

**Cauza C-484/19****Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

25 iunie 2019

**Instanța de trimitere:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Suedia)

**Data deciziei de trimitere:**

5 iunie 2019

**Recurentă**

Lexel AB

**Intimată:**

Skatteverket

[...]

**HOTĂRÂREA ATACATĂ**

Hotărârea Kammarrätten i Stockholm (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm, Suedia) din 29 iunie 2018 pronunțată în cauzele nr. 5437-17 și nr. 5438-17

**OBIECTUL**

Impozit pe venit, etc.: cerere de decizie preliminară adresată Curții de Justiție a Uniunii Europene

Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) adoptă următoarea

**DECIZIE**

În temeiul articolului 267 TFUE, se solicită Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțarea unei decizii preliminare, în conformitate cu cererea anexată în acest sens (anexă la încheierea de ședință) **(OR. 2)**

[...]

**Anexă la încheierea de ședință****Cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE cu privire la interpretarea articolului 49 TFUE****Introducere**

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește problema dacă este compatibil cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE să se refuze deducerea anumitor cheltuieli cu dobânzile în momentul impozitării. Această problemă a fost ridicată atunci când unei societăți suedeze nu i-a fost permisă deducerea dobânzilor plătite unei societăți franceze care face parte din același grup. Societatea franceză a fost în măsură să compenseze dobânzile percepute cu pierderile care au apărut în activitatea grupului în Franța. Deducerea a fost refuzată în temeiul unei dispoziții care prevede că cheltuielile cu dobânzile aferente unei datorii către o societate din același grup de întreprinderi asociate nu pot fi deduse în cazul în care motivul principal al nașterii datoriei este de a conferi grupului un avantaj fiscal substanțial.
2. În documentele de lucru pregătitoare referitoare la dispoziția în cauză, se afirmă că intenția este de a nu cuprinde plățile de dobânzi între societăți care își pot compensa profiturile și pierderile prin așa-numitele transferuri intragrup. Normele privind transferurile intragrup se aplică numai între societățile care sunt impozabile în Suedia. Din acest motiv, printre altele, se ridică problema dacă refuzul deducerii dobânzilor plătite de societate este compatibil cu libertatea de stabilire.

**Dispozițiile dreptului Uniunii aplicabile**

3. Articolele 49 TFUE și 54 TFUE interzic restricțiile privind libertatea unei societăți dintr-un alt stat membru de a se stabili pe teritoriul Suediei, de exemplu prin înființarea unei filiale în Suedia. **(OR. 3)**

**Dispozițiile dreptului intern aplicabile**

*Dispoziții care prevăd restricții asupra dreptului la deducerea dobânzilor aplicate anumitor datorii*

4. Potrivit normei principale de la articolul 1 cuprins în capitolul 16 din inkomstskattelag (1999:1229) [Legea (1999:1229) privind impozitul pe venit; denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venit”), cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile în cadrul impozitării activității comerciale a unei societăți.

5. Cu toate acestea, în ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor între societăți din același grup, există anumite limitări privind dreptul de deducere. La momentul faptelor din prezenta cauză, articolele 10a-10f cuprinse în capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit se prevedeau următoarele:
6. În conformitate cu articolul 10a, pentru aplicarea articolelor 10b-10f, societățile sunt considerate a fi asociate între ele în cazul în care una dintre societăți, în mod direct sau indirect, în virtutea acțiunilor deținute sau în alt mod exercită o influență semnificativă asupra celeilalte societăți ori societățile se află, în principal, sub o conducere comună. Termenul „societate” se referă la persoane juridice.
7. În temeiul articolului 10b, o societate din cadrul unui grup de întreprinderi asociate nu poate deduce, dacă nu se prevede altfel la articolul 10d sau la articolul 10e, cheltuielile cu dobânzile aferente unei datorii pe care o are față de o societate din grupul de întreprinderi asociate.
8. În conformitate cu articolul 10d primul paragraf, cheltuielile cu dobânzile aferente acestor datorii menționate la articolul 10b sunt deductibile în cazul în care veniturile corespunzătoare cheltuielilor cu dobânzile ar fi trebuit să fie impozitate cu o cotă de cel puțin 10 % în temeiul legislației statului în care își are sediul societatea din grupul de întreprinderi asociate care are efectiv dreptul la acest venit, dacă societatea respectivă ar avea numai acest venit (norma privind cota de 10 %).
9. Articol 10d al treilea paragraf prevede că nu poate fi efectuată nicio deducere, cu toate acestea, în cazul în care motivul principal al nașterii datoriei este ca grupul de întreprinderi asociate să beneficieze de un avantaj fiscal substanțial (excepția).
10. Articolul 10e primul paragraf prevede că, chiar dacă condiția de aplicare a normei privind cota de 10 % nu este îndeplinită, cheltuielile cu dobânzile aferente datoriilor menționate (**OR. 4**) la articolul 10b pot fi deduse dacă datoria care constituie baza cheltuielilor cu dobânzile a luat naștere în principal din motive comerciale. Cu toate acestea, acest lucru este valabil numai dacă societatea din grupul de întreprinderi asociate care are efectiv dreptul la venitul corespunzător cheltuielilor cu dobânzile are sediul într-un stat din Spațiul Economic European (SEE) sau într-un stat cu care Suedia a încheiat un acord fiscal.
11. În lucrările pregătitoare referitoare la excepția prevăzută la articolul 10d al treilea paragraf, sunt furnizate următoarele indicații pentru interpretarea dispoziției (prop. 2012/13:1 p. 250-254).
12. Societatea care solicită deducerea este cea care trebuie să demonstreze că datoria nu s-a născut în principal din motive fiscale. „În principal” înseamnă aproximativ 75 % sau mai mult. Evaluarea trebuie efectuată la nivelul grupului de întreprinderi asociate și trebuie luate în considerare atât situația creditorului, cât și cea a debitorului. De regulă, datoriile pe termen scurt și așa-numitele activități din cadrul structurii de gestionare centralizată a lichidităților nu fac obiectul excepției.

