Downloaded via the EU tax law app / web

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

20 ianuarie 2021(*)

„Trimitere preliminar? – Articolul 49 TFUE – Libertatea de stabilire – Impozit pe profit – Impozitarea întreprinderilor asociate – Reglementare fiscal? na?ional? care interzice unei societ??i cu sediul într?un stat membru deducerea dobânzilor pl?tite unei societ??i stabilite în alt stat membru, care apar?ine aceluia?i grup de societ??i, în cazul ob?inerii unui avantaj fiscal substan?ial”

În cauza C?484/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativ? Suprem?, Suedia), prin decizia din 5 iunie 2019, primit? de Curte la 25 iunie 2019, în procedura

Lexel AB

împotriva

Skatteverket,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul J.?C. Bonichot, pre?edinte de camer?, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader ?i domnii M. Safjan ?i N. Jääskinen (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 9 iulie 2020,

luând în considerare observa?iile prezentate:

– pentru Lexel AB, de M. Larsén;

– pentru Skatteverket, de M. Andersson Berg ?i M. Laxmark, în calitate de agen?i;

– pentru guvernul suedez, ini?ial de H. Eklinder, C. Meyer?Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk ?i O. Simonsson, ulterior de H. Eklinder, C. Meyer?Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson ?i O. Simonsson, în calitate de agen?i;

– pentru guvernul neerlandez, de K. Bulterman ?i H. S. Gijzen, în calitate de agen?i;

– pentru Comisia European?, de K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen ?i G. Tolstoy, 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 decizie preliminar? prive?te interpretarea articolului 49 TFUE.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Lexel AB, o societate de drept suedez, pe de o parte, ?i Skatteverket (administra?ia fiscal?, Suedia), pe de alt? parte, în leg?tur? cu refuzul acesteia din urm? de a?i acorda deducerea anumitor cheltuieli cu dobânzile pl?tite unei societ??i din acela?i grup stabilite în Fran?a.

Cadrul juridic

Dispozi?iile privind cheltuielile cu dobânzile

3 În temeiul principiului prev?zut la articolul 1 din capitolul 16 din inkomstskattelag (1999:1229) [Legea (1999:1229) privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabil? situa?iei de fapt din litigiul principal (denumit? în continuare „Legea privind impozitul pe venit”), cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile în cadrul impozit?rii activit??ilor comerciale ale unei întreprinderi.

4 În conformitate cu articolul 10a din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit, pentru aplicarea articolelor 10b-10f din acest capitol, întreprinderile vizate sunt considerate c? au interese comune în cazul în care una dintre ele exercit?, în mod direct sau indirect, prin participa?ii sau în alt mod, o influen?? semnificativ? asupra celeilalte întreprinderi ori aceste întreprinderi se afl? în esen?? sub o conducere unic?. Prin întreprinderi se în?elege persoane juridice.

5 Potrivit articolului 10b din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit, o întreprindere legat? prin interese comune de alte întreprinderi nu poate, cu excep?ia cazului în care la articolul 10d sau la articolul 10e din acest capitol se prevede altfel, s? deduc? cheltuielile cu dobânzile aferente unei datorii c?tre o întreprindere asociat?.

6 Articolul 10d alineatul 1 din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit prevede c? cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor men?ionate la articolul 10b din acest capitol sunt deductibile în cazul în care venitul care corespunde cheltuielilor cu dobânzile ar fi fost impozitat cu o cot? de impozitare nominal? de cel pu?in 10 % în temeiul legisla?iei statului de stabilire a întreprinderii asociate, beneficiara efectiv? a acestui venit, dac? societatea respectiv? ar fi perceput numai acest venit (denumit? în continuare „regula celor10 %”).

7 Articolul 10d alineatul 3 din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit prevede c? cheltuielile cu dobânzile nu sunt deductibile în cazul în care motivul principal al obliga?iei pe care au contractat?o este beneficiul unui avantaj fiscal substan?ial (denumit? în continuare „clauza derogatorie”).

8 Articolul 10e alineatul 1 din acest capitol prevede c?, chiar dac? condi?ia de aplicare a regulii celor 10 % nu este îndeplinit?, cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor prev?zute la articolul 10b din capitolul men?ionat pot fi deduse dac? obliga?ia care st? la baza lor este justificat? în principal de motive comerciale. Acest lucru este îns? valabil numai dac? întreprinderea asociat? beneficiar? efectiv? a venitului care corespunde cheltuielilor cu dobânzile este stabilit? într?un stat din Spa?iul Economic European (SEE) sau într?un stat cu care Suedia a încheiat conven?ii fiscale.

Lucr?rile preg?titoare referitoare la clauza derogatorie

9 Lucr?rile preg?titoare referitoare la clauza derogatorie furnizeaz? preciz?rile urm?toare cu privire la interpretarea acestei clauze:

– Întreprinderea care solicit? deducerea este cea care trebuie s? demonstreze c? datoria nu a fost contractat? în principal din motive fiscale. Termenii „în principal” se refer? la o propor?ie de aproximativ 75 % sau mai mult. Evaluarea trebuie efectuat? la nivelul întreprinderilor asociate ?i trebuie luate în considerare atât situa?ia fiscal? a împrumut?torului, cât ?i cea a împrumutatului.

