Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 28 iunie 2012 [1]

Cauza C-38/10

Comisia Europeană
împotriva

Republicii Portugheze

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Libertatea de stabilire — Articolul 49 TFUE — Articolul 31 din Acordul privind Spațiul Economic European — Legislație fiscală — Taxă la ieșirea din teritoriu — Impozitarea imediată a plusvalorilor latente corespunzătoare activelor unor societăți, la momentul transferului sediului social și al sediului administrativ efectiv — Încetarea activităților unui sediu permanent — Transfer de active — Impozitarea asociaților — Repartizarea competenței de impozitare — Proporționalitate”

I — Introducere

1. Prin prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia Europeană impută Republicii Portugheze că a încălcat libertatea de stabilire prevăzută la articolul 43 CE (devenit articolul 49 TFUE) [2] și la articolul 31 din Acordul privind Spațiul Economic European (denumit în continuare „Acordul privind SEE”) [3], prin adoptarea și prin menținerea unor dispoziții naționale în temeiul cărora aceasta din urmă impozitează imediat plusvalorile latente, și anume plusvalorile acumulate dar nerealizate, corespunzătoare:

— activelor unor societăți portugheze care își transferă sediul social și conducerea efectivă într-un alt stat membru sau către un stat parte la Acordul privind SEE,

— activelor afectate unui sediu permanent portughez al unei societăți nerezidente, în cazul încetării activității acestuia pe teritoriul portughez, și

— activelor transferate în afara teritoriului portughez afectate unui sediu permanent portughez al unei societăți nerezidente.

2. Comisia impută de asemenea Republicii Portugheze nerespectarea aceleiași libertăți prin impozitarea plusvalorilor latente corespunzătoare părților sociale deținute de asociații unei societăți care își transferă sediul social și conducerea efectivă într-un alt stat membru sau către un stat parte la Acordul privind SEE.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Întrucât termenul stabilit pentru a se conforma avizului motivat emis de Comisie a expirat în luna februarie 2009, se impune să se facă referire la dispozițiile Tratatului CE.

3 — Acordul din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3).

3. Republica Portugheză, precum și cele opt state membre ale căror cereri de intervenție în susținerea concluziilor sale [4] au fost admise contestă neîndeplinirea obligațiilor imputată.

4. Republica Portugheză susține că dispozițiile în litigiu, și anume articolul 76 A (impozitarea imediată a plusvalorilor latente la momentul transferului sediului social sau al sediului administrativ efectiv în afara Portugaliei), articolul 76 B (impozitarea imediată a activelor unui sediu permanent al unei societăți nerezidente la momentul încetării activității acestui sediu permanent în Portugalia și impozitarea imediată a activelor transferate în afara Portugaliei ale unui astfel de sediu permanent) și, respectiv, articolul 76 C (impozitarea asociaților la momentul transferului sediului social sau al sediului administrativ efectiv al societății) din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, denumit în continuare „CIRC”), nu încalcă articolul 43 CE și articolul 31 din Acordul privind SEE.

5. Înaintea examinării admisibilității și a temeiniciei acțiunii, trebuie arătat că prezenta cauză este prima din patru privind acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor introduse de Comisie, referitoare, în esență, la impozitarea imediată a plusvalorilor latente corespunzătoare activelor unor societăți, la momentul transferului sediului social și al conducerii efective ale acestora către alte state membre [5].

6. Pe de altă parte, aceste aspecte au făcut obiectul Hotărârii National Grid Indus, pronunțată de Marea Cameră a Curții la 29 noiembrie 2011 [6], și anume după terminarea procedurii scrise în cauza de față.

7. În această hotărâre, asupra căreia vom reveni în detaliu în prezentele concluzii, Curtea a statuat în special că articolul 49 TFUE trebuia să fie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care impune plata imediată a impozitului pe plusvalorile latente aferente elementelor de patrimoniu ale unei societăți care își transferă sediul administrativ efectiv într-un alt stat membru, chiar la momentul transferului respectiv [7].

8. După pronunțarea Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, Curtea a solicitat părților să își prezinte în scris punctul de vedere asupra efectelor acestei hotărâri asupra soluționării prezentei cauze.

9. Toate părțile, cu excepția guvernului finlandez, au dat curs acestei solicitări.

10. De asemenea, aceste părți și-au prezentat pledoariile în cadrul ședinței desfășurate la 30 aprilie 2012, cu excepția guvernelor olandez, finlandez și al Regatului Uni, care nu au fost reprezentate la ședință.

4 — Si anume Regatul Danemarcei, Republica Federală Germania, Regatul Spaniei, Republica Franceză, Regatul Țărilor de Jos, Republica Finlanda, Regatul Suediei și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord.

5 — Vezi cauzele aflate pe rolul Curții: Comisia/Spania (C-64/11), Comisia/Danemarca (C-261/11) și Comisia//Țările de Jos (C-301/11).

6 — C-371/10 (Rep., p. I-12273).

7 — Hotărârea National Grid Indus, citată anterior (punctul 86, precum și punctul 2 a doua liniuță din dispozitiv).

II — Analiză

A — *Cu privire la admisibilitatea anumitor obiecții*

11. Deși, în înscrisurile prezentate, guvernul portughez nu invocă niciun motiv de inadmisibilitate, chiar inadmisibilitate în parte, al prezentei acțiuni, amintim că Curtea poate examina din oficiu dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 226 CE pentru introducerea unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor [8].

12. Această verificare privește în special conformitatea cu legea a procedurii precontencioase care, potrivit unei jurisprudențe constante, constituie o garanție esențială prevăzută de Tratatul CE nu numai pentru protejarea drepturilor statului membru în cauză, ci și pentru a se asigura că eventuala procedură contencioasă va avea ca obiect un litigiu clar definit [9].

