

Cauza C-318/22**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

12 mai 2022

Instanța de trimitere:

Fővárosi Törvényszék (Curtea din Budapesta-Capitală, Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

27 aprilie 2022

Reclamantă:

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

Pârâtă:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Obiectul procedurii principale

Acțiune în contencios administrativ introdusă împotriva unei decizii a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria, denumită în continuare „pârâta”] prin care se menține o decizie a autorității fiscale de prim grad prin care s-a respins reducerea bazei de impozitare a impozitului pe profit solicitată de societatea cu răspundere limitată GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (denumită în continuare „reclamanta”) în legătură cu veniturile înregistrate ca urmare a reorganizării unei societăți.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Obiect: Interpretarea unei reglementări naționale care stabilește pentru situații pur interne dispoziții identice cu cele ale unei directive a Uniunii care reglementează situații de fapt transfrontaliere. Aplicarea articolului 8 alineatul (2) din Directiva 2009/133 în cazul reorganizării unei societăți unipersonale și, dacă este cazul, supunerea aplicării dispoziției respective anumitor condiții.

Temeiul juridic: articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- a) Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre (denumită în continuare „directiva”) trebuie interpretată în sensul că este compatibilă cu considerentul (2) al acesteia și cu articolul 1 litera (a) din aceasta o reglementare (ori o dispoziție) națională sau interpretarea și aplicarea în practică a reglementării (ori a dispoziției) respective, în temeiul căreia directiva nu se referă la reorganizările intrastatale, ci numai la reorganizările internaționale și transfrontaliere, dispozițiile directivei fiind transpuse prin a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény [Legea nr. LXXXI din 1996 privind impozitul pe profit și impozitul pe dividende, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”], astfel încât, cu toate că dreptul Uniunii nu reglementează în mod direct această chestiune, legiuitorul național a prevăzut la articolul 31 alineatul 1 litera a) din legea menționată că scopul său este de a transpune acte de drept al Uniunii, inclusiv directiva?
- b) Articolul 8 alineatul (2) din directivă trebuie interpretat în sensul că este compatibilă cu această dispoziție o reglementare (ori o dispoziție) națională sau interpretarea și aplicarea în practică a reglementării (sau a dispoziției) respective, în temeiul căreia, în contextul unei divizări parțiale a unor întreprinderi rezidente în același stat membru, asociatul societății cedente este obligat să reducă valoarea nominală a participației sale în cadrul societății cedente (capitalul subscris al societății cedente) pentru a reduce în registrele sale contabile valoarea participației sale (a participațiilor sociale) în cadrul societății cedente, în condițiile în care autoritatea fiscală solicită această reducere a valorii contabile ca o condiție prealabilă pentru obținerea tratamentului fiscal prevăzut la articolul 8 alineatul (2) din directivă, inclusiv în situația în care divizarea parțială generează pierderi pentru asociatul societății cedente?
- c) Articolul 8 alineatul (2) din directivă trebuie interpretat în sensul că este compatibilă cu această dispoziție o reglementare (ori o dispoziție) națională sau interpretarea și aplicarea în practică a reglementării (ori a dispoziției) respective, în temeiul căreia tratamentul fiscal în ceea ce privește impozitul pe profit prevăzut de norma respectivă nu este aplicabil unei divizări parțiale în cazul în care societatea cedentă în cauză este o societate comercială unipersonală, cu alte cuvinte în cazul în care, ca urmare a divizării parțiale, fondatorul societății cedente își păstrează neschimbată participația de 100 % în cadrul societății sau în cazul în care capitalul subscris al societății comerciale cedente rămâne neschimbat?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre: considerentul (2), articolul 1 litera (a), articolul 2 litera (c), articolul 8 alineatele (2) și (5)