– La aplicarea clauzei derogatorii trebuie s? se efectueze o evaluare pentru fiecare caz în parte, ?inând seama de toate împrejur?rile relevante, pentru a se stabili dac? avantajul fiscal substan?ial ob?inut de întreprinderile asociate constituie principalul motiv al opera?iunilor realizate ?i al condi?iilor contractuale.

– Mai multe elemente pledeaz? în favoarea aplic?rii clauzei derogatorii. În aceast? privin?? trebuie de exemplu s? se verifice dac? împrumutul a fost contractat la o alt? întreprindere asociat? pentru a finan?a achizi?ionarea unor participa?ii de c?tre o întreprindere asociat?. În acest context, nivelul ridicat al ratelor dobânzilor poate constitui un indiciu important. De asemenea, trebuie s? se determine dac? finan?area ar fi putut fi realizat? prin injec?ii de capital în locul unui împrumut. În plus, trebuie s? se ?in? seama de eventualele transferuri nejustificate de pl??i ale unor dobânzi prin intermediul altor întreprinderi asociate, dar ?i de situa?iile în care întreprinderile asociate constituie, în leg?tur? cu dobândirea drepturilor de ac?ionar, noi societ??i a c?ror func?ie principal? este de?inerea unei crean?e de împrumut. În sfâr?it ?i cu titlu neexhaustiv, se acord? de asemenea o aten?ie deosebit? atât originii capitalului, cât ?i nivelului de impozitare a beneficiarului dobânzilor.

– În orice caz, clauza derogatorie nu se aplic? pl??ilor de dobânzi aferente împrumuturilor interne dintre societ??i comerciale pe ac?iuni care sunt impozitate conven?ional ?i între care exist? un drept la transferuri financiare intragrup.

Dispozi?iile privind transferurile intragrup

10 Articolele 1 ?i 3 din capitolul 35 din Legea privind impozitul pe venit prev?d c? un transfer financiar intragrup de la o societate?mam? c?tre o filial? de?inut? 100 % sau de o filial? de?inut? 100 % c?tre o societate?mam? este deductibil în anumite condi?ii. Transferul financiar intragrup trebuie s? fie inclus în veniturile beneficiarului.

11 Articolul 2 primul paragraf din acest capitol precizeaz? c? o societate?mam? este o societate comercial? suedez? pe ac?iuni care de?ine mai mult de 90 % din ac?iunile unei alte societ??i comerciale suedeze pe ac?iuni. Al doilea paragraf al acestui articol prevede c? termenul filial? de?inut? integral trebuie în?eles ca desemnând o societate de?inut? de societatea?mam?.

12 În temeiul articolului 2a din capitolul men?ionat, în vederea aplic?rii dispozi?iilor privind transferurile financiare intragrup, o societate care are sediul într?un stat membru al SEE ?i care este analog? unei societ??i comerciale pe ac?iuni stabilite în Suedia trebuie s? fie tratat? ca aceasta din urm?. Acest lucru este valabil îns? numai în cazul în care beneficiarul transferului financiar intragrup este impozabil în Suedia pentru activitatea comercial? la care se raporteaz? acest transfer financiar.

13 Articolele 4-6 din capitolul 35 din Legea privind impozitul pe venit con?in dispozi?ii în temeiul c?rora trebuie permis? de asemenea deducerea transferurilor intragrup efectuate în

favoarea unei filiale care este de?inut? în mod indirect prin intermediul unei alte filiale, precum ?i deducerea transferurilor financiare intragrup efectuate între dou? filiale de?inute în mod direct sau indirect.

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

14 Lexel este o societate suedez? din grupul Schneider Electric. Societatea?mam? a acestui grup, prezent? în mai multe state ter?e ?i state membre, este Schneider Electric SE, o societate stabilit? în Fran?a.

15 Înainte de opera?iunea în discu?ie în litigiul principal, Schneider Electric Services International SPRL (denumit? în continuare „SESI”), o societate stabilit? în Belgia, era de?inut? în propor?ie de 85 % de Schneider Electric Industries SAS, societate din grupul Schneider Electric stabilit? în Fran?a, ?i în propor?ie de 15 % de Schneider Electric España SA (denumit? în continuare „SEE”), societate din acest grup stabilit? în Spania.

16 În luna decembrie 2011, Lexel a achizi?ionat 15 % din ac?iunile SESI de?inute de SEE, contractând în prealabil un împrumut de la Bossière Finances SNC (denumit? în continuare „BF”), o banc? intern? a grupului Schneider Electric. La data faptelor din cauza principal?, BF f?cea parte dintr?o entitate fiscal? alc?tuit? din aproximativ 60 de societ??i din acest grup stabilite în Fran?a.