13. În această privință, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că scrisoarea de punere în întârziere adresată de Comisie statului membru în cauză și, ulterior, avizul motivat emis de Comisie delimitează obiectul litigiului care, din acel moment, nu mai poate fi extins [10]. Curtea a stabilit, în consecință, că avizul motivat și acțiunea Comisiei trebuie să se întemeieze pe aceleași obiecții precum cele din scrisoarea de punere în întârziere care declanșează procedura precontencioasă [11]. Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu se poate considera că o astfel de neregulă este înlăturată prin faptul că statul membru pârât a formulat observații cu privire la avizul motivat [12].

14. În speță, pe de o parte, este cert, astfel cum a admis Comisia în ședință, că scrisoarea de punere în întârziere, adresată la 29 februarie 2008, nu cuprinde nicio mențiune cu privire la o pretinsă încălcare a articolului 31 din Acordul privind SEE.

15. În consecință, acțiunea trebuie declarată inadmisibilă, prin faptul că se referă la o obiecție întemeiată pe încălcarea acestei dispoziții.

16. Pe de altă parte, astfel cum a evidențiat guvernul portughez în răspunsul său la avizul motivat [13], în afară de menționarea, în rubrica „situația de fapt”, a articolului 76 C din CIRC, scrisoarea de punere în întârziere nu cuprinde nici critici autonome referitoare la impozitarea asociaților unei societăți portugheze care își transferă sediul social și conducerea sa efectivă într-un alt stat membru.

17. Acțiunea este inadmisibilă și în ceea ce privește această obiecție.

8 — A se vedea în special Hotărârea din 31 martie 1992, Comisia/Italia (C-362/90, Rec., p. I-2353, punctul 8), Hotărârea din 26 aprilie 2007, Comisia/Finlanda (C-195/04, Rep., p. I-3351, punctul 21), Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania (C-487/08, Rep., p. I-4843, punctul 70), și Hotărârea din 24 mai 2011, Comisia/Austria (C-53/08, Rep., p. I-4309, punctul 128).

9 — A se vedea printre altele Hotărârea din 9 noiembrie 1999, Comisia/Italia (C-365/97, Rec., p. I-7773, punctul 35), Hotărârea din 10 aprilie 2003, Comisia/Portugalia (C-392/99, Rec., p. I-3373, punctul 133), și Hotărârea din 22 septembrie 2005, Comisia/Belgia (C-221/03, Rec., p. I-8307, punctul 37).

10 — A se vedea Hotărârea din 29 septembrie 1998, Comisia/Germania (C-191/95, Rec., p. I-5449, punctul 55), Hotărârea din 14 iunie 2007, Comisia/Belgia (C-422/05, Rep., p I-4749, punctul 25), Hotărârea din 18 decembrie 2007, Comisia/Spania (C-186/06, Rep., p. I-12093, punctul 15), Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Portugalia (C-457/07, Rep., p. I-8091, punctul 55), și Hotărârea din 14 octombrie 2010, Comisia/Austria (C-535/07, Rep., p. I-9483, punctul 41).

11 — *Idem.*

12 — A se vedea Hotărârea din 11 iulie 1984, Comisia/Italia (51/83, Rec., p. 2793, punctele 6 și 7), Hotărârea din 18 decembrie 2007, Comisia/Spania, citată anterior (punctul 15), și Hotărârea din 14 octombrie 2010, Comisia/Austria, citată anterior (punctul 41).

13 — A se vedea punctul 2 din răspunsul din 6 aprilie 2009, anexat la cererea introductivă.

18. În orice caz, chiar presupunând că obiecția menționată nu ar fi inadmisibilă pentru acest motiv, amintim că, în temeiul articolului 21 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și al articolului 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții, cererea trebuie să cuprindă obiectul litigiului și o expunere sumară a motivelor invocate. Prin urmare, în toate cererile depuse în temeiul articolului 226 CE, Comisia trebuie să indice obiecțiile exacte cu privire la care Curtea este sesizată să se pronunțe, precum și, cel puțin pe scurt, elementele de drept și de fapt pe care se întemeiază aceste obiecții [14].

19. Or, în speță, Comisia nu a expus nici în cerere, nici în avizul motivat, măcar pe scurt, vreun motiv de natură să susțină concluzia sa potrivit căreia impozitarea asociaților unei societăți care își transferă sediul social și conducerea sa efectivă în afara Portugaliei nu ar respecta articolul 43 CE.

20. O astfel de expunere ar fi fost, în opinia noastră, cu atât mai necesară, dat fiind că impozitarea unei societăți sau a unui sediu permanent nu se confundă cu impozitarea asociaților săi și că întinderea unei eventuale încălcări a articolului 43 CE de către societatea care își transferă sediul său social și conducerea efectivă în funcție de impozitarea asociaților săi ar putea depinde de locul de reședință al acestora din urmă, după cum asociații ar avea domiciliul pe teritoriul Uniunii sau pe teritoriul unor state terțe.

21. În plus, arătăm că niciun stat membru intervenient în susținerea concluziilor guvernului portughez nu a luat poziție cu privire la neîndeplinirea obligațiilor imputată care ar decurge din articolul 76 C din CIRC, iar guvernul olandez a indicat în special, drept răspuns la întrebarea scrisă adresată de Curte, că nu era în măsură să se pronunțe asupra situației asociaților în raport cu Hotărârea National Grid Indus din cauza informațiilor sumare cuprinse în actele de procedură din prezenta cauză.

