HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

19 iulie 2012*

„Impozitare directă — Libertatea de stabilire — Libera circulație a capitalurilor — Acordul privind SEE — Articolele 31 și 40 — Directiva 2009/133/CE — Domeniu de aplicare — Schimb de acțiuni între o societate stabilită într-un stat membru și o societate stabilită într-un stat terț parte la Acordul privind SEE — Refuzul acordării unui avantaj fiscal — Convenția privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală”

În cauza C-48/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Finlanda), prin decizia din 31 ianuarie 2011, primită de Curte la 2 februarie 2011, în procedura

**Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö**

împotriva

**A Oy,**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul J. Malenovský, doamna R. Silva de Lapuerta, și domnii G. Arestis (raportor) și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 29 februarie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru A Oy, de M. Ohtonen, asianajaja;

— pentru guvernul finlandez, de M. Pere, în calitate de agent;

— pentru guvernul portughez, de L. Fernandes, în calitate de agent;

— pentru guvernul norvegian, de K. B. Moen și de K. Moe Winther, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de I. Koskinen, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: finlandeza.

— pentru Autoritatea de Supraveghere a AELS, de X. Lewis și de F. Simonetti, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 31 și 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, mai precis administrația fiscală finlandeză, pe de o parte, și A Oy (denumită în continuare „A”), o societate comercială finlandeză, pe de altă parte, cu privire la o operațiune de schimb de acțiuni.

### Cadrul juridic

*Acordul privind SEE*

3 Articolul 6 din Acordul privind SEE prevede:

„Fără a aduce atingere evoluțiilor viitoare ale jurisprudenței, dispozițiile prezentului acord, în măsura în care sunt identice din punctul de vedere al conținutului cu normele corespondente din Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene și cu Tratatul de instituire a Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului, precum și cu actele adoptate în aplicarea acestor două tratate, se interpretează, în cadrul punerii lor în aplicare, în conformitate cu hotărârile pertinente ale Curții de Justiție a Comunităților Europene emise înainte de data semnării prezentului acord.”

4 Articolul 31 din acest acord prevede:

„(1) În cadrul dispozițiilor prezentului acord, nu există restricții în ceea ce privește libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru al [Comunității Europene] sau a resortisanților unui stat [din Asociația Europeană a Liberului Schimb (AELS)] pe teritoriul oricăruia dintre aceste state. Această dispoziție se aplică și înființării de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții oricărui stat membru al [Comunității Europene] sau ai unui stat AELS, stabiliți pe teritoriul oricăruia dintre aceste state.

Libertatea de stabilire cuprinde dreptul de a iniția și de a desfășura activități în calitate de lucrători care desfășoară o activitate independentă și de a înființa și administra societăți comerciale, cu precădere societăți în sensul articolului 34 al doilea paragraf, în condițiile prevăzute de legislația țării respective în care are loc această stabilire pentru propriii cetățeni, sub rezerva dispozițiilor de la capitolul 4.

(2) Anexele VIII-XI conțin dispoziții speciale cu privire la dreptul de stabilire.”

5 Articolul 40 din acordul menționat prevede:

„În cadrul prezentului acord, nu există restricții între părțile contractante cu privire la circulația capitalurilor aparținând persoanelor rezidente în statele membre ale [Comunității Europene] sau în statele AELS și discriminări pe bază de cetățenie sau pe baza locului de reședință al părților sau a locului unde este investit acest capital. Anexa XII conține dispozițiile necesare pentru punerea în aplicare a prezentului articol.”

*Dreptul Uniunii*

6 Schimbul de acțiuni este definit la articolul 2 litera (e) din 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 (JO L 310, p. 34) după cum urmează:

„[...] operațiunea prin care o societate achiziționează o participație din capitalul altei societăți, astfel încât obține o majoritate a drepturilor de vot în cadrul societății respective, sau, deținând această majoritate, achiziționează încă o participație, în schimbul emiterii către acționarii acesteia din urmă, în schimbul titlurilor lor de valoare, a unor titluri de valoare care reprezintă capitalul fostei societăți și, după caz, a unei plăți în numerar ce nu poate depăși 10 % din valoarea nominală sau, în absența unei valori nominale, din valoarea contabilă nominală a titlurilor de valoare emise în schimb”.