17 Lexel, BF, SESI ?i SEE sunt toate, în mod direct sau indirect, filialele ale Schneider Electric Industries.

18 Lexel a pl?tit societ??ii BF dobânzi aferente împrumutului contractat în valoare de 58 milioane de coroane suedeze (SEK) (aproximativ 5,5 milioane de euro) pentru anul 2013 ?i de 62 de milioane SEK (aproximativ 5,9 milioane de euro) pentru anul 2014. BF a utilizat dobânzile percepute pentru a compensa deficitele ap?rute în activit??ile societ??ilor stabilite în Fran?a care alc?tuiesc entitatea fiscal?.

19 Lexel a declarat c? r?scump?rase ac?iunile societ??ii SESI de la SEE întrucât aceasta din urm? avea nevoie de capital pentru a finan?a achizi?ionarea unei societ??i din afara grupului Schneider Electric, aceast? achizi?ie fiind finan?at? în principal prin împrumuturi. În acest context ?i pentru a??i reduce costurile de finan?are, SEE decisese s? vând? ac?iunile societ??ii SESI pe care le de?inea ?i s? ramburseze împrumuturile pe care le contractase în acest cadru.

20 Potrivit societ??ii Lexel, achizi?ionarea ac?iunilor societ??ii SESI nu urm?rea ca grupul Schneider Electric s? beneficieze de un avantaj fiscal, iar din faptul c? BF era în m?sur? s? utilizeze dobânzile percepute pentru a compensa deficitele legate de activit??ile acestui grup în Fran?a nu rezulta niciun avantaj fiscal. În final, venitul care corespunde acestor dobânzi va fi impozitat, ?i aceasta la o cot? superioar? celei aplicate în Suedia.

21 În aceast? privin??, cota impozitului pe profit în Fran?a în anii 2013 ?i 2014 a fost de 34,43 %. Cu toate acestea, nu s?a perceput niciun impozit pe dobânzile percepute în anii respectivi, întrucât în perioada respectiv? entitatea fiscal? vizat? a înregistrat un deficit. În Suedia, cota impozitului pe profit în aceia?i ani era de 22 %.

22 Administra?ia fiscal?, dup? ce a confirmat aplicabilitatea regulii celor 10 %, a refuzat totu?i deducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului acordat de BF, invocând clauza derogatorie. Potrivit administra?iei fiscale, opera?iunile în cauz? au fost realizate pentru a permite deducerea în Suedia, iar nu în Spania, a cheltuielilor cu dobânzile legate de achizi?ionarea ac?iunilor SESI ?i în scopul de a beneficia de un avantaj fiscal substan?ial. În opinia administra?iei fiscale, clauza derogatorie era totodat? compatibil? cu articolul 49 TFUE, referitor la libertatea de

stabilire.

23 Lexel a formulat o ac?iune împotriva deciziei administra?iei fiscale la Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm, Suedia).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm) a confirmat aprecierea administra?iei fiscale potrivit c?reia deducerile în cauz? trebuiau refuzate în temeiul clauzei derogatorii. Aceast? instan?? a subliniat âns? c?, dac? BF ar fi fost stabilit? în Suedia, clauza respectiv? nu ar fi putut fi pus? în aplicare. În aceast? ipotez?, Lexel ?i BF ar fi fost în m?sur? s? realizeze transferuri financiare intragrup, în conformitate cu dispozi?iile capitolului 35 din Legea privind impozitul pe venit, f?r? ca urm?rirea unui avantaj fiscal substan?ial s? fie dedus? dintr?o astfel de opera?iune. În acest context, instan?a men?ionat? a considerat c? aplicarea clauzei derogatorii determina o restric?ie privind libertatea de stabilire, care putea fi totu?i justificat? în împrejur?rile spe?ei.

25 Lexel a formulat apel la Kammarrätten i Stockholm (Curtea de Apel Administrativ? din Stockholm, Suedia). Aceast? instan?? a considerat c? respectiva clauz? derogatorie se aplica opera?iunilor în cauz?, apreciind totodat?, asemenea Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm), c? aplicarea acestei clauze determina o restric?ie privind libertatea de stabilire, aceast? restric?ie putând fi totu?i justificat? în numele combaterii evaziunii fiscale ?i în scopul men?inerii unei repartiz?ri echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre.

26 Lexel a formulat recurs la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativ? Suprem?, Suedia), care a admis recursul în m?sura în care prive?te libertatea de stabilire, mai precis aspectul dac? aplicarea clauzei derogatorii este contrar? dreptului Uniunii. În cadrul recursului autorizat, problema dac? condi?iile de aplicare a acestei clauze sunt îndeplinite în spe?? nu are voca?ia de a fi examinat?, aceast? problem? fiind suspendat? în a?teptarea r?spunsului la trimiterea preliminar?. În acest context, instan?a de trimitere urm?re?te s? afle dac? aplicarea clauzei men?ionate constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire în raport cu articolul 49 TFUE ?i, în cazul unui r?spuns afirmativ, dac? exist? eventuale justific?ri pentru o astfel de restric?ie.

