că, în fața Curții, acest aspect nu a fost obiectul unor dezbateri între Hornbach-Baumarkt AG și administrația fiscală. Cu toate acestea, trebuie arătat că guvernul german a susținut, fără a fi contrazis cu privire la acest aspect, că rectificările efectuate de autoritățile fiscale germane în situații precum cele în discuție în litigiul principal sunt limitate la partea care depășește ceea ce s-ar fi convenit în lipsa unei situații de interdependență între societățile în cauză.

51 În ceea ce privește, în continuare, posibilitatea de care trebuie să dispună contribuabilul de a prezenta elemente referitoare la eventualele rațiuni comerciale pentru a justifica încheierea unor tranzacții în condiții neobișnuite între terți, întrebarea instanței de trimitere privește în special problema dacă aceste rațiuni comerciale pot include rațiuni economice care decurg din însăși existența unor raporturi de interdependență între societatea mamă rezidentă în statul membru în cauză și filialele sale rezidente în alt stat membru.

52 Potrivit guvernului german, noțiunea „rațiuni comerciale”, în sensul punctului 71 din Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), trebuie să fie interpretată în raport cu principiul liberei concurențe, care exclude, prin natura sa, admiterea rațiunilor economice care își au originea în poziția de asociat. Pentru a se aprecia proporționalitatea unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal, ar trebui, pe de altă parte, să se stabilească o distincție între posibilitatea invocării rațiunilor pentru care au fost acordate avantaje fără contraprestație între societăți din același grup, pe de o parte, și examinarea temeiniciei acestora, pe de altă parte. Hornbach-Baumarkt AG ar fi avut posibilitatea de a prezenta motivele deciziei sale, însă nu ar fi putut demonstra că acestea corespundeau unor rațiuni economice.

53 Or, în prezenta cauză, din decizia de trimitere reiese că societățile străine din grup prezentau fonduri proprii negative și că instituția bancară creditoare condiționase acordarea creditelor necesare pentru continuarea și pentru dezvoltarea activităților acestor societăți de emiterea de către Hornbach-Baumarkt AG a unei scrisori de confort.

54 Atunci când dezvoltarea activităților unei filiale depinde de un aport de capital suplimentar, ca urmare a faptului că aceasta nu dispune de fonduri proprii suficiente, rațiuni comerciale pot justifica mobilizarea de fonduri de către societatea mamă, în condiții care ar fi neobișnuite între terți.

55 În plus, este necesar să se arate că în prezenta cauză nu a fost invocat niciun risc de evaziune fiscală. Guvernul german nu a evidențiat nici existența unui aranjament pur artificial, în sensul jurisprudenței Curții, nici existența unei voințe a reclamantei din litigiul principal de a-și reduce profitul impozabil în Germania.

56 În aceste condiții, ar putea exista rațiuni comerciale legate de poziția de asociat al societăților străine din grup ocupat de Hornbach-Baumarkt AG, care ar justifica încheierea tranzacției în discuție în litigiul principal în condiții diferite de condițiile uzuale între terți. Astfel, din moment ce continuarea sau extinderea activităților societăților străine din grup menționate depindea, în lipsa unor fonduri proprii suficiente, de un aport de capitaluri, acordarea cu titlu gratuit a unor scrisori de confort cuprinzând o declarație de garantare, chiar și în situația în care societăți independente unele față de altele ar fi convenit o remunerație în schimbul unor astfel de garanții, s-ar putea explica prin interesul economic propriu al Hornbach-Baumarkt AG în ce privește succesul comercial al societăților străine din grup, la care participă prin distribuirea profitului, precum și printr-o anumită responsabilitate a reclamantei din litigiul principal, în calitatea sa de asociat, legată de finanțarea acestor societăți.

57 În speță, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă societățile Hornbach-Baumarkt AG și-a oferit posibilitatea, fără a fi supusă unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente referitoare la eventualele rațiuni comerciale pentru care au fost încheiate tranzacțiile în discuție în litigiul principal, fără să fie exclus ca unele rațiuni economice rezultate din poziția sa de asociat al societății nerezidente să poată fi luate în considerare în această privință.

58 Astfel, este necesar să se considere că o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit de aceasta, din moment ce autoritățile responsabile de aplicarea acestei reglementări îi oferă contribuabilului rezident posibilitatea de a dovedi că condițiile respective au fost convenite din rațiuni comerciale care pot rezulta din poziția sa de asociat al societății nerezidente, aspect a cărui apreciere este de competența instanței de trimitere.

59 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE trebuie să fie interpretat în sensul că nu se opune în principiu unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia veniturile unei societăți rezidente într-un stat membru care a acordat unei societăți stabilite în alt stat membru, de care este legată prin raporturi de interdependență, avantaje în condiții care diferă de cele care ar fi fost convenite, în împrejurări identice sau similare, între terți independenți unii față de alții trebuie să fie calculate în același mod în care ar fi fost calculate dacă condițiile convenite între astfel de terți ar fi fost aplicabile și trebuie să facă obiectul unei rectificări, deși nu se realizează o asemenea rectificare a veniturilor impozabile atunci când aceleași avantaje au fost acordate de o societate rezidentă unei alte societăți rezidente, de care este legată prin raporturi de interdependență. Revine însă instanței naționale competența de a verifica dacă reglementarea în discuție în litigiul principal oferă contribuabilului rezident posibilitatea de a dovedi că condițiile respective au fost convenite din rațiuni comerciale care decurg din poziția sa de asociat al societății nerezidente.

Cu privire la cheltuielile de judecată?

60 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 doua) declară:

Articolul 43 CE (devenit articolul 49 TFUE) coroborat cu articolul 48 CE (devenit articolul 54 TFUE) trebuie să fie interpretat în sensul că nu se opune în principiu unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia veniturile unei societăți rezidente într-un stat membru care a acordat unei societăți stabilite în alt stat membru, de care este legată prin raporturi de interdependență, avantaje în condiții care diferă de cele care ar fi fost convenite, în împrejurări identice sau similare, între terți independenți unii față de alții trebuie să fie calculate în același mod în care ar fi fost calculate dacă condițiile convenite între astfel de terți ar fi fost aplicabile și trebuie să facă obiectul unei rectificări, deși nu se realizează o asemenea rectificare a veniturilor impozabile atunci când aceleși avantaje au fost acordate de o societate rezidentă unei alte societăți rezidente, de care este legată prin raporturi de interdependență. Revine însă instanței naționale competența de a verifica dacă reglementarea în discuție în litigiul principal oferă contribuabilului rezident posibilitatea de a dovedi că condițiile respective au fost convenite din rațiuni comerciale care decurg din poziția sa de asociat al societății nerezidente.

Semnături

\* Limba de procedură: germana.