

62003J0446

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

din 13 decembrie 2005*

Marks & Spencer plc

împotriva

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Articolele 43 CE și 48 CE – Impozit pe profit – Grupuri de societăți – Scutire de impozit – Profitul societăților-mamă – Deducerea pierderilor înregistrate de o filială rezidentă – Autorizare – Deducerea pierderilor înregistrate în alt stat membru de o filială nerezidentă – Excludere”

În cauza C-446/03,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, în temeiul articolului 234 CE, introdusă de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regatul Unit), prin Decizia din 16 iulie 2003, primită de Curte la 22 octombrie 2003, în procedura

Marks & Spencer plc

împotriva

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes),

CURTEA (Marea Cameră),

constituită din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans și A. Rosas, președinți de cameră, domnii C. Gulmann (raportor), A. La Pergola, J.-P. Puissechet, R. Schintgen, doamna N. Colneric, domnii J. Klučka, U. Lohmus, E. Levits și A. Ó Caoimh, judecători,

avocat general: domnul M. Poiares Maduro,
grefier: doamna K. Sztranc, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 1 februarie 2005,

după examinarea observațiilor prezentate:

– pentru Marks & Spencer plc, de domnii G. Aaronson, QC, și P. Farmer, barrister,

* Limba de procedură: engleza.

- pentru Guvernul Regatului Unit, de domnul M. Bethell, în calitate de agent, asistat de domnii R. Plender, QC, și D. Ewart, barrister,
- pentru guvernul german, de domnul W.-D. Plessing și doamna A. Tiemann, în calitate de agenți,
- pentru guvernul elen, de domnii K. Boskovits și V. Kyriazopoulos, precum și de doamnele I. Pouli și S. Trekli, în calitate de agenți,
- pentru guvernul francez, de domnul G. de Bergues și doamna C. Jurgensen-Mercier, în calitate de agenți,
- pentru Irlanda, de domnul D. J. O’Hagan, în calitate de agent, asistat de domnul E. Fitzsimons, SC, și de doamna G. Clohessy, BL,
- pentru Guvernul Țărilor de Jos, de doamnele H. G. Sevenster, S. Terstal și J. van Bakel, în calitate de agenți,
- pentru guvernul finlandez, de doamna A. Guimaraes-Purokoski, în calitate de agent,
- pentru guvernul suedez, de domnul A. Kruse, în calitate de agent,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 7 aprilie 2005,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare se referă la interpretarea articolelor 43 CE și 48 CE.

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Marks & Spencer plc (denumită în continuare „Marks & Spencer”) și administrația fiscală britanică privind respingerea de către aceasta a unei cereri de scutire de impozit, introdusă de Marks & Spencer în vederea deducerii din profitul său impozabil în Regatul Unit a pierderilor înregistrate de filialele acesteia, stabilite în Belgia, Germania și Franța.

Cadrul juridic național

3 Dispozițiile de drept național, aplicabile în acțiunea principală, sunt conținute în Legea din 1988 privind impozitul pe venit și pe profit (Income and Corporation Tax Act 1988, denumită în continuare „ICTA”). Acestea sunt prezentate în continuare, pe baza informațiilor enunțate în decizia de trimitere.

Obligația de a plăti impozitul pe profit

4 În conformitate cu articolul 6 alineatul (1) și articolul 11 alineatul (1) din ICTA, impozitul pe profit este perceput din profiturile societăților stabilite în Regatul Unit sau care exercită o activitate comercială pe teritoriul respectiv prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții.

5 În temeiul articolului 8 alineatul (1) din ICTA, societățile rezidente sunt obligate să plătească impozitul pe profit din profitul lor mondial. În temeiul articolului 11 alineatul (1), societățile nerezidente sunt obligate să plătească impozitul pe profit numai în privința profitului sucursalelor sau agențiilor stabilite în Regatul Unit.

6 În temeiul convențiilor fiscale încheiate de Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, în special cu Regatul Belgiei, Republica Federală Germania și Republica Franceză, filialele străine ale societăților rezidente sunt obligate, în calitate de societăți nerezidente, să plătească impozitul pe profit în Regatul Unit doar pentru activitățile comerciale exercitate în acest stat membru prin intermediul unui sediu permanent și în sensul convențiilor în cauză.