27 Întemeindu?se pe lucr?rile preg?titoare referitoare la clauza derogatorie, instan?a de trimitere subliniaz? c? obiectivul general al acestei clauze urm?re?te prevenirea oric?rei planific?ri fiscale agresive prin intermediul deducerilor dobânzilor. Acest obiectiv, aflat în leg?tur? cu combaterea fraudei fiscale, ar constitui o justificare admis?, în anumite condi?ii, de jurispruden?a Cur?ii.

28 În plus, instan?a de trimitere arat? c? în mai multe hot?râri Curtea a considerat conform? cu libertatea de stabilire excluderea societ??ilor stabilite în afara statului membru în cauz?, apar?inând aceluia?i grup, din domeniul de aplicare al dispozi?iilor privind repartizarea profiturilor intragrup. Cu toate acestea, în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 22 februarie 2018, X ?i X (C?398/16 ?i C?399/16, EU:C:2018:110, punctele 39-42), referitoare la normele neerlandeze privind deducerea dobânzilor, Curtea a statuat c? societ??ile unui grup stabilite în afara statului membru în cauz? nu puteau fi excluse de la beneficiul avantajelor fiscale care nu sunt legate în mod specific de astfel de sisteme de repartizare a profitului ?i a apreciat c? diferen?a de tratament impus? de normele men?ionate constituia un obstacol nejustificat în calea libert??ii de stabilire.

29 În pofida unei proximit??i teoretice, normele suedeze referitoare la transferurile financiare intragrup ?i normele neerlandeze referitoare la entit??ile fiscale s?ar deosebi în mod semnificativ în ceea ce prive?te consecin?ele lor practice. Instan?a de trimitere consider? astfel c? punerea în aplicare a solu?iei elaborate în hot?rârea men?ionat? este afectat? de acest fapt.

30 În aceste condi?ii, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativ? Suprem?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Este compatibil cu articolul 49 TFUE s? se refuze unei societ??i suedeze dreptul de deducere a dobânzilor pl?tite unei societ??i cu care are interese comune (societate asociat?) stabilit? în alt stat membru pentru motivul c? obliga?ia care le leag? pare s? fi fost contractat? în principal în scopul ob?inerii unui avantaj fiscal substan?ial de care s? beneficieze societ??ile asociate, în condi?iile în care nu s?ar fi considerat c? exist? un astfel de avantaj fiscal dac? ambele societ??i ar fi fost suedeze, deoarece în aceast? situa?ie li s?ar fi aplicat dispozi?iile privind transferurile financiare intragrup?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

31 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia o societate stabilit? într?un stat membru nu este autorizat? s? deduc? dobânzile pl?tite unei societ??i care apar?ine aceluia?i grup stabilite în alt stat membru pentru motivul c? obliga?ia care le leag? pare s? fi fost contractat? în principal în scopul de a ob?ine un avantaj fiscal semnificativ, în condi?iile în care nu s?ar fi considerat c? exist? un astfel de avantaj fiscal dac? ambele societ??i ar fi fost stabilite în primul stat membru, deoarece în aceast? ipotez? li s?ar fi aplicat dispozi?iile privind transferurile financiare intragrup.

32 Cu alte cuvinte, se ridic? problema dac? o astfel de reglementare constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire contrar? articolului 49 TFUE.

33 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c? articolul 49 TFUE impune eliminarea restric?iilor privind libertatea de stabilire a resortisan?ilor unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru. Aceast? libertate implic? pentru societ??ile constituite în conformitate cu legisla?ia unui stat membru ?i care au sediul social, administra?ia central? sau locul principal de desf??urare a activit??ii în cadrul Uniunii dreptul de a??i desf??ura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agen?ii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 mai 2015, Verder LabTec, C?657/13, EU:C:2015:331, punctul 32, Hot?rârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria, C?386/14, EU:C:2015:524, punctul 14, precum ?i Hot?rârea din 22 februarie 2018, X ?i X, C?398/16 ?i C?399/16, EU:C:2018:110, punctul 18).

34 Diferen?a de tratament care rezult? din legisla?ia unui stat membru în detrimentul societ??ilor care î?i exercit? libertatea de stabilire nu constituie îns? o limitare a acestei libert??i dac? aceasta prive?te situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dac? este justificat? de un motiv imperativ de interes general ?i este propor?ional? cu acest obiectiv (Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants în the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, punctul 167, Hot?rârea din 25 februarie 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, punctul 20, precum ?i Hot?rârea din 22 februarie 2018, X ?i X, C?398/16 ?i C?399/16, EU:C:2018:110, punctul 20).

Cu privire la diferen?a de tratament

35 În temeiul articolului 10b din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit, o întreprindere

care are interese comune cu alte întreprinderi nu poate deduce, cu excep?ia cazului în care la articolul 10d sau la articolul 10e din acest capitol se prevede altfel, cheltuielile cu dobânzile aferente unei datorii fa?? de o întreprindere asociat?.