22. În consecință, sugerăm Curții să nu se pronunțe asupra temeiniciei acțiunii decât în măsura în care prin aceasta se urmărește constatarea neîndeplinirii obligațiilor în raport cu articolul 43 CE, pentru motivul că Republica Portugheză impozitează imediat plusvalorile latente corespunzătoare, în primul rând, activelor unor societăți portugheze care își transferă sediul social și conducerea efectivă într-un alt stat membru și, în al doilea rând, activelor afectate unui sediu permanent portughez al unei societăți nerezidente, atunci când aceste active sunt transferate în afara teritoriului portughez sau în cazul încetării activității sediului permanent respectiv.

B — *Cu privire la fond*

1. Cu privire la impozitarea imediată a plusvalorilor latente corespunzătoare activelor unei societăți portugheze care își transferă sediul social și conducerea efectivă într-un alt stat membru (articolul 76 A din CIRC)

a) Rezumat al argumentelor părților

23. Comisia consideră că articolul 76 A din CIRC constituie un obstacol în calea libertății de stabilire, pentru motivul că plasează societățile care exercită această libertate într-o situație vădit mai puțin favorabilă în privința lichidităților decât cele care își transferă sediul fără a părăsi teritoriul portughez. Astfel, conform reglementării portugheze, transferul sediului unei societăți într-un alt stat membru implică faptul că impozitul asupra plusvalorilor latente va fi perceput imediat.

14 — A se vedea Hotărârea din 10 decembrie 2009, Comisia/Regatul Unit (C-390/07, nepublicată în Repertoriu, punctul 339), și Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, citată anterior (punctul 71).

24. Potrivit Comisiei, dacă principiul proporționalității nu este respectat, această diferență de tratament nu poate fi justificată nici de necesitatea de a asigura o protecție specială a drepturilor anumitor persoane interesate, în special a drepturilor creditorilor, nici de obiectivul, legitim de asemenea, care vizează asigurarea unui control fiscal eficace și combaterea evaziunii fiscale. În această privință, deși recunoaște dreptul legitim al unui stat membru de a impozita plusvalorile generate la un moment în care persoana impozabilă avută în vedere intra în competența fiscală a acestui stat, Comisia consideră că o măsură care aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire ar consta în amânarea încasării impozitului până la momentul realizării plusvalorilor. Astfel, în temeiul dreptului Uniunii, statele membre ar dispune de mecanisme suficiente de asistență reciprocă care să le permită să obțină informațiile privind impozitele și să recupereze creanțele fiscale de la societăți care își au sediul în alte state membre.

25. În răspunsul la întrebarea scrisă adresată de Curte, Comisia susține de asemenea că, în lumina Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, articolul 76 A din CIRC ar fi vădit incompatibil cu articolul 43 CE.

26. Guvernul portughez, după ce arată că Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, are o relevanță directă pentru situația unei societăți constituite conform dreptului portughez care, păstrând în același timp personalitatea sa juridică, își transferă sediul social și conducerea efectivă într-un alt stat membru, fără a păstra un sediu permanent în Portugalia, admite, în lumina hotărârii citate anterior și spre deosebire de ceea ce susținuse în memoriile sale, aplicabilitatea libertății de stabilire la situația unei astfel de societăți.

27. Acesta contestă, așadar, existența unei restricții privind libertatea menționată.

28. Astfel, aceeași normă și aceleași fapte generatoare ale obligațiilor fiscale s-ar aplica independent de împrejurarea că transferul sediului social și al conducerii efective se realizează în Portugalia sau într-un alt stat membru. Astfel, ar rezulta din articolul 43 alineatele 2 și 3 din CIRC că plusvalorile latente corespunzătoare activelor sunt impozitate, ținând cont de valoarea de piață a acestor elemente, de fiecare dată când persoana supusă impozitului „leagă în mod permanent aceste elemente de realizarea altor scopuri decât activitatea exercitată”, și anume atunci când aceste active ale societății sunt retrase din activitatea economică generatoare de venituri impozabile pe care aceasta o exercita până la momentul respectiv. În consecință, impozitarea plusvalorilor s-ar aplica nu doar la momentul realizării lor efective cu ocazia unui transfer cu titlu oneros, ci și în cazul plusvalorilor latente, de fiecare dată când, în afara oricărui act sau negociere de vânzare și, așadar, în absența unei contravalori, activele încetează să fie legate, indiferent de motiv, de desfășurarea activității întreprinderii.

29. Guvernul portughez insistă de asemenea asupra faptului că, inclusiv în cazurile strict interne, legislația națională impune înregistrarea fiscală a plusvalorilor latente și a pierderilor privind activele avute în vedere în timpul exercițiului în cursul căruia au avut loc faptele în cauză, deși în niciunul dintre cazuri societatea nu obține lichidități din realizarea acestor active prin intermediul înstrăinării lor. Așadar, plusvalorile latente ar fi realizate de fiecare dată când bunurile avute în vedere nu mai sunt legate de întreprindere și de activitatea economică care generează venituri supuse impozitării pe teritoriul național. Astfel, societățile care își exercită libertatea de stabilire nu ar fi deloc supuse unei presiuni fiscale anterioare sau mai mari decât cea la care sunt supuse societățile care continuă să fie stabilite în Portugalia.

30. În orice caz, presupunând că articolul 76 A din CIRC implică o restricție privind libertatea de stabilire, guvernul portughez susține că impozitarea imediată a plusvalorilor latente ale unei societăți care își transferă sediul într-un alt stat membru este necesară pentru a îndeplini obiectivele de menținere a repartizării competenței de impozitare între statele membre, de eficacitate a controalelor fiscale și de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale.