7 În Regatul Unit este prevăzut un regim de credit fiscal pentru a preveni dubla impozitare.

8 Acest regim prezintă, în special, următoarele două aspecte.

9 În primul rând, o societate stabilită în Regatul Unit, care exercită o activitate comercială în alt stat membru, prin intermediul unei sucursale stabilite în statul membru respectiv, plătește în Regatul Unit un impozit pe profitul sucursalei în cauză și deduce din impozitul datorat impozitul achitat în celălalt stat membru, sau este autorizată să deducă acest ultim impozit în cadrul calculării venitului impozabil al sucursalei din Regatul Unit. Profitul din exploatare al sucursalei se calculează în funcție de normele fiscale ale Regatului Unit. O pierdere din exploatare poate fi dedusă din profitul societății stabilite în Regatului Unit. Pierderile neimputate pot fi reportate în exercițiile financiare ulterioare. Faptul că pierderea poate fi imputată în celălalt stat membru din profiturile viitoare ale sucursalei nu împiedică imputarea acesteia din profitul obținut în Regatul Unit.

10 În al doilea rând, o societate stabilită în Regatul Unit, care exercită o activitate comercială în alt stat membru, prin intermediul unei filiale stabilite în statul membru respectiv, plătește în Regatul Unit un impozit pe dividendele vărsate de această filială și beneficiază de un credit fiscal corespunzător impozitului achitat în celălalt stat membru pe profitul din care sunt plătite dividendele, precum și, după caz, oricărei taxe reținute la sursă. În cazul în care nu este aplicabilă legislația privind societățile străine controlate, societatea-mamă nu plătește impozit pe profitul filialei sale nerezidente și nu poate deduce pierderile filialei respective din profiturile sale.

11 În temeiul articolului 208 din ICTA, dividendele vărsate unei societăți-mamă stabilite în Regatul Unit de o filială care este, de asemenea, stabilită în statul membru respectiv nu sunt impozitate, spre deosebire de cele vărsate de o filială stabilită în alt stat membru.

Regim special al pierderilor în cadrul grupurilor de societăți (scutire de impozit pentru grupuri de firme)

12 În Regatul Unit, un regim de scutire de impozit pentru grupuri de firme permite societăților rezidente din cadrul unui grup să își compenseze între ele profiturile și pierderile.

13 Articolul 402 din ICTA prevede:

„1. Sub rezerva dispozițiilor prezentului titlu și ale articolului 492 alineatul (8), scutirile pentru pierderi din activități comerciale și alte sume deductibile din impozitul pe profit pot, în cazurile precizate la alineatele (2) și (3) [...], să fie cedate de o societate (denumită «societate cedentă») care face parte dintr-un grup de societăți și, la cererea altei societăți (denumită «societate solicitantă»), care face parte din același grup, să fie atribuite societății solicitante, sub forma unei scutiri de impozitul pe profit, denumită scutare de impozit «pentru grupuri de firme».

2. Scutirea de impozit pentru grupuri de firme poate fi obținută în cazul în care societatea cedentă și societatea solicitantă fac parte din același grup de societăți [...]"

14 Articolul 403 din ICTA prevede:

„1. În cazul în care, în cursul unui exercițiu contabil («perioadă fiscală») societatea cedentă înregistrează:

a) pierderi din exploatare [...] valoarea pierderii poate fi dedusă, în scopul impozitării pe profit, din profitul total al societății solicitante pentru perioada sa contabilă corespunzătoare, sub rezerva dispozițiilor prezentului titlu.”

15 În ceea ce privește exercițiile financiare încheiate înainte de 1 aprilie 2000, articolul 413 alineatul (5) din ICTA precizează:

„În prezentul titlu, termenul „societate” vizează doar persoanele juridice care au reședința în Regatul Unit [...]"

16 În urma unei modificări legislative ulterioare Hotărârii Curții din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695), regimul de scutare de impozit pentru grupuri de firme se aplică, începând cu exercițiul financiar 2000, profiturilor și pierderilor care intră sub incidența sferei de aplicare a dreptului fiscal al Regatului Unit.