Dispozițiile naționale invocate

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény [Legea nr. LXXXI din 1996 privind impozitul pe profit și impozitul pe dividende, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”]: articolul 1 alineatul 5, articolul 4 punctul 23/a, articolul 7 alineatul 1 litera gy) punctul 1, articolul 8 alineatul 1 litera m) punctul mb), articolul 31 alineatul 1 litera a)

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény [Legea nr. C din 2000 privind contabilitatea, denumită în continuare „Legea privind contabilitatea”]: articolul 85 alineatul 1 litera d)

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Reclamanta deținea o participație de 100 % în cadrul societății cu răspundere limitată GE Hungary Kft. (denumită în continuare „GE Hungary”), care deținea, la rândul său, o participație de 100 % în cadrul societății cu răspundere limitată GE Aviation Hungary Kft. (denumită în continuare „GE Aviation”). În anul 2017, aceste trei societăți au încheiat un acord pentru o așa-numită „divizare parțială cu fuziune prin absorbție”.
- 2 În contextul reorganizării respective, s-a procedat la divizarea a două ramuri de activitate ale GE Hungary, care au fost absorbite de GE Aviation. Divizarea ramurilor de activitate respective a fost înregistrată în contabilitatea GE Hungary prin intermediul unei reduceri a rezervelor, fără să se modifice capitalul social al acestei societăți.
- 3 În același timp, reclamanta a achiziționat o participație directă de 99,6 % în cadrul GE Aviation. În acest scop, capitalul subscris al acestei din urmă societăți a fost majorat din rezerve. În plus, a fost redusă valoarea participației GE Hungary în cadrul GE Aviation, care a fost de asemenea înregistrată în contabilitate printr-o reducere a rezervelor.
- 4 Reclamanta și-a păstrat participația de 100 % în cadrul GE Hungary.
- 5 Ca urmare a unei inspecții fiscale care a avut loc în anul 2019, reclamanta a solicitat o reducere de 83 331 000 000 HUF a bazei de impozitare a impozitului pe profit, ca urmare a divizării parțiale menționate a ramurilor de activitate ale GE

Hungary. Autoritatea fiscală de prim grad a respins cererea, subliniind că valoarea reducerii solicitate a bazei de impozitare nu corespundea cu o reducere a participației, cu alte cuvinte că reorganizarea nu a presupus nicio modificare a participației reclamantei în cadrul GE Hungary sau a capitalului subscris al acestei din urmă societăți.

- 6 Decizia respectivă a fost menținută de pârâtă în calitate de autoritate de gradul al doilea, care a considerat că, având în vedere motivele prezentate, nu este aplicabil articolul 7 alineatul 1 litera gy) punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit. Pe de altă parte, aceasta a subliniat că reclamanta nu se poate prevala de directivă, dat fiind că, în conformitate cu articolul 1 alineatul (1), aceasta este aplicabilă numai operațiunilor de divizare care implică societăți din două sau mai multe state membre. Pârâta a concluzionat că, luând în considerare motivele prezentate, nu este posibilă reducerea bazei de impozitare a impozitului pe profit al reclamantei aferent exercițiului fiscal 2017 pe baza temeiului juridic invocat.
- 7 Reclamanta a introdus o acțiune în contencios administrativ în fața instanței de trimitere împotriva deciziei pârâtei.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 8 *Reclamanta* susține că operațiunea în litigiu constituie o divizare parțială în sensul articolului 2 litera c) din directivă. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, aplicarea directivei este obligatorie în toate cazurile în care, pentru soluționarea unor situații pur interne, dreptul național trebuie să se conformeze soluțiilor reținute de dreptul Uniunii. În ceea ce privește operațiunea în litigiu, pârâta ar fi trebuit să ia în considerare interpretarea coroborată, întemeiată pe directivă, a Legii privind contabilitatea și a Legii privind impozitul pe profit, potrivit căreia o reorganizare de acest tip nu va da naștere niciunei obligații de plată a impozitului pe profit în sarcina societății.
- 9 Astfel, potrivit reclamantei, dispozițiile directivei privind scutirea de impozit au fost transpuse prin articolul 7 alineatul 1 litera gy) din Legea privind impozitul pe profit pentru situațiile de reducere a participației, pe baza noțiunii prevăzute la articolul 85 alineatul 1 litera d) din Legea privind contabilitatea. Cu toate acestea, din noțiunea de divizare parțială definită la articolul 2 litera (d) din directivă nu rezultă că societatea cedentă trebuie să își reducă capitalul subscris. Acest lucru nu se întâmplă neapărat în practică, fiind posibilă de asemenea o interpretare a dispozițiilor naționale care este conformă cu reglementarea Uniunii.
- 10 Reclamanta susține că directiva nu acordă statelor membre nicio marjă de apreciere în ceea ce privește transpunerea sa, astfel încât acestea nu pot supune niciunei alte condiții neutralitatea fiscală stabilită în favoarea asociațiilor societății achiziționate. Avantajele acordate de directivă pot fi refuzate numai în cazul în care operațiunea în cauză are drept obiectiv principal fraudă sau evaziunea fiscală, aspect care nu a fost invocat reclamantă și care nu este în discuție în prezenta cauză.