31. Cu privire la proporționalitatea impozitării imediate a plusvalorilor latente la momentul transferului sediului și al conducerii efective ale unei societăți într-un alt stat membru, guvernul portughez admite totuși, în răspunsul formulat la întrebarea scrisă adresată de Curte, că, în cazul în care aceasta ar constata în speță existența unei restricții privind libertatea de stabilire, Republica Portugheză ar avea obligația să modifice articolul 76 A din CIRC, astfel încât să acorde societăților avute în vedere posibilitatea de a opta fie pentru plata imediată, fie pentru încasarea amânată a impozitului în discuție, în conformitate cu Hotărârea National Grid Indus, citată anterior.

32. În timp ce, în memoriile în intervenție corespunzătoare, majoritatea intervenientelor au contestat aplicabilitatea articolului 43 CE, în prezent acestea admit, precum guvernul portughez, că, după pronunțarea Hotărârii National Grid Indus, libertatea de stabilire se aplică situației reglementate de articolul 76 A din CIRC. Guvernul german subliniază că hotărârea menționată nu a soluționat problema aplicabilității libertății de stabilire în cazul unei societăți stabilite într-un stat membru care împărtășește teoria sediului real și care condiționează transferul conducerii efective de dizolvarea acestei societăți.

33. Guvernele danez, german, spaniol, francez și suedez apreciază în orice caz că, chiar și ulterior pronunțării Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, impozitarea imediată a plusvalorilor latente în situația vizată la articolul 76 A din CIRC ar fi justificată de unul sau de mai multe obiective de interes general invocate de Republica Portugheză. Intervenienții observă că cauza în care s-a pronunțat hotărârea menționată se referea la o situație atipică în care societatea care își transfera conducerea efectivă era impozitată asupra unei plusvalori latente corespunzătoare unui singur activ de natură financiară. Aprecierile Curții referitoare la caracterul disproporționat al impozitării imediate a unei astfel de plusvalori la momentul transferului conducerii efective a National Grid Indus BV (denumită în continuare „National Grid Indus”) către Regatul Unit nu s-ar extinde, așadar, la situații care apar mai frecvent în care transferul sediului unei societăți într-un alt stat membru implică active nefinanciare, precum echipamentele sau bunurile necorporale, care nu pot fi cesionate. Guvernul spaniol adaugă în această privință că a oferi societăților posibilitatea de a opta pentru încasarea amânată a impozitului, condiționată de cerința unei garanții bancare suficiente, astfel cum s-a pronunțat Curtea în Hotărârea National Grid Indus, nu ar constitui în mod necesar o soluție care aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât plata imediată a impozitului la ieșirea din teritoriu. Guvernul german precizează că revine legiuitorului național sarcina de a decide el însuși soluția adecvată, fără a-l obliga să acorde un drept de opțiune contribuabilului. Potrivit acestui stat membru, ar fi mai puțin restrictiv și mai eficient să se acorde contribuabilului dreptul la eșalonarea impozitului care trebuie plătit, în loc de o suspendare până la realizarea efectivă a activelor.

34. În schimb, guvernul olandez susține, în răspunsul său formulat la întrebarea scrisă adresată de Curte, că din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, ar rezulta că statele membre trebuie în toate cazurile să ofere societăților care își transferă sediul într-un alt stat membru o alegere între plata imediată a impozitului asupra plusvalorilor latente la ieșirea din teritoriu și plata amânată la momentul realizării activelor.

b) Analiză

35. Astfel cum precizează toate părțile la prezenta procedură, Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, permite în mare parte să se soluționeze prima obiecție privind neîndeplinirea obligațiilor imputată.

36. Amintim că, în această cauză, National Grid Indus, o societate cu răspundere limitată constituită conform dreptului olandez, deținea o creanță, exprimată în lire sterline, față de una dintre societățile din același grup, stabilită în Regatul Unit. Ca urmare a majorării lirei sterline în raport cu guldenul olandez, această creanță determinase un câștig din cursul de schimb realizat. În decembrie 2000, National Grid Indus și-a transferat sediul administrativ efectiv în Regatul Unit, păstrându-și în același

timp sediul social și personalitatea juridică în Țările de Jos, care aplică în dreptul societăților teoria numită a constituirii. În conformitate cu convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Regatul Țărilor de Jos și Regatul Unit, precum și cu legislația fiscală olandeză, întrucât National Grid Indus nu mai obținea profit impozabil în Țările de Jos, plusvalorile latente generate de câștigul din cursul de schimb la data transferului sediului administrativ efectiv trebuiau să facă obiectul unui bilanț final din partea autorităților fiscale olandeze și să fie impozitate imediat la momentul ieșirii de pe teritoriul olandez.

37. Sesizată cu o trimitere preliminară, Curtea a trebuit să se pronunțe asupra aspectelor dacă National Grid Indus putea invoca libertatea de stabilire și, dacă este cazul, dacă articolul 49 TFUE se opunea unei măsuri fiscale naționale care impozita cu efect imediat plusvalorile latente corespunzătoare unui activ al unei societăți care își transfera conducerea efectivă (și reședința fiscală) într-un alt stat membru.

38. Mai întâi, în ceea ce privește aplicabilitatea articolului 49 TFUE, Curtea a verificat dacă, având în vedere lipsa unei definiții uniforme date de dreptul Uniunii privind societățile care pot beneficia de dreptul de stabilire [15] și posibilitatea acordată statelor membre de a defini elementul de legătură solicitat unei societăți pentru ca aceasta să poată fi considerată constituită potrivit dreptului său național și, în consecință, susceptibilă să beneficieze de dreptul de stabilire [16], o societate aflată într-o situație precum cea a National Grid Indus putea invoca o astfel de libertate împotriva aplicării legislației fiscale naționale.