17 Drept consecință a acestei modificări legislative:

– pierderile unei sucursale, stabilită în Regatul Unit, a unei societăți nerezidente pot fi transferate unei alte societăți din grup cu scopul de a fi deduse din profitul acesteia, imposibil în Regatul Unit;

– pierderile unei societăți din cadrul unui grup, stabilită în Regatul Unit, pot fi transferate sucursalei cu scopul de a fi deduse din profitul acesteia din urmă în Regatul Unit.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

18 Marks & Spencer este o societate constituită și înregistrată în Anglia și în Țara Galilor. Aceasta este societatea-mamă a societăților stabilite în Regatul Unit și în alte state. Este unul dintre cei mai importanți comercianți cu amănuntul din Regatul Unit în domeniul confecțiilor, al produselor alimentare, al articolelor de uz casnic și al serviciilor financiare.

19 Începând din anul 1975, aceasta a început să se stabilească în alte state, odată cu deschiderea unui magazin în Franța. La sfârșitul anilor '90, dispunea de puncte de vânzare în peste 36 de țări, în cadrul unei rețele de filiale și al unui sistem de francize.

20 La mijlocul anilor '90, s-a manifestat o tendință de creștere a pierderilor.

21 În cursul lunii martie 2001, Marks & Spencer a anunțat încetarea activităților sale pe continentul european. La 31 decembrie 2001, filiala stabilită în Franța fusese cedată unor terți, în vreme ce restul filialelor, inclusiv cele stabilite în Belgia și în Germania, încetaseră orice activitate comercială.

22 În Regatul Unit, Marks & Spencer a solicitat, în temeiul articolului 6 din anexa 17 A la ICTA, o scutire de impozit pentru grupuri de firme pentru pierderi înregistrate de filialele sale stabilite în Belgia, Germania și Franța, pe parcursul celor patru exerciții financiare încheiate la 31 martie 1998, 31 martie 1999, 31 martie 2000 și 31 martie 2001. Din dosarul prezentat Curții reiese că părțile în acțiunea principală sunt de acord că pierderile trebuie să fie stabilite în conformitate cu normele fiscale ale Regatului Unit. La solicitarea administrației fiscale, Marks & Spencer a recalculat, în consecință, pierderile pe această bază.

23 Filialele în cauză își exercitaseră activitățile economice în statele membre în care aveau sediul social. Acestea nu aveau un sediu permanent în Regatul Unit, pe teritoriul căruia nu exercitaseră nicio activitate economică.

24 Cererile de scutire de impozit au fost respinse pe motiv că putea fi acordată o scutire de impozit pentru grupuri de firme numai pentru pierderi înregistrate în Regatul Unit.

25 Marks & Spencer a contestat acest refuz în fața Special Commissioners of Income Tax, care au respins acțiunea.

26 Marks & Spencer a introdus o acțiune împotriva acestei decizii în fața High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, care a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul în care:

– legislația unui stat membru, precum cea a Regatului Unit, aplicabilă grupurilor de societăți, interzice unei societăți-mamă, rezidentă fiscală în statul membru respectiv, să își reducă profitul impozabil în acest stat membru prin deducerea pierderilor înregistrate de filiale stabilite din punct de vedere fiscal în alte state membre, în timp ce o deducere de acest tip ar fi posibilă dacă acestea ar fi stabilite din punct de vedere fiscal în același stat membru ca societatea-mamă;

– statul membru al societății-mamă:

– supune societățile stabilite pe teritoriul său obligației de a plăti impozitul pe profit pentru profitul lor total, inclusiv profitul sucursalelor stabilite în alte state membre, precizându-se că există dispoziții speciale care permit evitarea dublei impozitări, ținând seama de impozitul plătit în alt stat membru, și că sunt luate în considerare pierderile sucursalelor pentru stabilirea profitului impozabil al acestor societăți;

– nu supune impozitului pe profit profiturile nedistribuite ale filialelor stabilite în alte state membre;