36 În temeiul regulii celor 10 %, cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor men?ionate la articolul 10b din capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit sunt deductibile în cazul în care venitul care corespunde cheltuielilor cu dobânzile ar fi fost impozitat la o cot? de cel pu?in 10 % în conformitate cu legisla?ia statului de stabilire a întreprinderii asociate, beneficiar? efectiv? a veniturilor, dac? societatea respectiv? ar fi perceput numai acest venit. Cu toate acestea, articolul 10e alineatul 1 din acest capitol prevede c? aceste cheltuieli cu dobânzile pot fi deductibile, în pofida nerespect?rii regulii celor 10 %, dac? obliga?ia care st? la baza lor este justificat? în principal de motive comerciale ?i dac? întreprinderea asociat?, beneficiar? efectiv? a venitului care corespunde cheltuielilor cu dobânzile, este stabilit? într?un stat al SEE.

37 De asemenea, clauza derogatorie prevede c?, în cazul în care beneficiul unui avantaj fiscal substan?ial pentru întreprinderile asociate constituie principalul motiv al obliga?iei contractate de acestea, cheltuielile cu dobânzile nu sunt deductibile. Potrivit lucr?rilor preg?titoare referitoare la clauza derogatorie, întreprinderii care solicit? deducerea îi revine sarcina de a demonstra c? datoria nu a fost contractat? în principal din motive fiscale, ?i anume în limita a 75 % sau mai mult.

38 În paralel, dispozi?iile capitolului 35 din Legea privind impozitul pe venit prev?d c? un transfer financiar intragrup de la o întreprindere?mam? c?tre o filial? de?inut? în propor?ie de 100 % sau de la o filial? de?inut? în propor?ie de 100 % c?tre o întreprindere?mam?, la fel ca un transfer financiar intragrup în favoarea unei filiale de?inute indirect prin intermediul unei alte filiale, precum ?i cel efectuat între dou? filiale de?inute direct sau indirect, este deductibil în anumite condi?ii. Aceast? regul? se aplic? îns? numai în cazul în care beneficiarul transferului financiar intragrup este impozabil în Suedia pentru activitatea comercial? la care se raporteaz? acest transfer financiar.

39 În spe??, Lexel a finan?at achizi?ionarea ac?iunilor societ??ii SESI, care apar?ine aceluia?i grup ca ?i ea, prin intermediul unui împrumut contractat la o alt? societate a acestui grup, BF. De?i dobânzile pl?tite de Lexel societ??ii BF au respectat regula celor 10 %, administra?ia fiscal? a refuzat societ??ii Lexel deducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente acestui împrumut, în temeiul clauzei derogatorii, subliniind c? beneficiul unui avantaj fiscal substan?ial constituia principalul motiv al acestuia.

40 Potrivit dosarului de care dispune Curtea, Lexel ar fi putut, dac? BF ar fi fost stabilit? în Suedia, s? ob?in? deducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului men?ionat. Astfel, potrivit explica?iilor furnizate de instan?a de trimitere, o societate poate deduce din venitul s?u impozabil transferuri financiare intragrup efectuate c?tre o societate din acela?i grup atunci când aceasta din urm? este impozabil? în Suedia. În aceast? ipotez?, este, a?adar, inutil s? se contracteze un împrumut de la o alt? societate din grup cu unicul scop de a putea deduce cheltuielile cu dobânzile care îi corespund. Acesta este motivul pentru care clauza derogatorie nu este invocat? niciodat? în cazul deducerii cheltuielilor cu dobânzile rezultate dintr?un împrumut contractat de la o alt? societate din grup cu sediul în Suedia. În schimb, clauza derogatorie este aplicabil? atunci când titularii cheltuielilor cu dobânzile sunt stabili?i în alt stat membru.

41 Având în vedere aceste elemente, trebuie s? se constate c? în spe?? exist? o diferen?? de tratament care are un efect negativ asupra exercit?rii libert??ii de stabilire a societ??ilor.

42 O astfel de diferen?? de tratament poate fi îns? compatibil? cu articolul 49 TFUE atunci când prive?te situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau atunci când este justificat? de un motiv imperativ de interes general ?i este propor?ional? cu acest obiectiv.

Cu privire la comparabilitatea situa?iilor

43 Comparabilitatea situa?iilor transfrontalier? ?i intern? trebuie s? fie examinat? ?inând seama de obiectul ?i de con?inutul dispozi?iilor na?ionale în cauz? (Hot?rârea din 22 februarie 2018, X ?i X, C?398/16 ?i C?399/16, EU:C:2018:110, punctul 33, precum ?i jurispruden?a citat?).

44 Trebuie s? se considere, astfel cum a ar?tat Comisia European? în observa?iile sale scrise, c? situa?ia în care o societate stabilit? într?un stat membru pl?te?te dobânzi pentru un împrumut contractat de la o societate stabilit? în alt stat membru care apar?ine aceluia?i grup nu este diferit?, în ceea ce prive?te plata dobânzilor, de o situa?ie în care beneficiarul dobânzilor este o societate din grup stabilit? în acela?i stat membru, ?i anume Suedia în spe??.

45 În consecin??, este necesar s? se examineze dac? diferen?a de tratament în discu?ie în litigiul principal poate fi justificat? de motive imperative de interes general.