39. După ce a arătat că, în acțiunea principală, transferul sediului administrativ efectiv al National Grid Indus în Regatul Unit nu afectase totuși calitatea de societate de drept olandez a acestei întreprinderi, întrucât Regatul Țărilor de Jos aplică teoria numită a constituirii, și că, prin urmare, legislația națională se limita să atribuie, în privința societăților constituite în conformitate cu dreptul național, consecințe fiscale referitoare la transferul respectiv între statele membre [17], Curtea a concluzionat din aceasta că transferul indicat nu a avut nicio incidență asupra posibilității societății respective de a se prevala de articolul 49 TFUE [18].

40. În continuare, Curtea a constatat existența unei restricții privind libertatea de stabilire. În opinia Curții, o societate de drept olandez care dorește să își transfere sediul administrativ efectiv în afara teritoriului olandez suferă un dezavantaj de trezorerie în raport cu o societate similară care își păstrează sediul administrativ efectiv în Țările de Jos, ca urmare a impozitării imediate la care este supusă prima societate, de natură să o descurajeze să își transfere sediul într-un alt stat membru [19].

41. O astfel de diferență de tratament nu se explică printr-o diferență obiectivă de situație. Astfel, Curtea se pronunță, în termeni generali, că, în ceea ce privește o reglementare a unui stat membru care urmărește să impoziteze plusvalorile realizate pe teritoriul său, situația unei societăți constituite potrivit legislației statului membru respectiv și care își transferă sediul într-un alt stat membru este similară cu cea a unei societăți constituite de asemenea potrivit legislației primului stat membru și care își păstrează sediul în acest stat membru, în ceea ce privește impozitarea plusvalorilor aferente activelor care au fost realizate în primul stat membru anterior transferului de sediu [20].

15 — Punctul 26 din hotărâre.

16 — Punctul 27 din hotărâre.

17 — Punctele 28 și 31 din hotărâre.

18 — Punctul 32 din hotărâre.

19 — A se vedea punctul 37 din hotărâre.

20 — Punctul 38 din hotărâre.

42. În sfârșit, după ce a examinat în detaliu justificarea principală prezentată de guvernele care au depus observații în cauza National Grid Indus, citată anterior, și anume repartizarea competenței de impozitare între statele membre, Curtea, deși consideră că reglementarea olandeză este aptă să garanteze realizarea unui astfel de obiectiv de interes general [21] și deși admite în același timp că stabilirea definitivă a cuantumului impozitului la momentul la care societatea își transferă sediul administrativ efectiv într-un alt stat membru este proporțională cu un astfel de obiectiv [22], consideră, în schimb, că perceperea imediată a impozitului este disproporționată în raport cu respectivul obiectiv.

43. În această privință, în timp ce Comisia și National Grid Indus susțineau ideea încasării amânate a datoriei fiscale până la momentul realizării activului (cesiune, în speță), însoțită de diferite declarații făcute de societatea în cauză [23], statele membre au arătat că doar perceperea imediată a impozitului la momentul transferului sediului administrativ efectiv permitea menținerea exercitării competenței lor fiscale, fără sarcini administrative excesive [24].

44. Curtea a reținut o soluție echilibrată. Fiind conștientă de dificultățile pe care le implică pentru societatea în cauză monitorizarea transfrontalieră a activelor atunci când situația patrimonială a unei astfel de societăți se prezintă în mod complex, Curtea a respins aplicarea sistematică a încasării amânate, însoțită de diferite declarații, așa cum o propunea Comisia. Astfel, în opinia Curții, o asemenea soluție nu ar aduce în mod necesar o atingere mai redusă libertății de stabilire decât perceperea imediată a datoriei fiscale corespunzătoare plusvalorii realizate [25].

45. În schimb, Curtea arată că, în alte situații, natura și întinderea patrimoniului societății ar permite să se asigure mai ușor monitorizarea transfrontalieră a elementelor din patrimoniul respectiv pentru care a fost constatată o plusvaloare la momentul în care societatea în discuție și-a transferat sediul administrativ efectiv într-un alt stat membru [26].

46. În aceste condiții, Curtea a statuat, la punctul 73 din Hotărârea National Grid Indus, că „o reglementare națională care oferă societății care își transferă sediul administrativ efectiv într-un alt stat membru posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediată a impozitului, care generează un dezavantaj în materie de trezorerie pentru această societate, dar o dispensează de sarcinile administrative ulterioare, și, pe de altă parte, plata amânată a impozitului respectiv, însoțită, după caz, de dobânzi potrivit reglementării naționale aplicabile, care este în mod necesar însoțită de o sarcină administrativă pentru societatea în discuție, legată de monitorizarea activelor transferate, ar constitui o măsură care, fiind aptă să garanteze în același timp repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât măsura în discuție în acțiunea principală. Astfel, în ipoteza în care o societate ar considera că sarcinile administrative legate de plata amânată sunt excesive, aceasta ar putea opta pentru plata imediată a impozitului”.

47. Curtea adaugă, la punctul 74 din hotărârea menționată, că trebuie să se țină cont și de riscul privind neplata impozitului, care crește pe măsura trecerii timpului. Potrivit Curții, acest risc poate fi luat în considerare de statul membru de ieșire, în cadrul reglementării sale naționale aplicabile în privința plății amânate a datoriilor fiscale, prin măsuri precum constituirea unei garanții bancare.

21 — Punctul 48 din hotărâre.

22 — A se vedea în special punctele 56 și 64 din hotărâre.

23 — A se vedea punctele 65 și 66 din hotărâre.