– supune societatea-mamă obligației de a plăti impozitul pe profit pentru toate profiturile care îi sunt distribuite sub formă de dividende de filialele stabilite în alte state membre, în timp ce aceasta nu ar fi obligată să plătească impozitul respectiv pentru profiturile distribuite sub formă de dividende de filialele sale stabilite în statul membru în cauză;

– acordă o scutire de impozit societății-mamă, sub forma unui credit fiscal pentru impozitele pe dividende reținute la sursă și pentru impozitele externe pe profiturile din care sunt plătite dividendele de filiale stabilite în alte state membre;

există o restricție în sensul articolului 43 CE, coroborat cu articolul 48 CE? În cazul unui răspuns afirmativ, aceasta este justificată în temeiul dreptului comunitar?

2) a) Faptul că legislația statului membru în care este stabilită filiala permite, după caz și în anumite condiții, să se obțină deducerea totală sau parțială a pierderilor înregistrate de aceasta din profiturile impozabile în statul membru în cauză influențează răspunsul la prima întrebare?

b) În cazul unui răspuns afirmativ, care este importanța faptului că:

– o filială stabilită în alt stat membru și-a încetat în întregime activitatea comercială și, deși legislația acestui stat permite deducerea pierderilor, în anumite condiții, nu există nicio dovadă că o astfel de deducere a fost obținută în această situație;

– o filială stabilită în alt stat membru a fost vândută unui terț și, deși legislația acestui stat permite, în anumite condiții, deducerea pierderilor de către terțul dobânditor, nu este sigur că pierderile au fost deduse în situația în speță;

– dispozițiile în temeiul cărora statul membru al societății-mamă ține seama de pierderile societăților stabilite în Regatul Unit se aplică independent de faptul că aceste pierderi fac, de asemenea, obiectul unei scutiri de impozit în alt stat membru?

c) Răspunsul ar fi același dacă s-ar dovedi că a fost acordată o scutire de impozit pentru pierderile din statul membru în care este stabilită filiala și, în cazul unui răspuns afirmativ, ar avea vreo importanță faptul că scutirea de impozit a fost obținută ulterior de un alt grup de societăți, căruia i s-a vândut această filială?”

Cu privire la prima întrebare

27 Prin prima sa întrebare, instanța de trimitere dorește să afle, în esență, dacă articolele 43 CE și 48 CE se opun legislației unui stat membru care exclude posibilitatea ca o societate-mamă rezidentă să deducă din profitul său impozabil pierderi înregistrate în alt stat membru de o filială stabilită pe teritoriul acestuia, în vreme ce aceasta acordă o astfel de posibilitate pentru pierderi înregistrate de o filială rezidentă.

28 Altfel spus, se pune problema stabilirii dacă o astfel de legislație constituie o restricție privind libertatea de stabilire, contrară articolelor 43 CE și 48 CE.

29 În această privință, este necesar să se reamintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă ține de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să își exercite competența în conformitate cu dreptul comunitar (a se vedea, în special, Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 37, și jurisprudența citată).

30 Libertatea de stabilire, pe care articolul 43 CE o recunoaște resortisanților comunitari și care presupune accesul lor la activitățile independente și la exercitarea acestora, precum și constituirea și gestionarea de întreprinderi, în aceleași condiții ca cele definite de legislația statului membru de stabilire pentru proprii resortisanți, include, în conformitate cu articolul 48 CE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și exercita activitatea în statul membru în cauză, prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea, în special, Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35).

31 Chiar dacă, în conformitate cu redactarea lor, dispozițiile referitoare la libertatea de stabilire au ca scop să garanteze că resortisanții străini și societățile străine beneficiază, în statul membru gazdă, de același tratament ca resortisanții statului respectiv, acestea se opun, de asemenea, ca statul de origine să împiedice stabilirea în alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi sau a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (a se vedea, în special, Hotărârea ICI, citată anterior, punctul 21).

32 O scutire de impozit pentru grupuri de firme, precum cea care face obiectul acțiunii principale, constituie un avantaj fiscal pentru societățile în cauză. Accelerând degrevarea pierderilor societăților care au înregistrat pierderi, prin intermediul deducerii imediate a acestora din profitul altor societăți din grup, grupului în cauză i se conferă un avantaj de trezorerie.