Cu privire la justific?ri

46 Potrivit unei jurispruden?e constante, o restric?ie privind libertatea de stabilire nu poate fi admis? decât dac? se justific? prin motive imperative de interes general. În plus, într?o asemenea ipotez?, ar trebui ca restric?ia s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivelor în cauz? ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective (a se vedea în special Hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, punctul 35, Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, punctul 47, precum ?i Hot?rârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, EU:C:2007:161, punctul 64).

47 Ca justificare, administra?ia fiscal?, sus?inut? în acest sens de guvernele suedez ?i neerlandez, subliniaz? c? clauza derogatorie se înscrie, pe de o parte, în combaterea fraudei ?i a evaziunii fiscale ?i, pe de alt? parte, în necesitatea de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre.

48 În primul rând, este necesar s? se aprecieze dac? diferen?a de tratament în discu?ie în litigiul principal poate fi justificat? prin motive legate de combaterea fraudei ?i a evaziunii fiscale.

49 Pentru ca o restric?ie privind libertatea de stabilire prev?zut? la articolul 49 TFUE s? poat? fi justificat? prin aceste motive, scopul specific al unei astfel de restric?ii trebuie s? fie acela de a se opune unor comportamente care constau în crearea de aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economic?, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activit??ile realizate pe teritoriul na?ional (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, punctul 55, precum ?i Hot?rârea din 22 februarie 2018, X ?i X, C?398/16 ?i C?399/16, EU:C:2018:110, punctul 46).

50 În plus, pe de o parte, pentru a stabili dac? o opera?iune prezint? caracterul unui aranjament pur artificial numai în scopuri fiscale, contribuabilului trebuie s? i se dea posibilitatea, f?r? a fi supus unor constrângeri administrative excesive, s? prezinte elemente privind eventualele motive comerciale pentru care aceast? opera?iune a fost încheiat? (Hot?rârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, EU:C:2007:161, punctul 82).

51 Pe de alt? parte, în ipoteza în care verificarea unor astfel de elemente conduce la concluzia c? opera?iunea în cauz? corespunde unui aranjament pur artificial lipsit de motive comerciale reale, principiul propor?ionalit??ii impune ca refuzul dreptului de deducere s? se limiteze la partea din dobânzi care dep??e?te ceea ce s?ar fi convenit în lipsa unor rela?ii speciale între p?r?i (Hot?rârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, EU:C:2007:161, punctul 83).

52 În spe??, din elementele dosarului de care dispune Curtea reiese c? respectiva clauz? derogatorie se înscrie în combaterea planific?rii fiscale agresive sub forma deducerii cheltuielilor cu dobânzile ?i vizeaz? în mod explicit orice „avantaj fiscal substan?ial”. În acest context, societ??ii care solicit? o astfel de deducere îi revine sarcina de a demonstra c? datoria nu a fost contractat? în principal din motive fiscale, ?i anume în limita a 75 % sau mai mult.

53 Scopul specific al clauzei derogatorii nu este de a combate aranjamentele pur artificiale, iar aplicarea acestei clauze nu se limiteaz? la asemenea aranjamente. Prin urmare, dup? cum a recunoscut în esen?? administra?ia fiscal? în ?edin??, clauza men?ionat? prive?te datorii rezultate din tranzac?ii de drept civil, f?r? a privi îns? numai aranjamente fictive. Astfel, potrivit aprecierii obiectivelor opera?iunii în cauz? efectuate de autoritatea fiscal?, pot intra de asemenea sub inciden?a clauzei derogatorii opera?iunile încheiate în condi?ii de concuren?? deplin?, mai precis în condi?ii similare celor care s?ar aplica între societ??i independente.

54 Cu alte cuvinte, aspectul fictiv al opera?iunii în cauz? nu constituie o condi?ie determinant? pentru a refuza dreptul de deducere, întrucât inten?ia societ??ii în cauz? de a contracta o datorie în principal pentru motive fiscale este suficient? pentru a justifica refuzul dreptului de deducere. Calificarea unei opera?iuni ca fiind în principal fiscal? intervine pentru o parte care dep??e?te un anumit procentaj, ?i anume 75 %, din scopul acesteia.

55 Or, simpla împrejurare c? o societate dore?te s? efectueze deducerea dobânzilor într?o situa?ie transfrontalier? în lipsa oric?rui transfer artificial nu poate justifica o m?sur? care aduce atingere libert??ii de stabilire prev?zute la articolul 49 TFUE.

56 Trebuie s? se constate c? clauza derogatorie poate include în domeniul s?u de aplicare opera?iuni încheiate în condi?ii de concuren?? deplin? ?i care, în consecin??, nu constituie aranjamente pur artificiale sau fictive elaborate în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activit??i realizate pe teritoriul na?ional.

57 Prin urmare, nu poate fi re?inut? justificarea întemeiat? pe combaterea fraudei ?i a evaziunii fiscale.

58 În al doilea rând, trebuie s? se examineze dac? diferen?a de tratament în discu?ie în litigiul principal poate fi justificat? de necesitatea de a men?ine repartizarea competen?ei de impozitare între statele membre.