24 — Punctul 67 din hotărâre.

25 — A se vedea punctele 70 și 71 din hotărâre.

26 — Punctul 72 din hotărâre.

48. În ceea ce privește prima obiecție din prezenta acțiune, concluziile care trebuie trase din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, se referă la trei domenii de analiză dezvoltată de Curte în această hotărâre, și anume cu privire la aplicabilitatea libertății de stabilire, la restricția privind această libertate și la justificarea articolului 76 A din CIRC.

49. Cu privire la primul punct, este evident că există diferențe de context juridic între situația aflată la originea cauzei National Grid Indus, citată anterior, și reglementarea portugheză în litigiu. Astfel, în timp ce Regatul Țărilor de Jos aplică teoria constituirii și, așadar, dreptul acestui stat admite fără rezerve posibilitatea, precum situația de fapt aflată la originea cauzei menționate, de a transfera conducerea efectivă a unei societăți olandeze fără a afecta personalitatea sa juridică, ca urmare a menținerii sediului său social în Țările de Jos, în schimb, Republica Portugheză nu aplică această teorie.

50. Cu toate acestea, spre deosebire de ceea ce pare să sugereze guvernul german în răspunsul formulat la întrebarea scrisă adresată de Curte, dreptul portughez nu impune dizolvarea și lichidarea societății anterior transferului sediului într-un alt stat membru și, în consecință, problema incidenței unei astfel de cerințe asupra libertății de stabilire nu se ridică în speță. Astfel, este cert că în special articolul 3 alineatul 4 din Codul societăților comerciale portughez (código das sociedades comercias) autorizează societățile de drept portughez să își transfere sediul administrativ efectiv într-o altă țară și să își păstreze personalitatea juridică, cu condiția totuși ca legislația celeilalte țări să admită aceasta.

51. Nu considerăm că condiția prevăzută la articolul 3 alineatul 4 din Codul societăților comerciale poate împiedica o societate portugheză care își transferă sediul administrativ efectiv într-un alt stat membru să se prevaleze de libertatea de stabilire în raport cu statul membru de ieșire, pentru următoarele trei motive.

52. În primul rând, menținerea personalității juridice a societății care își transferă sediul, prevăzută de legislația portugheză, vizează tocmai să permită acestei societăți să se transforme într-o societate căreia să îi fie aplicabil dreptul național al statului gazdă și, în consecință, să se prevaleze de libertatea de stabilire în raport cu statul membru de ieșire (sau de constituire). Astfel, la punctul 112 din Hotărârea Cartesio [27], la care Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, face, de altfel, referire în mod expres la punctul 30, Curtea a precizat că posibilitatea ca statele membre să nu permită unei societăți reglementate de dreptul lor național să își păstreze această calitate atunci când aceasta intenționează să se reorganizeze într-un alt stat membru, „departe de a implica vreo imunitate a legislației naționale în materia constituirii și a dizolvării societăților în raport cu normele Tratatului CE privind libertatea de stabilire, nu poate, în special, să justifice ca [...] statul membru în care a fost constituită să îi interzică să se transforme într-o societate de drept național al altui stat membru, în măsura în care îi este permis de acest [din urmă] drept”.

53. În continuare, întrucât, astfel cum am evidențiat deja în expunerea argumentelor părților, guvernul portughez admite în prezent, în răspunsul formulat la întrebarea scrisă adresată de Curte, că articolul 43 CE se aplică în mod cert situației unei societăți care intră în domeniul de aplicare al articolului 76 A din CIRC, pentru motivul că, în temeiul dreptului portughez al societăților, o astfel de societate este autorizată să își păstreze personalitatea juridică.

27 — Hotărârea din 16 decembrie 2008 (C-210/06, Rep., p. I-9641).

54. În sfârșit, întrucât problema privind o eventuală restricție din partea statului membru gazdă în calea reconstituirii transfrontaliere a unei societăți trebuie soluționată din perspectiva legislației acestuia din urmă – problemă care, în definitiv, este ridicată în cauza VALE, aflată în prezent pe rolul Curții [28] – și, în opinia noastră, nu poate fi invocată de statul membru de origine pentru a împiedica o societate să se prevaleze, împotriva acestuia, de libertatea de stabilire.

55. În ceea ce privește al doilea punct, și anume caracterul restrictiv al impozitării imediate a plusvalorilor latente la momentul transferului sediului unei societăți portugheze într-un alt stat membru, apreciem că nici guvernul portughez nici guvernele interveniente în susținerea acestuia nu par să mai conteste, în principiu și în lumina Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, că, din perspectiva legislației statului membru de ieșire, o societate constituită conform legislației unui stat membru care își transferă sediul într-un alt stat membru se află într-o poziție similară din punct de vedere obiectiv cu cea a unei societăți constituite de asemenea conform legislației primului stat membru și care își menține sediul în acest stat membru, în ceea ce privește impozitarea plusvalorilor corespunzătoare activelor care au fost realizate în primul stat membru înainte de transferul sediului.

56. Cu toate acestea, guvernul portughez susține în esență că, în temeiul dreptului portughez, și una și cealaltă societate ar fi supuse aceluiași regim fiscal și că, în consecință, o societate portugheză care dorește să se prevaleze de articolul 43 CE nu ar suporta, spre deosebire de situația care s-a aflat la originea Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, niciun dezavantaj de trezorerie în raport cu situația unei societăți care își menține sediul în Portugalia.