- 11 Reclamanta se întemeiază de asemenea pe principiul fundamental al supremației realității economice: faptul că pârâta solicită o reducere a capitalului subscris pentru a beneficia de avantajele prevăzute de directivă constituie o condiție formală care nu rezultă sub nicio formă din directivă și care nu poate fi dedusă nici din Legea privind contabilitatea și nici din Legea privind impozitul pe profit. Astfel, valoarea participațiilor sociale nu depinde exclusiv de capitalul subscris, ci este influențată de alte elemente ale capitalului.
- 12 *Pârâta* susține că aplicarea directivei este obligatorie numai în cazul în care o operațiune se realizează între societăți stabilite în două sau mai multe state membre, în timp ce, în prezenta cauză, operațiunea a avut loc între societăți comerciale care își desfășoară activitatea într-un singur stat membru.
- 13 Pe de altă parte, pârâta consideră că reducerea bazei de impozitare ar fi fost posibilă numai în cazul reducerii capitalului subscris al GE Hungary, cu alte cuvinte dacă operațiunea nu ar fi fost înregistrată în contabilitate doar pe baza rezervelor. În opinia sa, jurisprudența Curții invocată de reclamantă nu este aplicabilă, deoarece situația de fapt din cauza respectivă este diferită de cea din speță. În plus, din jurisprudența respectivă nu rezultă că articolul 7 alineatul 1 litera g) punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit este contrar directivei.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 14 Instanța de trimitere trebuie să se pronunțe cu privire la aspectul dacă, în cazul unei reorganizări (divizări parțiale) prevăzute la articolul 2 litera (c) din directivă, este compatibilă cu articolul 8 alineatele (2) și (5) din directivă o interpretare a articolului 7 alineatul 1 litera g) punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit potrivit căreia condiția pentru reducerea bazei de impozitare a impozitului pe profit constând în „reducerea participației” este îndeplinită numai în cazul modificării capitalului subscris, nefiind suficientă modificarea rezervelor.
- 15 Directiva a fost transpusă în Legea privind impozitul pe profit prin intermediul articolului 31 alineatul 1 litera a) din legea respectivă. În opinia instanței de trimitere, norma națională stabilește dispoziții identice cu cele ale directivei atât în ceea ce privește reorganizările transfrontaliere, cât și reorganizările pur interne. Principiile egalității de tratament și neutralității fiscale impun ca reglementarea națională respectivă să fie interpretată în conformitate cu directiva. În această privință, instanța de trimitere face referire la Hotărârea Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), la Hotărârea Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) și la Hotărârea Dzodzi (C-297/88, EU:C:1990:360).
- 16 Instanța de trimitere consideră că articolul 2 litera (c) din directivă nu constituie în acest sens un act clar și nici un act clarificat.