33 Excluderea unui astfel de avantaj în ceea ce privește pierderile înregistrate de o filială stabilită în alt stat membru și care nu desfășoară nicio activitate economică în statul membru al societății-mamă este de natură să împiedice exercitarea de către aceasta a libertății de stabilire, descurajând-o să creeze filiale în alte state membre.

34 Astfel, aceasta constituie o restricție privind libertatea de stabilire în sensul articolelor 43 CE și 48 CE, în măsura în care aplică un tratament fiscal diferit în ceea ce privește pierderile înregistrate de o filială rezidentă și pierderile înregistrate de o filială nerezidentă.

35 O astfel de restricție nu poate fi admisă decât în cazul în care urmărește un obiectiv legitim, compatibil cu tratatul, și este justificată prin motive imperioase de interes general. În plus, într-un astfel de caz, este necesar ca aceasta să poată garanta realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru îndeplinirea acestui obiectiv (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 26, și Hotărârea din 11 martie 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 49).

36 Regatul Unit și celelalte state membre, care au prezentat observații în cadrul prezentei proceduri, susțin că filialele rezidente și filialele nerezidente nu se află în situații fiscale comparabile, în ceea ce privește regimul de scutire de impozit pentru grupuri de firme, precum cel care face obiectul acțiunii principale. În conformitate cu principiul teritorialității, aplicabil atât în dreptul internațional, cât și în dreptul comunitar, statul membru în care este stabilită societatea-

mamă nu ar avea competență fiscală în privința filialelor nerezidente. În ceea ce privește aceste filiale, competența fiscală ar aparține, în principiu, conform repartizării obișnuite în materie, statelor pe teritoriul cărora sunt stabilite și își desfășoară activitățile economice.

37 În această privință, trebuie să se constate că, în dreptul fiscal, reședința contribuabililor poate constitui un factor ce poate justifica norme naționale care presupun o diferență de tratament între contribuabilii rezidenți și cei nerezidenți. Cu toate acestea, reședința nu reprezintă întotdeauna un factor justificat de distincție. Într-adevăr, acceptarea ca statul membru în care este stabilită o societate să aibă libertatea de a aplica un tratament diferit numai pe motiv că sediul unei societăți este situat în alt stat membru ar goli de conținut articolul 43 CE (a se vedea Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 18).

38 În fiecare situație specifică, este necesar să se examineze dacă limitarea aplicării unui avantaj fiscal contribuabililor rezidenți este motivată de elemente obiective pertinente, care pot să justifice diferența de tratament.

39 Într-o situație precum cea din acțiunea principală, trebuie să se admită că statul membru în care este stabilită societatea-mamă, impunând societăților rezidente plata unui impozit pe profitul lor mondial și societăților nerezidente doar plata unui impozit pe profiturile care provin din activitatea lor în statul în cauză, acționează în conformitate cu principiul teritorialității, consacrat de dreptul fiscal internațional și recunoscut de dreptul comunitar (a se vedea, în special, Hotărârea Futura Participations și Singer, citată anterior, punctul 22).

40 Totuși, faptul că acesta nu impozitează profitul filialelor nerezidente ale unei societăți-mamă, stabilită pe teritoriul său, nu justifică, în sine, o limitare a scutirii de impozit pentru grupuri de firme la pierderile înregistrate de societățile rezidente.

41 Pentru a aprecia dacă o astfel de limitare este justificată, trebuie să se examineze consecințele unei extinderi necondiționate a unui avantaj precum cel care face obiectul acțiunii principale.

42 În această privință, Regatul Unit și celelalte state membre, care au prezentat observații, invocă trei elemente care justifică restricția în cauză.

43 În primul rând, în materie fiscală, profiturile și pierderile ar reprezenta cele două fețe ale unei medalii, care ar trebui să fie tratate în mod simetric în cadrul aceluiași regim fiscal, pentru a asigura o repartizare echilibrată a puterii de impozitare între diversele state membre interesate. În al doilea rând, dacă pierderile ar fi luate în considerare în statul membru al societății-mamă, ar exista riscul ca acestea să facă obiectul unei duble deduceri. În cele din urmă, în al treilea rând, dacă pierderile nu ar fi luate în considerare în statul membru în care este stabilită filiala, ar exista riscul de evaziune fiscală.