13. La aplicarea excepției, trebuie să se efectueze o evaluare pentru fiecare caz în parte, fiind luate în considerare toate împrejurările relevante, pentru a se stabili dacă motivul principal al efectuării operațiunilor și al nașterii raportului contractual este acela ca grupul de întreprinderi asociate să poată beneficia de un avantaj fiscal substanțial. Împrejurările în favoarea aplicabilității excepției includ, de exemplu, faptul că împrumutul a fost contractat pentru a finanța achiziționarea de către o societate asociată de la o altă societate din cadrul grupului de întreprinderi asociate a unor drepturi de subscriere sau acela că ratele dobânzii sunt ridicate. Un alt factor important este dacă finanțarea ar fi putut lua forma unei injecții de capital în locul unui împrumut.
14. Ar trebui să se ia în considerare, de asemenea, dacă s-au direcționat în mod nejustificat plăți de dobânzi prin intermediul altor societăți din cadrul grupului de întreprinderi asociate. Un exemplu în acest sens este cazul în care o societate cu deficite substanțiale și care nu dispune de fonduri pentru a acorda împrumuturi continuă să acționeze ca creditor prin transferuri de fonduri de la alte societăți din cadrul grupului de întreprinderi asociate, cu scopul de a obține avantaje fiscale. În cazul în care datoria a fost creată pentru a permite grupului de întreprinderi asociate să profite de un deficit al unei societăți dintr-o anumită țară printr-un împrumut sau prin direcționarea către aceasta a unui capital pentru împrumuturi (**OR. 5**), deducerea nu ar trebui să fie permisă. O astfel de operațiune trebuie considerată ca fiind realizată astfel încât grupul de întreprinderi asociate să poată beneficia de un avantaj fiscal substanțial, de exemplu prin eludarea normelor privind transferurile intragrup.
15. O altă situație care ar putea fi pusă sub semnul întrebării este situația în care, în contextul achiziționării de drepturi de subscriere, grupul de întreprinderi asociate creează o nouă societate al cărei scop principal este de a deține un drept de creanță rezultat din operațiuni de finanțare. Un alt factor care ar trebui să facă parte din evaluare este originea fondurilor. Din punctul de vedere al creditorului, faptul că este vorba despre fonduri autogenerate care sunt acordate cu împrumut arată că există motive comerciale solide care stau la baza operațiunii. De asemenea, ar trebui să se țină seama de nivelul la care este impozitat beneficiarul dobânzilor. Plățile de dobânzi la împrumuturile interne între societățile cu răspundere limitată care sunt impozitate în mod tradițional și care beneficiază de dreptul la transferuri intragrup nu intră sub incidența excepției.
16. Articolele 10a-10f cuprinse în capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit sunt în prezent abrogate. De la 1 ianuarie 2019, articolul 18 cuprins în capitolul 24, prevede, în schimb, că cheltuielile cu dobânzile aferente unei datorii către o societate din același grup de întreprinderi asociate pot, în principiu, să fie întotdeauna deduse în cazul în care societatea din cadrul grupului de întreprinderi asociate care are efectiv dreptul la veniturile corespunzătoare cheltuielilor cu dobânzile are sediul într-un stat din SEE sau într-un stat cu care Suedia a încheiat un acord fiscal. Această regulă se aplică, așadar, indiferent de modul în care este impozitat beneficiarul dobânzilor. Conform normelor în vigoare, deducerea va fi refuzată numai în cazul în care datoria a luat naștere exclusiv sau aproape exclusiv

pentru ca grupul de întreprinderi asociate să beneficieze de un avantaj fiscal substanțial. În conformitate cu documentele de lucru pregătitoare, prin „exclusiv sau aproape exclusiv” se înțelege aproximativ 90-95 % și până la 100 % (prop. 2017/18:245 p. 184).