*Dreptul finlandez*

7 Articolul 52 și articolul 52f alineatele 1 și 2 din Legea 360/1968 privind impozitarea veniturilor obținute dintr-o activitate economică [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968), denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”] sunt formulate după cum urmează:

„Articolul 52

Dispozițiile articolelor 52a-52f de mai jos se aplică în cazul fuziunii, divizării, cesionării de active și schimbului de acțiuni care privesc societăți pe acțiuni naționale. Articolele 52a-52e din prezenta lege se aplică de asemenea în cazul fuziunii, divizării, cesionării de active și schimbului de acțiuni între alte societăți prevăzute la articolul 3 din Legea privind impozitul pe venit. Dispozițiile privind societățile pe acțiuni, acțiunile, capitalurile și acționarii se aplică în acest scop și altor societăți, unor părți din capitalul acestora, capitalului social emis care corespunde capitalurilor și acționarilor sau membrilor acestora. Dispozițiile privind operațiunile de fuziune se aplică și operațiunilor de fuziune ale unor grupări economice naționale. Dispozițiile privind societățile pe acțiuni, acțiunile și acționarii se aplică în acest scop și unor părți din capitalul grupărilor, precum și acționarilor lor și grupărilor însele.

Articolele 52a-52f se aplică, sub rezerva restricțiilor indicate în continuare, atunci când fuziunea, divizarea, cesionarea de active sau schimbul de acțiuni privesc societățile supuse impozitului pe profit, prevăzute la articolul 3 litera (a) din Directiva 90/434/CEE a Consiliului [din 23 iulie 1990] privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre. Se consideră că o societate este stabilită într-un stat membru atunci când are sediul în acest stat potrivit legislației acestuia și nu poate fi considerată stabilită în afara Uniunii Europene în temeiul unei convenții de evitare a dublei impuneri încheiate între un stat membru al Uniunii Europene și o țară terță.

[...]

Articolul 52f

Schimbul de acțiuni este o operațiune prin care o societate pe acțiuni achiziționează o parte din acțiunile unei alte societăți pe acțiuni, astfel încât acțiunile pe care le deține reprezintă mai mult de jumătate din drepturile de vot corespunzătoare totalității acțiunilor celeilalte societăți sau prin care – în măsura în care prima societate deține deja mai mult de jumătate din drepturile de vot – achiziționează alte acțiuni de la a doua societate și cedează în schimb acționarilor acesteia o parte din

propriile acțiuni, nou emise sau existente. Contraprestația poate cuprinde de asemenea o sumă de bani, dar aceasta nu poate fi mai mare decât 10 % din valoarea nominală a acțiunilor cedate în contraprestație sau – în lipsa unei valori nominale – din partea corespunzătoare a capitalului plătit.

Schimbul de acțiuni nu este considerat din punct de vedere fiscal o cesiune. Partea neamortizată încă din cheltuielile de achiziție a acțiunilor dobândite în cadrul unui schimb de acțiuni este considerată din punct de vedere fiscal drept cheltuieli de achiziție a acțiunilor. În măsura în care se primește o sumă de bani în contraprestație, schimbul este considerat o cesiune de acțiuni."

**Acțiunea principală și întrebarea preliminară**

8 A deține 4 093 din totalul de 20 743 de acțiuni care constituie capitalul societății de drept finlandez C Oy (denumită în continuare „C"), ceea ce corespunde unei participații de aproximativ 19,7 %. Cealaltă proprietară a C, cu o participație de aproximativ 80,3 % din capitalul acestei societăți, este societatea norvegiană B AS (denumită în continuare „B"). Obiectivul operațiunii care face obiectul acțiunii principale era realizarea unui schimb de acțiuni în sensul articolului 52f din Legea privind impozitul pe profit, prin care A, pe de o parte, a cedat societății B acțiunile pe care le deține din capitalul societății C și, pe de altă parte, a primit drept contraprestație acțiunile noi emise de B până la concurența a aproximativ 6 % din capitalul său. În urma acestei operațiuni, B ar deține, așadar, 100 % din capitalul societății C.

9 A solicitase keskusverolautakunta (Comisia Centrală de Impozite) să stabilească dacă articolul 52f, în temeiul căruia, în anumite condiții, un schimb de acțiuni nu este considerat o cesiune impozabilă, s-ar aplica schimbului de acțiuni în discuție în acțiunea principală.