59 Astfel cum a statuat Curtea în mod repetat, justificarea întemeiat? pe necesitatea de a men?ine repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre poate fi admis? atunci când regimul în cauz? urm?re?te prevenirea unor comportamente de natur? s?

compromit? dreptul unui stat membru de a??i exercita competen?a fiscal? în raport cu activit??ile realizate pe teritoriul s?u (a se vedea în special Hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, punctul 46, precum ?i Hot?rârea din 31 mai 2018, Hornbach?Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366, punctul 43 ?i jurispruden?a citat?).

60 Men?inerea repartiz?rii competen?ei de impozitare între statele membre ar putea s? fac? necesar? aplicarea în privin?a activit??ilor comerciale ale societ??ilor stabilite în unul dintre aceste state doar a normelor fiscale ale acestuia atât în ceea ce prive?te profitul, cât ?i pierderile (Hot?rârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, punctul 31, ?i Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, punctul 61).

61 Justificarea întemeiat? pe men?inerea repartiz?rii echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre a fost admis? de Curte în special atunci când este necesar? o condi?ie privind re?edin?a pentru a avea acces la un regim fiscal special pentru a evita ca persoana impozabil? s? aib? libertatea de a stabili în ce stat este impozitat un profit sau este luat? în considerare o pierdere ?i posibilitatea de a deplasa în mod liber baza impozabil? între statele membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punctul 56, Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, punctul 62 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 25 februarie 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, punctele 29-33).

62 Pentru aceste motive, Curtea a statuat c? o consolidare la nivelul societ??ii?mam? a profiturilor ?i a pierderilor societ??ilor integrate într?o entitate fiscal? unic? reprezint? un avantaj care este rezervat în mod justificat societ??ilor rezidente, având în vedere necesitatea de a men?ine repartizarea competen?ei de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 25 februarie 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, punctele 29-33).

63 În ceea ce prive?te alte avantaje fiscale decât transferul profiturilor sau al pierderilor în interiorul unui grup fiscal integrat, aspectul dac? un stat membru poate s? rezerve aceste avantaje societ??ilor care fac parte dintr?un grup fiscal integrat ?i, prin urmare, s? le exclud? în situa?ii transfrontaliere trebuie apreciat în mod separat (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria, C?386/14, EU:C:2015:524, punctele 27 ?i 28).

64 În aplicarea acestei jurispruden?e, Curtea a considerat, în Hot?rârea din 22 februarie 2018, X ?i X (C?398/16 ?i C?399/16, EU:C:2018:110, punctele 40 ?i 41), la care instan?a de trimitere face de altfel referire, c? normele neerlandeze privind deducerea dobânzilor nu puteau fi justificate de necesitatea de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare. Aceasta în special întrucât, spre deosebire de ipoteza compens?rii generale a cheltuielilor ?i a profiturilor proprii entit??ii fiscale unice, în cauza în care s?a pronun?at hot?rârea men?ionat? era în discu?ie un avantaj f?r? o leg?tur? specific? cu regimul fiscal aplicabil unor asemenea entit??i.

65 Astfel cum a remarcat instan?a de trimitere, diferen?a dintre normele examinate în cadrul Hot?rârii din 22 februarie 2018, X ?i X (C?398/16 ?i C?399/16, EU:C:2018:110), ?i cele în discu?ie în litigiul principal const? în faptul c?, în temeiul normelor în discu?ie în cauza în care s?a pronun?at hot?rârea men?ionat?, condi?iile de deducere erau diferite dup? cum societatea achizi?ionat? apar?inea sau nu aceleia?i entit??i fiscale precum societatea dobânditoare. În schimb, în cauza principal?, diferen?a de tratament este întemeiat? în practic? pe o cerin?? privind re?edin?a societ??ii împrumut?toare, cerin?? care determin? inaplicabilitatea clauzei derogatorii. Avantajul pe care îl revendic? în spe?? Lexel nu poate fi îns? confundat cu cel procurat prin consolidare în cadrul unei entit??i fiscale unice. Litigiul principal prive?te, a?adar, posibilitatea de a deduce o cheltuial? cu dobânzile, iar nu compensarea general? a cheltuielilor ?i a profiturilor, proprie entit??ii fiscale unice.

66 În orice caz, diferen?ele legate de punerea în aplicare a normelor în cauz? în cadrul sistemelor na?ionale de impozitare respective nu pot avea un efect asupra examin?rii aspectului dac? diferen?a de tratament în discu?ie în litigiul principal poate fi justificat? în temeiul necesit??ii de a men?ine repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre.

67 În acest cadru, este necesar s? se precizeze c?, potrivit lucr?rilor preg?titoare referitoare la clauza derogatorie, aceasta urm?re?te în mod explicit s? împiedice erodarea bazei de impozitare suedeze care ar putea rezulta din planificarea fiscal? legat? de deducerea cheltuielilor cu dobânzile într?o situa?ie transfrontalier?. Îns? un asemenea obiectiv nu poate fi confundat cu necesitatea de a men?ine repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre.