17. Motivul pentru restrângerea domeniului de aplicare al normelor privind limitarea dreptului de deducere a dobânzilor plătite pentru împrumuturile acordate de întreprinderile asociate este acela că au fost introduse concomitent alte modificări referitoare la dreptul de deducere a cheltuielilor cu dobânzile în sectorul corporativ. Acestea sunt întemeiate, printre altele, pe Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (**OR. 6**) și pe recomandările OCDE cu privire la erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor.
18. Or, astfel cum s-a arătat mai sus, dispozițiile aplicabile anterior, prevăzute la articolele 10a-10f cuprinse în capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit, sunt cele care sunt aplicabile în speță.

*Dispoziții privind transferurile intragrup*

19. Dispozițiile privind transferurile intragrup se întemeiază pe capitolul 35 din Legea privind impozitul pe venit. Aceste dispoziții au drept scop să permită repartizarea profiturilor în cadrul unui grup de societăți prin intermediul transferului de profit.
20. Articolele 1 și 3 prevăd că transferul intragrup de la o societate-mamă către o filială deținută integral sau de o filială deținută integral către o societate-mamă este deductibil în anumite condiții. Transferul intragrup trebuie să fie înregistrat ca venit al beneficiarului.
21. Articolul 2 primul paragraf prevede că termenul „societate-mamă” trebuie înțeles, printre altele, ca desemnând o societate suedeză cu răspundere limitată care deține mai mult de 90 % din acțiunile unei alte societăți suedeze cu răspundere limitată. Al doilea paragraf prevede că termenul „filială deținută integral” trebuie înțeles ca desemnând o societate deținută de societatea-mamă.
22. Articolele 4-6 conțin dispoziții care permit efectuarea de deduceri și pentru transferurile intragrup efectuate către o filială care este deținută în mod indirect prin intermediul unei alte filiale, precum și pentru transferurile intragrup efectuate între două filiale deținute în mod direct sau indirect.
23. Articolul 2 prevede că, în aplicarea dispozițiilor privind transferurile intragrup, o societate care nu este suedeză, care are sediul într-un stat SEE și reprezintă echivalentul unei societăți suedeze cu răspundere limitată trebuie să fie tratată ca o astfel de societate. Aceasta se aplică însă numai în cazul în care beneficiarul transferului intragrup este impozabil în Suedia pentru activitatea comercială la care se referă transferul intragrup. (**OR. 7**)

## Situația de fapt

24. Cauza privește societatea suedeză cu răspundere limitată Lexel, care face parte din Grupul Schneider Electric. Grupul își desfășoară activitatea într-un număr mare de țări. Societatea-mamă a grupului este societatea franceză Schneider Electric SE.
25. Grupul include și societatea belgiană Schneider Electric Services International (SESI). Înainte de efectuarea operațiunii în discuție în prezenta cauză, această societate era deținută în proporție de 85 % de societatea franceză Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) și în proporție de 15 % de societatea afiliată spaniolă Schneider Electric España SA (SEE).
26. În decembrie 2011, Lexel a achiziționat 15 % din acțiunile deținute de SEE în cadrul SESI. În vederea finanțării acestei achiziții, Lexel a contractat un împrumut de la societatea afiliată franceză Bossière Finances SNC (BF). Lexel, BF, SESI și SEE sunt, în mod direct sau indirect, filialele ale SEISAS. În 2013 și 2014, Lexel a plătit BF dobânzi pentru împrumutul acordat în valoare de aproximativ 58 de milioane SEK (2013) și, respectiv, în valoare de aproximativ 62 de milioane SEK (2014) și a solicitat deduceri pentru dobânzi în declarațiile sale fiscale.
27. BF este banca internă a grupului. Aceasta se ocupă, printre altele, cu gestionarea centralizată a lichidităților grupului și a acordat împrumuturi unui număr de aproximativ 100 de societăți afiliate diferite. BF este supusă regimului francez de impozitare pe profit și face parte dintr-o entitate fiscală din Franța, care avea în anii relevanți pentru prezenta cauză aproximativ 60 de societăți afiliate franceze. Societățile din aceste tipuri de entități fiscale pot compensa excedentul lor cu deficitele apărute în alte societăți din unitate.
28. În Franța, cota impozitului pe profit în anii 2013 și 2014 a fost de 34,43 %. Cu toate acestea, în anii respectivi nu a fost perceput niciun impozit pentru veniturile din dobânzi, întrucât entitatea fiscală a înregistrat un deficit. În Suedia, cota impozitului pe profit în aceiași ani a fost de 22 %.
29. Skatteverket [Administrația fiscală, Suedia] a refuzat deducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumutului acordat de BF. Skatteverket a constatat că Lexel și BF aparțineau unui grup de întreprinderi asociate, ceea ce înseamnă că, în temeiul articolului 10b cuprins în capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit (**OR. 8**), cheltuielile cu dobânzile nu erau, în principiu, deductibile. Skatteverket a examinat apoi dacă era aplicabilă norma privind cota de 10 % prevăzută la articolul 10d primul paragraf. În temeiul acestei norme, trebuie să se efectueze o examinare ipotetică a modului în care ar fi fost impozitată dobânda obținută de beneficiar în cazul în care ar fi fost luat în considerare numai acest venit. Astfel, pentru ca dobânda să fie deductibilă în temeiul acestei norme, este suficient ca veniturile din dobânzi să fie impozabile, iar cota de impozitare să fie de cel puțin 10 %. În ceea ce privește nivelul de impozitare din Franța, Skatteverket a constatat că norma privind cota de 10 % era aplicabilă.