10 În decizia preliminară nr. 55/2008 din 1 octombrie 2008, această comisie a declarat că principiile enunțate la articolul 52f din Legea privind impozitul pe profit erau aplicabile schimbului de acțiuni precum cel avut în vedere între A și B. Potrivit acestei decizii, principiile care rezultă din articolul 52f din Legea privind impozitul pe profit sunt aplicabile în speță, astfel încât acest schimb nu trebuie considerat o cesiune de acțiuni în vederea impozitării societății A.

11 Prin intermediul acțiunii formulate la Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă), Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö solicită anularea deciziei preliminare a Comisiei Centrale de Impozite.

12 Korkein hallinto-oikeus a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Un schimb de acțiuni în cadrul căruia o societate pe acțiuni finlandeză cesionează unei societăți norvegiene (care are forma juridică a unei aksjeselskap [SA]) acțiuni ale unei societăți care îi aparține și primește drept contraprestație acțiuni emise de societatea norvegiană trebuie, ținând seama de articolele 31 și 40 din Acordul privind SEE, să fie tratată în același mod neutru din punct de vedere fiscal ca și cum schimbul de acțiuni ar avea loc între societăți pe acțiuni naționale sau între societăți stabilite în statele membre ale Uniunii Europene?"

**Cu privire la întrebarea preliminară**

13 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că instanța de trimitere precizează că Legea privind impozitul pe profit transpune Directiva 2009/133 în dreptul intern.

14 Potrivit articolului 1 din directiva menționată, aceasta se aplică numai schimburilor de acțiuni care implică societăți stabilite pe teritoriul a două sau mai multe state membre. Deoarece una dintre societățile care au participat la schimbul de acțiuni în discuție în acțiunea principală nu este stabilită într-un stat membru, mai precis B, care este stabilită în Norvegia, respectivul schimb nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 2009/133. În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de instanța de trimitere analizând dispozițiile legislației fiscale naționale în raport cu dispozițiile din Acordul privind SEE.

15 În ceea ce privește Acordul privind SEE, trebuie amintit că unul dintre principalele obiective ale acestui acord este acela de a realiza în modul cel mai cuprinzător cu putință libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor pe tot cuprinsul Spațiului Economic European (SEE), astfel încât piața internă realizată pe teritoriul Uniunii să fie extinsă la statele membre ale AELS. În această perspectivă, mai multe dispoziții ale acordului respectiv vizează să garanteze o interpretare cât mai uniformă cu putință a acestuia pe tot cuprinsul SEE (a se vedea Avizul 1/92 din 10 aprilie 1992, Rec., p. I-2821). În acest cadru, este de competența Curții să asigure că normele din Acordul privind SEE care sunt identice, în esență, cu cele din Tratatul FUE sunt interpretate uniform în interiorul statelor membre (Hotărârea Curții din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 65, Hotărârea Curții din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rep., p. I-10659, punctul 20).

16 Pe de altă parte, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19, Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, Rep., p. I-1835, punctul 19, Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 21, precum și Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 68). De asemenea, această competență nu le permite să aplice măsuri contrare libertăților de circulație garantate de dispozițiile similare ale Acordului privind SEE (a se vedea Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 23).

17 În ceea ce privește libertatea în lumina căreia trebuie analizată legislația în discuție în acțiunea principală, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, pentru a stabili dacă o reglementare națională intră sub incidența normelor referitoare la libertatea de stabilire sau a acelor referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar să fie luat în considerare obiectul legislației în cauză (Ordonanța Curții din 10 mai 2007, Lasertec, C-492/04, Rep., p. I-3775, punctul 19 și jurisprudența citată).

18 Astfel, dispozițiile naționale privind deținerea unei participații care permite să se exercite o influență certă asupra deciziilor societății respective și să se stabilească activitățile acesteia intră în domeniul material de aplicare al prevederilor Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea Ordonanța Lasertec, citată anterior, punctul 20 și jurisprudența citată).

19 Reiese cu claritate din modul de redactare a articolului 52f din Legea privind impozitul pe profit că, pentru ca schimbul de acțiuni respectiv să nu fie considerat o cesiune impozabilă, societatea achizitoare trebuie să dețină sau să achiziționeze acțiuni ale unei alte societăți care îi conferă mai mult de jumătate din drepturile de vot în cadrul acestei din urmă societăți. Astfel de dispoziții naționale, care își găsesc aplicarea în cazul operațiunilor care presupun deținerea sau preluarea controlului unei societăți, intră sub incidența libertății de stabilire.