68 Astfel, trebuie amintit c? reducerea veniturilor fiscale nu poate fi considerat? un motiv imperativ de interes general care s? poat? fi invocat pentru a justifica o m?sur? în principiu contrar? unei libert??i fundamentale (a se vedea în special Hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, punctul 44, precum ?i jurispruden?a citat?). A admite contrariul ar însemna s? se permit? statelor membre s? restrâng?, în temeiul acestui motiv, libertatea de stabilire.

69 În plus, dup? cum s?a ar?tat în ?edin??, dobânzile a c?ror deducere a fost solicitat? de Lexel ar fi fost deductibile dac? BF nu ar fi fost o societate asociat?. Or, atunci când condi?iile unei opera?iuni transfrontaliere intragrup ?i ale unei opera?iuni transfrontaliere externe corespund condi?iilor de concuren?? deplin?, nu exist? nicio diferen?? între aceste opera?iuni din punctul de vedere al repartiz?rii echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre.

70 În consecin??, justificarea întemeiat? pe men?inerea repartiz?rii echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre nu poate fi re?inut?.

71 În al treilea rând, trebuie analizat dac?, astfel cum sus?in în esen?? administra?ia fiscal?, precum ?i guvernele suedez ?i neerlandez, reglementarea în discu?ie în litigiul principal poate fi justificat? prin luarea în considerare comun? a justific?rilor privind combaterea fraudei ?i a evaziunii fiscale ?i men?inerea unei repartiz?ri echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre.

72 Desigur, Curtea a statuat deja c? o legisla?ie na?ional? care nu are ca obiect specific s? exclud? de la avantajul fiscal pe care îl prevede asemenea aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economic?, create în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activit??i exercitate pe teritoriul na?ional poate fi totu?i considerat? ca fiind justificat? de obiectivul de prevenire a evaziunii fiscale, apreciat împreun? cu cel al men?inerii repartiz?rii echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, punctul 66 ?i jurispruden?a citat?).

73 Cu toate acestea, trebuie subliniat c? luarea în considerare în comun a acestor motive de justificare a fost admis? de Curte în situa?ii specifice, ?i anume atunci când combaterea evaziunii fiscale constituie un aspect particular al interesului general legat de necesitatea de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punctele 58 ?i 59, precum ?i Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, punctul 67).

74 Astfel cum a amintit Curtea, obiectivele privind men?inerea repartiz?rii echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre ?i prevenirea evaziunii fiscale se afl? în strâns? leg?tur?. Prin urmare, comportamentele care constau în crearea de aranjamente pur artificiale,

lipsite de realitate economic?, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activit??ile realizate pe teritoriul na?ional sunt de natur? s? compromit? dreptul statelor membre de a??i exercita competen?a fiscal? în raport cu aceste activit??i ?i s? aduc? atingere unei repartiz?ri echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punctul 62).

75 Pe acest temei, Curtea a putut considera c?, având în vedere în special necesitatea de a men?ine repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre, în pofida faptului c? m?surile în cauz? nu vizeaz? în mod specific aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economic?, create în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activit??ile desf??urate pe teritoriul na?ional, aceste m?suri pot fi totu?i justificate (Hot?rârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, punctul 63, ?i Hot?rârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, punctul 66).

76 Cu toate acestea, atunci când, precum în cauza principal?, statul membru respectiv nu poate invoca în mod valabil justificarea întemeiat? pe necesitatea de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre, o m?sur? precum cea în discu?ie în litigiul principal nu poate fi justificat? pe baza unei lu?ri în considerare în comun a necesit??ii de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre ?i a celei a combaterii evaziunii fiscale.

77 În consecin??, nu poate fi admis? justificarea întemeiat? pe necesitatea de a men?ine repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre ?i combaterea evaziunii fiscale apreciate împreun?.

78 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia o societate stabilit? într?un stat membru nu este autorizat? s? deduc? dobânzile pl?tite unei societ??i care apar?ine aceluia?i grup stabilite în alt stat membru pentru motivul c? obliga?ia care le leag? pare s? fi fost contractat? în principal în scopul de a ob?ine un avantaj fiscal substan?ial, în condi?iile în care nu s?ar fi considerat c? exist? un astfel de avantaj fiscal dac? ambele societ??i ar fi fost stabilite în primul stat membru, deoarece în aceast? ipotez? li s?ar fi aplicat dispozi?iile privind transferurile financiare intragrup.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

79 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia o societate stabilit? într?un stat membru nu este autorizat? s? deduc? dobânzile pl?tite unei societ??i care apar?ine aceluia?i grup stabilite în alt stat membru pentru motivul c? obliga?ia care le leag? pare s? fi fost contractat? în principal în scopul de a ob?ine un avantaj fiscal semnificativ, în condi?iile în care nu s?ar fi considerat c? exist? un astfel de avantaj fiscal dac? ambele societ??i ar fi fost stabilite în primul stat membru, deoarece în aceast? ipotez? li s?ar fi aplicat dispozi?iile privind transferurile financiare intragrup.

Semn?turi

* Limba de procedur?: suedeza.