30. Aceasta a ridicat problema dacă deducerea ar trebui să fie în continuare refuzată în temeiul celui de al treilea paragraf al articolului 10d. Lexel declarase că motivul pentru care a achiziționat acțiunile SESI de la SEE a fost acela că această din urmă societate avea nevoie de capital pentru achiziționarea unei alte societăți, grupul spaniol Telvent, de la vânzători externi. SEE a finanțat achiziția respectivă în principal cu împrumuturi și contractase împrumuturi interne și externe și anterior pentru achiziționarea acțiunilor SESI. Pentru a-și reduce costurile de finanțare, SEE și-a vândut acțiunile în cadrul SESI și a rambursat împrumuturile respective.
31. Potrivit Lexel, obiectivul urmărit de Lexel atunci când a achiziționat acțiuni în cadrul SESI nu a fost, așadar, de a conferi grupului un avantaj fiscal. Lexel a afirmat, de asemenea, că nu au intervenit avantaje fiscale deoarece BF putea compensa veniturile din dobânzi cu deficite rezultate din activitățile comerciale desfășurate în Franța. Potrivit Lexel trebuia să se țină seama de faptul că aceste deficite au fost astfel eliminate și nu puteau fi utilizate în raport cu profiturile viitoare. Astfel, un venit care corespunde veniturilor din dobânzi ar fi, în cele din urmă, impozitat și, în plus, ar fi impozitat la o cotă de impozitare superioară celei aplicabile în Suedia. În final, Lexel a afirmat că aplicarea excepției nu era compatibilă cu dispozițiile dreptului Uniunii privind libertatea de stabilire.
32. În schimb, Skatteverket a considerat că excepția era aplicabilă. Skatteverket a constatat că SEE a început să înregistreze deficite în 2011 și că operațiunile au fost efectuate astfel încât deducerea costurilor dobânzilor aferente achiziționării SESI să poată fi efectuată în Suedia în loc de Spania. Având în vedere faptul că **(OR. 9)** veniturile corespunzătoare din dobânzi nu au fost impozitate în Franța deoarece puteau fi compensate cu deficitele înregistrate în această țară, în opinia Skatteverket, ele ar da naștere unui avantaj fiscal substanțial în favoarea grupului de întreprinderi asociate în cazul în care o deducere a dobânzii ar fi permisă în Suedia. În plus, Skatteverket a considerat că acest avantaj fiscal trebuia considerat a fi principalul motiv pentru nașterea datoriei. În sfârșit, Skatteverket a constatat că aplicarea excepției nu putea fi considerată contrară libertății de stabilire.
33. Lexel a formulat o acțiune împotriva deciziei adoptate de Skatteverket în fața Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm, Suedia), care a confirmat constatarea reținută de Skatteverket în sensul că deducerea ar trebui refuzată în temeiul excepției și că acest lucru nu ar putea fi considerat contrar dreptului Uniunii. În ceea ce privește problema compatibilității excepției cu libertatea de stabilire, Förvaltningsrätten a constatat că, având în vedere modul de redactare, norma era aplicabilă indiferent de locul în care avea sediul beneficiarul dobânzilor. Totuși, dacă BF ar fi fost o societate suedeză, excepția nu ar fi fost aplicabilă, întrucât în această situație Lexel și BF ar fi putut să efectueze și să primească transferuri intragrup între ele. În acest caz, potrivit documentelor de lucru pregătitoare, deducerea dobânzilor nu ar fi generat un avantaj fiscal substanțial. În acest context, Förvaltningsrätten a considerat că aplicarea excepției a determinat o restricție privind libertatea de stabilire. Cu toate acestea, Förvaltningsrätten a constatat că această restricție poate fi justificată.