20 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată numai în raport cu articolul 31 din Acordul privind SEE.

21 În această privință, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că normele care interzic restricțiile privind libertatea de stabilire prevăzute la articolul 31 din Acordul privind SEE sunt identice cu cele impuse prin articolul 49 TFUE (a se vedea Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 49, și Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 24).

22 În plus, trebuie arătat că articolul 6 din Acordul privind SEE prevede că, fără a aduce atingere evoluțiilor viitoare ale jurisprudenței, dispozițiile acestui acord, în măsura în care sunt identice din punctul de vedere al conținutului cu normele corespondente din tratatele Uniunii, se interpretează, în cadrul punerii lor în aplicare, în conformitate cu jurisprudența pertinentă a Curții existentă la data semnării acordului respectiv.

23 Astfel, libertatea de stabilire implică, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru sau a unei țări terțe parte la Acordul privind SEE și care au sediul statutar, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii sau al unei țări terțe parte la Acordul privind SEE, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre sau în alte țări terțe parte la Acordul privind SEE prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 28 și jurisprudența citată).

24 Curtea a subliniat de asemenea că noțiunea de stabilire în sensul dat de Tratatul FUE este o noțiune foarte largă, care implică posibilitatea unui resortisant al Uniunii de a participa, în mod stabil și continuu, la viața economică a unui stat membru diferit de statul său de origine și de a obține profit din această participare, favorizând astfel întrepătrunderea economică și socială în interiorul Uniunii în domeniul activităților independente (a se vedea Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 63). Libertatea de stabilire urmărește astfel să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru în care este stabilită filiala, interzicând orice discriminare, chiar și minimă, întemeiată pe locul sediului societății-mamă (a se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 22).

25 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că trebuie considerate astfel de restricții toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (a se vedea Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 30).

26 În conformitate cu legislația națională în discuție în acțiunea principală, o operațiune de schimb de acțiuni între societăți nu beneficiază de un tratament fiscal neutru în ceea ce privește societatea cedentă cu sediul în Finlanda decât în măsura în care, pe de o parte, sediul social al societății achizitoare este de asemenea în Finlanda sau într-un stat membru al Uniunii și, pe de altă parte, schimbul de acțiuni determină preluarea de către societatea achizitoare a unei participații majoritare în cadrul societății achiziționate. Dacă nu sunt îndeplinite aceste condiții, în special atunci când, precum în situația din acțiunea principală, sediul societății achizitoare este într-o țară terță parte la Acordul privind SEE, schimbul de acțiuni este tratat pe plan fiscal ca fiind o cesiune de acțiuni impozabilă.

27 Diferența de tratament astfel constatată nu se explică printr-o diferență obiectivă de situație. Astfel, tratamentul fiscal la care este supusă o societate națională în cazul unui schimb de acțiuni este, într-o situație precum cea în discuție în acțiunea principală, determinat în exclusivitate de locul în care se află sediul societății achizitoare. Or, articolul 31 din Acordul privind SEE interzice orice discriminare întemeiată pe locul sediului societăților (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 77 și jurisprudența citată).

28 Trebuie să se mai sublinieze și faptul că, în mod contrar susținerilor guvernului finlandez, aplicarea articolului 31 din Acordul privind SEE în cazul unei reglementări precum cea în discuție în acțiunea principală nu conduce la extinderea domeniului de aplicare al Directivei 2009/113 la societățile stabilite

într-o țară terță parte la Acordul privind SEE. În temeiul principiului nediscriminării prevăzut la articolul 31 din Acordul privind SEE, un stat membru este, astfel, obligat să aplice tratamentul fiscal rezervat schimburilor de acțiuni între societățile naționale și schimburilor de acțiuni care implică o societate stabilită într-o țară terță parte la Acordul privind SEE.

29 Trebuie să se constate că regimul fiscal în cauză în acțiunea principală instituie un obstacol în calea dreptului prevăzut la articolul 31 din Acordul privind SEE.

30 Reiese din jurisprudența Curții că o restricție privind libertatea de stabilire nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, trebuie ca aceasta să fie de natură să garanteze realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 40).

31 Instanța de trimitere ridică întrebarea dacă o astfel de restricție se justifică prin motivele imperative de interes general legate de necesitatea combaterii fraudei fiscale și a asigurării eficacității controalelor fiscale.