57. Acest argument nu ne convinge pentru simplul motiv că, astfel cum rezultă din teza guvernului portughez prezentată succint la punctul 28 din prezentele concluzii, acesta compară situații care nu sunt similare, cu scopul de a respinge existența unei diferențe de tratament. Astfel, în opinia noastră, în ceea ce privește impozitarea în litigiu, nu se poate aprecia că situația unei societăți care, deși își transferă sediul într-un alt stat membru, cu toate acestea, își desfășoară integral activitatea economică prin intermediul unor active legate de această activitate este similară în mod obiectiv cu situația unei societăți care își menține sediul în Portugalia, însă ale cărei active încetează să fie legate de activitatea economică impozabilă. Faptul generator de impozit este diferit în fiecare din aceste două cazuri.

58. În schimb, în cazul unei situații interne în care activele rămân afectate activității economice a societății portugheze care își transferă sediul în interiorul Portugaliei, guvernul portughez nu a infirmat pretenția Comisiei potrivit căreia plusvalorile corespunzătoare acestor active nu vor fi impozitate decât atunci când plusvalorile vor fi fost realizate efectiv.

59. Nu ne convinge nici argumentul guvernului portughez, dezvoltat, în esență, în ședință, potrivit căruia luarea în considerare de legislația portugheză a pierderilor înregistrate pe teritoriul său până la momentul transferului ar conduce de asemenea la respingerea existenței unei restricții privind libertatea de stabilire.

60. În această privință, este astfel suficient să se arate că aceeași situație exista și cazul regimului olandez care prevedea un „bilanț contabil final” la momentul transferului sediului administrativ efectiv într-un alt stat membru, al cărui calcul se întemeiază pe profitul impozabil în Țările de Jos al societății avute în vedere [29]. Faptul că problema pierderilor latente înregistrate pe teritoriul olandez nu a fost abordată de Curte, pentru motive specifice împrejurărilor din cauza National Grid Indus, citată anterior, nu înseamnă că legislația portugheză nu poate constitui un obstacol în calea libertății de

28 — Cauza C-378/10. În această privință, evidențiem că împărtășim teza avocatului general Jääskinen, expusă la punctele 70-73 din Concluziile prezentate la 15 decembrie 2011 în această cauză, potrivit căreia, în raport cu principiul nediscriminării astfel cum este aplicat de Curte în jurisprudența sa, nici statul membru gazdă nu ar putea, în mod arbitrar, să interzică sau să împiedice operațiunea de reconstituire transfrontalieră a unei societăți– pentru simplul motiv că dreptul național al societăților din acest stat nu a prevăzut o asemenea operațiune.

29 — A se vedea în special punctul 22 din observațiile formulate de guvernul olandez în cauza National Grid Indus, citată anterior.

stabilire. În plus, această legislație se aplică și în împrejurări în care, precum cele care s-au aflat la originea cauzei National Grid Indus, citată anterior, o societate portugheză care dorește să își transfere sediul într-un alt stat membru nu a acumulat pe teritoriul portughez decât plusvalorile latente corespunzătoare activelor sale.

61. Concluzionăm, așadar, că articolul 76 A din CIRC implică o restricție privind libertatea de stabilire, în principiu interzisă la articolul 43 CE.

62. Cu privire la al treilea punct, referitor la justificarea unei astfel de restricții, ne permitem să amintim că, în răspunsul formulat la întrebarea scrisă adresată de Curte, guvernul portughez admite în urma pronunțării Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, că, în cazul în care, astfel cum propunem, Curtea ar constata că articolul 76 A din CIRC restrânge efectiv exercitarea libertății de stabilire, acestui guvern i-ar reveni obligația să introducă în dreptul său național posibilitatea societăților care doresc să își transfere sediul într-un alt stat membru să opteze fie pentru plata imediată, fie pentru plata amânată a impozitului aferent plusvalorilor latente corespunzătoare unor active ale acestor societăți care au fost realizate pe teritoriul portughez.

63. Întrucât articolul 76 A din CIRC împiedică astfel exercitarea unui asemenea drept de opțiune, recunoașterea din partea guvernului portughez ar putea părea suficientă pentru a admite obiecția expusă de Comisie privind caracterul disproporționat al cerinței cuprinse în această dispoziție în raport cu obiectivul de interes general al menținerii repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

64. Totuși, înainte de atingerea acestui rezultat, trebuie să se răspundă la argumentele invocate de anumite guverne intervenientе, potrivit cărora aprecierile efectuate de Curte în Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, referitoare la necesitatea acordării unui astfel de drept de opțiune, erau subordonate caracterului atipic al situației care s-a aflat la originea acestei hotărâri și nu ar constrânge deloc legiuitorii din alte state membre să includă o astfel de posibilitate în ordinea lor juridică internă.

65. Este adevărat că cauza în care s-a pronunțat Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, era în mod cert neobișnuită, întrucât societatea în cauză poseda un singur activ financiar. În mod general, monitorizarea transfrontalieră a unui astfel de element al patrimoniului societății pe care o implică opțiunea plății amânate a datoriei fiscale corespunzătoare unei plusvalori realizate înainte de transferul sediului și constatate la momentul transferului respectiv este, așadar, ușoară.

66. Nu este mai puțin adevărat că articolul 76 A din CIRC, în redactarea sa actuală, nu permite, nici chiar într-o situație identică sau similară celei care s-a aflat la originea Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, exercitarea opțiunii prevăzute la punctul 73 din hotărârea menționată, reprodus la punctul 46 din prezentele concluzii. În prezent, o societate portugheză care se află într-o situație identică sau similară celei care s-a aflat la originea Hotărârii National Grid Indus, menționată, s-ar vedea, așadar, obligată să conteste în instanță aplicarea impozitării imediate a plusvalorilor latente corespunzătoare unuia sau mai multor active de natură financiară.