34. Lexel a formulat apel împotriva acestei decizii la Kammarrätten i Stockholm (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm), care a respins apelul. Kammarrätten a susținut că împrejurările cauzei sugerau că datoria a fost creată astfel încât grupul de întreprinderi asociate să poată profita de deficitele din Franța în condițiile în care, în același timp, în Suedia erau permise deduceri. În opinia Kammarrätten, societatea nu a demonstrat că motivul nașterii datoriei nu era, în principal, acela de a permite grupului de întreprinderi asociate să obțină un avantaj fiscal substanțial. Excepția era, prin urmare, aplicabilă.
35. Kammarrätten (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm) a fost de acord, de asemenea, cu constatarea Förvaltningsrätten (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm) potrivit căreia aplicarea excepției a determinat o restricție privind libertatea de stabilire. Kammarrätten a constatat în continuare, în ceea ce privește dreptul la deducerea dobânzilor, că situația în care societățile afiliate active comercial au plătit dobânzi societăților afiliate din alte state membre era comparabilă în mod obiectiv cu (OR. 10) situația în care s-au plătit dobânzi societăților suedeze din Grup. Cu toate acestea, la fel ca Förvaltningsrätten, Kammarrätten a considerat că restricția privind libertatea de stabilire ar putea fi justificată. În această privință, Kammarrätten a arătat că excepția opera în scopul combaterii practicilor de evitare a obligațiilor fiscale și că aceasta era eficace în ceea ce privește menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre. Potrivit Kammarrätten, excepția nu a depășit ceea ce era necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite și, având în vedere indicațiile cuprinse în documentele de lucru pregătitoare privind aplicarea normei, era suficient de previzibilă pentru societățile vizate de aceasta.
36. Lexel a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Kammarrätten (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm) în fața Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), care a stabilit că cererea de recurs îndeplinește condițiile de admisibilitate a introducerii recursului în ceea ce privește compatibilitatea sau nu cu libertatea de stabilire a posibilității de a refuza, în temeiul excepției, o deducere a dobânzilor plătite pentru un împrumut acordat de o societate din același grup de întreprinderi asociate din care face parte și societatea împrumutată. A fost suspendată pronunțarea în legătură cu îndeplinirea condițiilor de admisibilitate cu privire la celelalte capete de cerere.
37. În cadrul capătului de cerere cu privire la care s-a admis introducerea recursului, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) nu va examina, prin urmare, constatarea Kammarrätten (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm) potrivit căreia în speță sunt îndeplinite criteriile pentru aplicarea excepției. Controlul efectuat de Högsta förvaltningsdomstolen se va limita, în schimb, la aspectul dacă aplicarea excepției este contrară dreptului Uniunii. Cu toate acestea, nu există niciun element care să împiedice Högsta förvaltningsdomstolen să examineze alte aspecte ale cauzei la un moment ulterior, în cazul în care aceasta ar avea motive să facă acest lucru.



## Argumentele părților

### *Lexel*

38. Excepția conduce la o restricție privind libertatea de stabilire din două motive. În primul rând, se consideră că există un avantaj fiscal substanțial în cazul în care beneficiarul dobânzii este rezident într-un stat membru care aplică o cotă de impozitare mai mică decât **(OR. 11)** cea aplicată în Suedia. În al doilea rând, excepția, împreună cu normele privind transferurile intragrup, conduc întotdeauna, în practică, la deducerea dobânzilor în cazul în care sunt îndeplinite criteriile pentru transferurile intragrup, situație care nu se regăsește în cazul în care beneficiarul dobânzilor nu este o societate suedeză și nu impozabil în Suedia. Excepția implică, așadar, o diferență negativă de tratament în cazul situațiilor transfrontaliere.
39. Or, restricția privind libertatea de stabilire nu poate fi justificată prin necesitatea de a combate practicile de evitare a obligațiilor fiscale sau prin necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, indiferent dacă aceste justificări sunt luate în considerare în mod individual sau împreună. Scopul excepției este de a combate practicile de evitare a obligațiilor fiscale, dar nu se limitează la operațiunile pur artificiale. Prezenta cauză se referă la unități și societăți reale care desfășoară o activitate economică reală. În plus, datoria în cauză a fost contractată cu rate ale dobânzii la nivelul pieței.
40. Această excepție nu urmărește în mod direct garantarea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare. Repartizarea competenței de impozitare nu poate fi influențată, în sine, de nivelurile de impozitare sau de eventualele deficite ale beneficiarului. Deducerea dobânzilor reduce întotdeauna obligațiile fiscale la domiciliul societății împrumutate și sporește obligațiile fiscale de la domiciliul societății împrumutătoare. Aceasta poate reprezenta o amenințare pentru baza impozabilă a statului membru, dar nu și pentru repartizarea competenței de impozitare cu privire la care statele membre au ajuns la un acord.
41. Evaluarea proporționalității nu poate fi realizată în scopul protejării bazei de impozitare a profitului aplicate în Suedia, întrucât aceasta nu este o justificare care poate fi acceptată. Excepția conține o prezumție că există o practică de evitare a obligațiilor fiscale în toate situațiile în care se consideră că o datorie transfrontalieră implică un avantaj fiscal substanțial, care nu este proporțional.
42. Or, aplicarea excepției depășește cu mult ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de eliminare a avantajului fiscal necuvenit, întrucât deducerea dobânzilor este respinsă în mod definitiv și în totalitate. În prezenta cauză, refuzul deducerii **(OR. 12)** poate conduce la o dublă impunere, întrucât scutirea fiscală în Franța este doar temporară. Prin urmare, o abordare mai proporțională ar fi amânarea dreptului de deducere până când operațiunile din Franța încep să înregistreze un excedent.