32 Cu toate acestea, simpla împrejurare că, în cadrul unui schimb de acțiuni, societatea achizitoare are sediul într-o țară terță parte la Acordul privind SEE nu poate sta la baza unei prezumții generale de fraudă fiscală și nu poate justifica o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de Acordul privind SEE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C-478/98, Rec., p. I-7587, punctul 45, Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y, C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 62, Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 27, precum și Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, Rep., p. I-12273, punctul 84).

33 În ceea ce privește necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale, Curtea s-a pronunțat în sensul că nu se poate exclude *a priori* ca persoana impozabilă să fie în măsură să prezinte înscrisurile justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru în care se plătește impozitul să verifice, în mod clar și precis, că aceasta nu încearcă să evite sau să eludeze plata taxelor (Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 59 și jurisprudența citată).

34 Totuși, această jurisprudență referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul libertăților garantate de Acordul privind SEE, deoarece exercitarea acestor din urmă libertăți se înscrie într-un context juridic diferit (a se vedea în acest sens Hotărârea citate anterior A, punctul 60, și Établissements Rimbaud, punctul 40).

35 Trebuie să se arate, în această privință, că acel cadru de cooperare între autoritățile competente ale statelor membre stabilit prin Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), precum și prin Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799 (JO L 64, p. 1) nu există între acestea și autoritățile competente dintr-un stat terț atunci când acesta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă (a se vedea în acest sens Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 41).

36 În special, în ceea ce privește statele părți la Acordul privind SEE, atunci când reglementarea unui stat membru prevede ca beneficiul unui avantaj fiscal să depindă de îndeplinirea condițiilor a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță parte la Acordul privind SEE, în principiu, acest stat membru are dreptul să refuze acordarea avantajului respectiv dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea informațiilor respective de la aceasta din urmă (a se vedea Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 44).

37 Trebuie arătat că între Republica Finlanda și Regatul Norvegiei există o convenție privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, Convenția 37/1991, semnată la Copenhaga la 7 decembrie 1989. Deși instanța de trimitere este cea care trebuie să aprecieze dacă această convenție cuprinde mecanisme de schimb de informații suficiente pentru a permite autorităților finlandeze să verifice și să controleze dacă sunt îndeplinite condițiile impuse de legislația națională pentru aplicarea regimului de neutralitate fiscală în cazul unui schimb de acțiuni precum cel în discuție în acțiunea principală, trebuie să se constate că, în cadrul ședinței, guvernul finlandez însuși a explicat că dispozițiile respectivei convenții prevăd un schimb de informații între autoritățile naționale la fel de eficace precum cel prevăzut de dispozițiile Directivelor 77/799 și 2011/16.

38 În aceste condiții, statul membru în discuție nu poate justifica diferența de tratament constatată la punctul 27 din prezenta hotărâre pe baza necesității de asigurare a eficacității controalelor fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 98-101).

39 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 31 din Acordul privind SEE se opune legislației unui stat membru care asimilează cu o cesiune de acțiuni impozabile un schimb de acțiuni între o societate stabilită pe teritoriul statului membru respectiv și o societate stabilită pe teritoriul unei țări terțe parte la acest acord, în condițiile în care o astfel de operațiune ar fi neutră din punct de vedere fiscal dacă ar implica numai societăți naționale sau societăți stabilite în alte state membre, în măsura în care între statul membru respectiv și respectiva țară terță există o convenție privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală care prevede un schimb de informații între autoritățile naționale la fel de eficace precum cel prevăzut de dispozițiile Directivelor 77/799 și 2011/16, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

40 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

**Articolul 31 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 se opune legislației unui stat membru care asimilează cu o cesiune de acțiuni impozabile un schimb de acțiuni între o societate stabilită pe teritoriul statului membru respectiv și o societate stabilită pe teritoriul unei țări terțe parte la acest acord, în condițiile în care o astfel de operațiune ar fi neutră din punct de vedere fiscal dacă ar implica numai societăți naționale sau societăți stabilite în alte state membre, în măsura în care între statul membru respectiv și respectiva țară terță există o convenție privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală care prevede un schimb de informații între autoritățile naționale la fel de eficace precum cel prevăzut de dispozițiile Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe, precum și ale Directivei 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799, aspect care trebuie verificat de instanța de trimitere.**

Semnături