44 În ceea ce privește primul element de justificare, trebuie reamintit faptul că reducerea veniturilor fiscale nu poate fi considerată ca fiind un motiv imperios de interes general, care să poată fi invocat pentru a justifica o măsură care contravine, în principiu, unei libertăți fundamentale (a se vedea, în special, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 49 și jurisprudența citată).

45 Cu toate acestea, astfel cum subliniază Regatul Unit, în mod întemeiat, menținerea repartizării puterii de impozitare între statele membre ar putea face necesară aplicarea exclusivă, în privința

activităților economice ale societăților stabilite în unul din aceste state, a normelor fiscale ale statului în cauză, atât în ceea ce privește profiturile, cât și pierderile.

46 Într-adevăr, dacă li s-ar oferi societăților posibilitatea de a opta pentru luarea în considerare a pierderilor lor în statul membru în care sunt stabilite sau în alt stat membru, s-ar compromite în mod semnificativ repartizarea echilibrată a puterii de impozitare între statele membre, având în vedere că baza de impozitare ar crește în primul stat și ar scădea în al doilea, în funcție de valoarea pierderilor transferate.

47 În ceea ce privește al doilea element de justificare, referitor la riscul dublei deduceri a pierderilor, trebuie să se admită că statele membre trebuie să poată împiedica acest lucru.

48 Un astfel de risc există, într-adevăr, în cazul în care scutirea de impozit pentru grupuri de firme este extinsă la pierderile filialelor nerezidente. Acesta este eliminat printr-o normă care exclude o scutire pentru pierderile respective.

49 În cele din urmă, în ceea ce privește al treilea element de justificare, referitor la riscul de evaziune fiscală, trebuie să se admită că posibilitatea de a transfera pierderile unei filiale nerezidente unei societăți rezidente presupune riscul ca, în cadrul unui grup de societăți, pierderile să fie transferate societăților stabilite în statele membre care aplică cele mai ridicate cote de impozitare și în care valoarea fiscală a pierderilor este, prin urmare, cea mai mare.

50 O excludere a scutirii de impozit pentru grupuri de firme, în ceea ce privește pierderile înregistrate de filiale nerezidente, împiedică astfel de practici, care pot fi inspirate de constatarea unor diferențe considerabile între cotele de impozitare aplicate în diferitele state membre.

51 Având în vedere aceste trei elemente de justificare, considerate în ansamblu, trebuie subliniat faptul că dispozițiile restrictive, precum cele care fac obiectul acțiunii principale, pe de o parte, urmăresc obiective legitime, compatibile cu tratatul și care constituie motive imperioase de interes general și, pe de altă parte, sunt în măsură să garanteze realizarea obiectivelor menționate.

52 Această analiză nu este afectată de precizările, conținute în a doua parte a primei întrebări, referitoare la regimurile aplicabile în Regatul Unit:

- profiturilor și pierderilor unei sucursale străine a unei societăți stabilite în acest stat membru;
- dividendelor distribuite unei societăți stabilite în statul membru respectiv de o filială stabilită în alt stat membru.

53 Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă măsura restrictivă nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite.

54 Într-adevăr, Marks & Spencer și Comisia au susținut că ar putea fi avute în vedere măsuri mai puțin restrictive decât o excludere generală de la beneficiul scutirii de impozit pentru grupuri de firme. Cu titlu de exemplu, acestea au făcut referire la posibilitatea de a subordona beneficiul scutirii condiției ca filiala străină să fi profitat pe deplin de posibilitățile de luare în considerare a pierderilor, acordate în statul membru în care își are reședința. De asemenea, acestea au făcut referire la posibilitatea de a subordona beneficiul scutirii unei condiții ca profiturile ulterioare ale

filialei nerezidente să fie incluse în profiturile impozabile ale societății care a beneficiat de scutirea de impozit pentru grupuri de firme, până la o valoare egală cu pierderile deduse anterior.