43. În plus, nu este posibil să se prevadă, cu gradul de precizie necesar, o posibilă aplicare a excepției. Împrejurările menționate în documentele de lucru pregătitoare nu sunt genul de împrejurări obiective și verificabile care să permită să se stabilească dacă o operațiune constituie un aranjament pur artificial.

*Skatteverket*

44. Această excepție este aplicabilă cheltuielilor cu dobânzile aferente datoriilor față de societățile din același grup de întreprinderi asociate, indiferent de locul în care își au sediul societățile și indiferent dacă pot efectua transferuri intragrup care produc efecte de drept fiscal. În cazurile în care sunt permise și transferurile intragrup între două societăți suedeze, dreptul de deducere a cheltuielilor cu dobânzile trebuie examinat, prin urmare, din perspectiva excepției. În cazul în care nu există limitări în ceea ce privește posibilitatea de a efectua transferuri intragrup între societăți, această examinare va conduce la concluzia că datoria dintre acestea nu a apărut în principal din motive fiscale, întrucât, în acest caz, societățile ar fi putut obține deducerile corespunzătoare prin efectuarea unui transfer intragrup. Faptul că o examinare privind excepția conduce uneori la aplicabilitatea acesteia și, alteori, la inaplicabilitatea acesteia nu înseamnă că norma conduce la o astfel de diferență negativă de tratament care echivalează cu o restricție privind libertatea de stabilire.
45. În cazul în care s-ar constata că există o restricție, aceasta poate fi însă justificată de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și de a combate fraudă și evaziunea fiscală. Atunci când aceste justificări sunt luate în considerare împreună, nu este necesar ca norma națională să vizeze exclusiv aranjamente pur artificiale. **(OR. 13)**
46. Scopul general al normelor care limitează dreptul de deducere a dobânzilor este acela de a evita erodarea bazei impozabile, atât în situații pur interne, cât și în situații transfrontaliere. În situații transfrontaliere, normele urmăresc să împiedice transferul din Suedia către un alt stat membru al profiturilor neimpozitate, ceea ce contribuie la menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.
47. Normele privind transferurile intragrup au drept scop să facă posibilă repartizarea profiturilor între întreprinderile care sunt impozitate în Suedia. Prin urmare, normele nu se aplică societăților rezidente ale grupului care sunt scutite de la plata impozitului sau sunt impozitate în temeiul unor norme speciale; normele nu se aplică nici în ceea ce privește societățile din grup care nu sunt suedeze și care nu sunt obligate la plata impozitelor în Suedia. Datoria intragrup poate fi aranjată în așa fel încât să eludeze normele privind transferurile intragrup, iar normele privind deducerea dobânzilor urmăresc să prevină tocmai acest lucru.
48. În cadrul examinării dreptului de deducere a dobânzilor în temeiul excepției, în fiecare caz în parte există întotdeauna o evaluare a aspectului dacă datoria a luat naștere în principal pentru ca grupul de întreprinderi asociate să obțină un avantaj

fiscal substanțial. Pentru ca deducerea să fie refuzată, datoria în cauză trebuie să ia naștere, în principal, din motive fiscale. Astfel, deducerile pentru cheltuielile cu dobânzile nu sunt refuzate în mod automat pentru simplul motiv că împrumutul a fost acordat de o societate dintr-un alt stat membru. Cerințele aplicabile în materie de probe sunt aceleași ca pentru toate celelalte cereri de deducere formulate.

49. Excepția privește datoria în sine, nu valoarea dobânzilor *per se*. Prin urmare, nu este disproporționat să se refuze deducerea integrală a cuantumului dobânzilor. În documentele de lucru pregătitoare sunt furnizate suficiente orientări cu privire la cazurile în care se aplică excepția.

### **Prezentarea motivării trimiterii preliminare**

#### *Introducere*

50. În speță, nu se contestă că Lexel și BF fac parte din același grup de întreprinderi asociate și că criteriul prevăzut de norma privind cota de 10 % este îndeplinit. În plus, Kammarrätten (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm) a (**OR. 14**) constatat că sunt îndeplinite criteriile pentru aplicarea excepției. Astfel cum s-a arătat la punctele 36 și 37, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) nu va analiza, în cadrul capătului de cerere cu privire la care a fost stabilită îndeplinirea condițiilor de admisibilitate a introducerii recursului, după cum am arătat mai sus, poziția adoptată de Kammarrätten în această privință. În consecință, trebuie să se examineze dacă este compatibil cu libertatea de stabilire să se refuze, în temeiul excepției, dreptul de deducere a dobânzilor plătite BF.

#### *Scrisoarea de punere în întârziere a Comisiei*

51. Comisia a inițiat o procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor împotriva Suediei și, într-o scrisoare de punere în întârziere transmisă în 2014, a susținut că limitările impuse în Suedia asupra dreptului de deducere în ceea ce privește dobânzile intragrup aferente împrumuturilor acordate în temeiul articolelor 10b-10e cuprinse în capitolul 24 din Legea privind impozitul pe venit sunt incompatibile cu articolul 49 TFUE atunci când aceste limitări se aplică grupurilor în care dobânda este plătită societăților comerciale situate în alt stat membru [referința SG-Greffe (2014) D/17633 a Comisiei, cauza nr. 2013/4206].
52. Guvernul suedez a răspuns Comisiei, precizând că, în opinia sa, limitările aduse dreptului de deducere a dobânzilor nu determină nicio restricție directă sau indirectă privind libertatea de stabilire. În cazul în care s-ar constata existența unei restricții indirecte, conform afirmațiilor guvernului, aceasta poate fi justificată (Fi2014/4205).

*Restricții privind libertatea de stabilire?*

53. Din modul de redactare a excepției nu reiese că aceasta face distincție între dobânzile plătite beneficiarilor suedezi și dobânzile plătite beneficiarilor din afara Suediei. Cu toate acestea, Lexel susține că, în practică, această normă conduce la un tratament fiscal negativ al dobânzilor plătite beneficiarilor din afara Suediei și, prin urmare, la o restricție privind libertatea de stabilire. În aprecierea aspectului dacă aceasta este situația, pot prezenta interes, printre altele, următoarele împrejurări.
54. În ceea ce privește beneficiarii suedezi, normele care limitează dreptul de deducere pentru cheltuielile cu dobânzile vizează în primul rând dobânzile plătite societăților de investiții, **(OR. 15)** care sunt impozitate în cadrul unui regim special, precum și beneficiarii scutiți de impozite precum municipalitățile și anumite organizații și fundații fără scop lucrativ.
55. Dobânzile plătite societăților suedeze cu răspundere limitată care sunt impozitate potrivit regimului standard pot, cu toate acestea, să intre sub incidența normelor. Astfel de dobânzi intră întotdeauna sub incidența normei privind cota de 10 %, însă deducerile pot fi refuzate în cazul în care excepția este aplicabilă. În cazul în care societatea poate efectua și primi plăți intragrup care produc efecte de drept fiscal și care nu sunt supuse niciunei limitări, rezultă din documentele de lucru pregătitoare că excepția nu este aplicabilă. Plata dobânzilor între societățile suedeze cu răspundere limitată care fac parte din același grup de întreprinderi asociate, dar care nu îndeplinesc criteriile pentru a fi în măsură să efectueze și să primească plăți intragrup — cum ar fi cerința legată de deținerea unui participații de cel puțin 90 % — pot, cu toate acestea, să intre sub incidența excepției.
56. În speță, nu se contestă că Lexel și BF ar fi putut să efectueze plăți intragrup între ele dacă BF ar fi fost o societate suedeză și că, în acest caz, excepția nu ar fi fost aplicabilă. Pentru acest motiv, Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm) și Kammarrätten i Stockholm (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm) au constatat că există o restricție privind libertatea de stabilire. Cu toate acestea, Skatteverket a apreciat contrariul, iar guvernul suedez consideră de asemenea că normele privind deducerile de dobânzi nu determină o restricție privind libertatea de stabilire.

*Poate fi justificată o posibilă restricție?*

57. În cazul în care s-ar considera că refuzul de a acorda o deducere a dobânzilor dă naștere unei restricții privind libertatea de stabilire, trebuie să se stabilească în continuare dacă această restricție poate fi justificată. Printre justificările invocate în prezenta cauză se numără dorința de a combate practicile de evitare a obligațiilor fiscale și de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