55 În această privință, Curtea consideră că măsura restrictivă care face obiectul acțiunii principale depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor esențiale urmărite într-o situație în care:

- filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în statul său de reședință, pentru exercițiul fiscal care face obiectul cererii de scutire, precum și pentru exercițiile fiscale anterioare, după caz, prin intermediul unui transfer al acestor pierderi unui terț sau prin deducerea pierderilor respective din profiturile realizate de filială în cursul exercițiilor anterioare, și
- nu există posibilitatea ca pierderile filialei străine să poată fi luate în considerare în statul său de reședință, pentru exercițiile fiscale viitoare, fie de aceasta, fie de un terț, în special în cazul în care filiala este cesionată terțului în cauză.

56 Atunci când, într-un stat membru, societatea-mamă rezidentă demonstrează autorităților fiscale că aceste condiții sunt îndeplinite, contravine articolelor 43 CE și 48 CE să se excludă posibilitatea ca aceasta să deducă din profitul său impozabil în statul membru respectiv pierderile înregistrate de filiala sa nerezidentă.

57 În acest context, este important, de asemenea, să se precizeze că statele membre au libertatea de a adopta sau de a menține norme care au ca obiectiv specific excluderea de la un avantaj fiscal a aranjamentelor pur artificiale, al căror scop ar fi eludarea sau sustragerea de la legea fiscală națională (a se vedea, în acest sens, hotărârile citate anterior, ICI, punctul 26, și Lasteyrie du Saillant, punctul 50).

58 În plus, în măsura în care este posibilă identificarea altor măsuri mai puțin restrictive, astfel de măsuri necesită, în orice caz, adoptarea unor norme de armonizare de către organul legislativ comunitar.

59 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare că, în stadiul actual al dreptului comunitar, articolele 43 CE și 48 CE nu se opun legislației unui stat membru care exclude, în general, posibilitatea ca o societate-mamă rezidentă să deducă din profitul său impozabil pierderi înregistrate în alt stat membru de o filială stabilită pe teritoriul acestuia, deși acordă o astfel de posibilitate pentru pierderi înregistrate de o filială rezidentă. Cu toate acestea, contravine articolelor 43 CE și 48 CE excluderea unei astfel de posibilități pentru societatea-mamă rezidentă într-o situație în care, pe de o parte, filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în statul său de reședință, pentru exercițiul fiscal care face obiectul cererii de scutire, precum și pentru exercițiile fiscale anterioare, și în cazul în care, pe de altă parte, nu există posibilitatea ca aceste pierderi să poată fi luate în considerare în statul său de reședință, pentru exercițiile viitoare, fie de filiala respectivă, fie de un terț, în special în cazul în care filiala este cesionată terțului în cauză.

Cu privire la a doua întrebare

60 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

61 Întrucât procedura are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura pendinte din fața instanței de trimitere, este de competența acestei instanțe 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 (Marea Cameră) declară:

În stadiul actual al dreptului comunitar, articolele 43 CE și 48 CE nu se opun legislației unui stat membru care exclude, în general, posibilitatea ca o societate-mamă rezidentă să deducă din profitul său impozabil pierderi înregistrate în alt stat membru de o filială stabilită pe teritoriul acestuia, deși acordă o astfel de posibilitate pentru pierderi înregistrate de o filială rezidentă. Cu toate acestea, contravine articolelor 43 CE și 48 CE excluderea unei astfel de posibilități pentru societatea-mamă rezidentă într-o situație în care, pe de o parte, filiala nerezidentă a epuizat posibilitățile de luare în considerare a pierderilor care există în statul său de reședință, pentru exercițiul fiscal care face obiectul cererii de scutire, precum și pentru exercițiile fiscale anterioare, și în cazul în care, pe de altă parte, nu există posibilitatea ca aceste pierderi să poată fi luate în considerare în statul său de reședință, pentru exercițiile viitoare, fie de filiala respectivă, fie de un terț, în special în cazul în care filiala este cesionată terțului în cauză.

Semnături