58. În conformitate cu documentele de lucru pregătitoare, obiectivul general al excepției este de a împiedica planificarea fiscală agresivă cu deduceri de dobânzi (prop. 2012/13:1 s. 251) (**OR. 16**). În conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, obiectivul combaterii practicilor de evitare a obligațiilor fiscale constituie o justificare acceptabilă. Cu toate acestea, Lexel susține că excepția nu poate fi acceptată pentru acest motiv, întrucât nu privește numai aranjamente pur artificiale (a se vedea, de exemplu, Hotărârea Cadbury Schweppes, C-196/04, EU: C: 2006: 544, punctul 51). La rândul său, Skatteverket susține că, atunci când obiectivul de prevenire a evitării obligațiilor fiscale este coroborat cu alte justificări, pot fi acceptate și normele care nu vizează exclusiv aranjamentele pur artificiale (a se vedea, de exemplu, Hotărârea Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punctele 42-51).
59. Skatteverket a susținut, de asemenea, că excepția urmărește să împiedice eludarea normelor privind plățile intragrup prin constituirea de datorii intragrup, astfel încât profiturile obținute în Suedia să poată fi compensate cu deficitele din alte țări (a se vedea, de asemenea, prop. 2012/13:1 punctul 254). Într-o serie de hotărâri, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că — în afară de anumite cazuri de așa-numite pierderi definitive —excluderea filialelor străine din domeniul de aplicare al dispozițiilor privind repartizarea profiturilor intragrup este compatibilă cu libertatea de stabilire. Cu toate acestea, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, aceasta înseamnă că filialele străine sunt excluse de la avantajele fiscale care nu sunt legate în mod specific de astfel de sisteme de repartizare a profitului (a se vedea, de exemplu, Hotărârea X BV și X NV, C-398/16 și C-399/16, EU:C:2018:110, punctele 39-42).
60. Hotărârea X BV privea normele neerlandeze în materie de deducere a dobânzilor. Normele vizau dobânzile aferente împrumuturilor acordate de societățile afiliate în condițiile în care împrumutul avea legătură cu achiziționarea de acțiuni într-o astfel de societate. În temeiul acestor norme, deducerea dobânzilor era întotdeauna permisă în cazul în care societatea absorbită și societatea absorbantă făceau parte din aceeași entitate fiscală. Cu toate acestea, în cazul în care societatea nu făcea parte dintr-o astfel de entitate, dreptul de deducere era condiționat de stabilirea în mod plauzibil a faptului că au existat, în principal, considerații economice solide în ceea ce privește împrumutul și achiziția sau că impozitarea dobânzilor la beneficiar era rezonabilă. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a constatat că această distincție de tratament constituia un obstacol nejustificat în calea libertății de stabilire.
61. Normele neerlandeze privind entitățile fiscale își au corolarul în sistemul fiscal suedez în normele privind transferurile intragrup. În Hotărârea X BV, Curtea de Justiție a Uniunii Europene (**OR. 17**) a constatat astfel că legăturile dintre normele privind deducerile dobânzilor și normele privind entitățile fiscale nu aveau semnificația că normele neerlandeze și-ar putea găsi o justificare. Cu toate acestea, diferența dintre normele examinate în Hotărârea X BV și normele suedeze este că, în cazul normelor neerlandeze, condițiile de deducere erau diferite după cum societatea absorbită făcea sau nu parte din aceeași entitate fiscală ca

societatea absorbantă. În conformitate cu normele suedeze, diferența în ceea ce privește dreptul de deducere este legată, în schimb, de aspectul dacă plătitorul și beneficiarul dobânzilor pot compensa între ei profiturile și pierderile prin efectuarea unor transferuri interne. În Hotărârea X BV, Curtea de Justiție a Uniunii Europene pare să fi acordat o importanță deosebită faptului că normele neerlandeze nu stabileau o legătură între dreptul de deducere și impozitarea dobânzilor la beneficiar (a se vedea punctul 41 din hotărâre). În opinia Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă), constatările Curții de Justiție a Uniunii Europene în Hotărârea X BV nu pot fi aplicate pur și simplu în cazul normelor suedeze.

62. Un alt aspect în legătură cu care părțile au opinii diferite este dacă aplicarea excepției este suficient de previzibilă, invocând în acest sens principiul securității juridice (a se vedea, de exemplu, Hotărârea SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctele 56-59). Pentru a stabili dacă aceasta este situația, trebuie să se stabilească dacă afirmațiile cuprinse în documentele de lucru pregătitoare, menționate la punctele 11-15 de mai sus, oferă indicații suficiente pentru aplicarea normei.

#### *Concluzie pe scurt*

63. În concluzie, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) consideră că există puncte de vedere diferite cu privire la compatibilitatea excepției cu dreptul Uniunii. Scrisoarea de punere în întârziere a Comisiei susține poziția Lexel potrivit căreia este contrar dreptului Uniunii să se refuze societății deducerea dobânzilor pe baza excepției. Skatteverket, guvernul suedez, Förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ cu sediul în Stockholm) și Kammarrätten i Stockholm (Curtea de Apel Administrativă din Stockholm) au opinii contrare și consideră că dreptul Uniunii nu se opune refuzării deducerii.
64. Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) consideră, de asemenea, că nu este posibil să se concluzioneze cu certitudine pe baza jurisprudenței existente a Curții de Justiție a Uniunii Europene care dintre aceste **(OR. 18)** poziții este cea corectă. Prin urmare, este necesar să se adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene o cerere de decizie preliminară.

#### **Întrebarea preliminară**

65. Având în vedere considerațiile care precedă, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) solicită un răspuns la următoarea întrebare.
66. Este compatibil cu articolul 49 TFUE să se refuze unei societăți suedeze deducerea dobânzilor plătite unei societăți care face parte din același grup de întreprinderi asociate și care are sediul în alt stat membru pentru faptul că principalul motiv al nașterii datoriei este considerat a fi acela că grupul de întreprinderi asociate va beneficia de un avantaj fiscal substanțial, în condițiile în care nu s-ar fi considerat că există un astfel de avantaj fiscal dacă ambele societăți

ar fi fost suedeze, deoarece, în această situație, li s-ar fi aplicat dispozițiile privind transferurile intragrup?

DOCUMENT DE LUCRU