67. În consecință, spre deosebire de ceea ce sugerează anumite guverne intervenientе, nu identificăm modul în care Republica Portugheză ar putea să mențină în vigoare articolul 76 A din CIRC.

68. Aceasta nu înseamnă că Republica Portugheză ar fi limitată, în ceea ce privește alegerea măsurilor care aduc o atingere mai redusă libertății de stabilire decât cea a plății imediate a impozitului în litigiu, să introducă doar posibilitatea oferită societății în cauză de a opta pentru plata amânată a datoriei fiscale constatate la momentul transferului sediului. În special, astfel cum a sugerat guvernul german în răspunsul formulat la întrebarea scrisă adresată de Curte, nu este exclus ca și faptul de a oferi

societăților alegerea de a eșalona plata datoriei fiscale, constatată la momentul transferului sediului, de exemplu la momentul scadențelor anuale sau în funcție de realizarea plusvalorilor, să poată constitui o măsură adecvată și proporțională cu obiectivul de menținere a repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

69. Totuși, independent de faptul că o astfel de propunere nu a fost prezentată de Comisie în cererea formulată și că alegerea măsurilor alternative la o reglementare care restrânge o libertate de circulație prevăzută de tratat revine statului membru în cauză, pare suficient pentru a admite prima obiecție expusă de Comisie să se constate că articolul 76 A din CIRC nu oferă nicio alternativă față de cerința plății imediate a impozitului aferent plusvalorilor corespunzătoare unuia sau mai multor active ale unei societăți care își transferă sediul într-un alt stat membru, inclusiv în situații în care natura și întinderea patrimoniului societății respective ar permite să se asigure cu ușurință monitorizarea transfrontalieră a elementelor din patrimoniul respectiv pentru care a fost constatată o plusvaloare la momentul în care societatea în discuție și-a transferat sediul social și conducerea efectivă într-un alt stat membru [30].

70. Având în vedere considerațiile de mai sus, nu ar fi de asemenea strict necesar ca Curtea să participe la dezbaterile, de altfel destul de aprinse, pe care părțile le-au avut în ședință, referitoare la două considerații prezentate în Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, privind opțiunea plății amânate a impozitului.

71. Cu toate acestea, în cazul în care Curtea ar decide să se pronunțe asupra acestor aspecte, formulăm următoarele observații.

72. Amintim că, la punctele 73 și 74 din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, Curtea, pe de o parte, a acceptat ideea că plata amânată poate fi „însoțită, după caz, de dobânzi potrivit reglementării naționale aplicabile” și, pe de altă parte, a admis că „riscul privind neplata impozitului [pe care îl determină plata sa amânată], care crește pe măsura trecerii timpului, [...] [poate] fi luat în considerare de statul membru [de ieșire], în cadrul reglementării sale naționale aplicabile plății amânate a datoriilor fiscale, prin măsuri precum constituirea unei garanții bancare”.

73. În timp ce guvernul portughez și majoritatea guvernelor interveniente indică, în esență, că aceste cerințe ar trebui impuse în toate cazurile de aplicare a opțiunii privind plata amânată, Comisia consideră că perceperea unor dobânzi de întârziere este în esență discriminatorie, din moment ce contribuabililor rezidenți nu li se solicită plata impozitului decât posterior, fără dobânzi, iar în ceea ce privește constituirea unei garanții bancare, Comisia consideră, precum guvernul danez, că aceasta nu poate fi solicitată decât în cazurile în care există un risc real și dovedit de neîncasare a impozitului.

74. Cu privire la dobânzi – și independent de dezbaterea semantică care a avut loc în ședință în special între guvernul german și Comisie; primul, care a invocat dobânzi aferente amânării sau încasării, a contestat calificarea reținută de Comisie –, menționăm că un anumit număr de stat membre aplică dobânzi uneori calificate drept „de întârziere” asupra cuantumului creanțelor fiscale care trebuie plătite de contribuabilii acestora, inclusiv în situațiile în care este permisă plata amânată a datoriei fiscale [31]. Apreciem, fără a avea certitudinea, că aceasta este situația avută în vedere de precizarea Curții cuprinsă la punctul 73 din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior.

30 — A se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Țările de Jos, citată anterior (punctul 72).

31 — A se vedea în special articolul 1727, IV din Codul general al impozitelor francez (code général des impôts français); articolul 6 din Regulamentul Marelui Ducat al Luxemburgului din 28 decembrie 1968 de punere în aplicare a articolelor 155 și 178 din Legea privind impozitul pe venit (règlement grand-ducal luxembourgeois du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu). A se vedea și articolul 414 din Codul belgian privind impozitul pe venit (code belge de l'impôt sur le revenu), aplicabil plății amânate a impozitului, precum și, în Germania, articolul 234 din Codul fiscal (Abgabenordnung) din 1 octombrie 2002.

75. În opinia noastră, critica adresată de Comisie cu privire la caracterul discriminatoriu al unei astfel de cerințe poate fi acceptată.

76. Astfel, dacă într-o situație internă privind transferul sediului nu se impun asemenea dobânzi, aceasta se întâmplă pur și simplu pentru că cuantumul datoriei fiscale nu va fi constatat și, așadar, nu va fi exigibil decât la momentul realizării efective a plusvalorilor. Datoria fiscală va trebui plătită la acest moment, fără acordarea, în principiu, a posibilității plății amânate [32]. În schimb, din moment ce, într-o situație transfrontalieră, statele membre sunt autorizate, astfel cum se afirmă în Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, să stabilească, la momentul transferului, cuantumul datoriei fiscale exigibile legate de plusvalorile latente corespunzătoare unor active ale unei societăți care își transferă sediul într-un alt stat membru, însă plata efectivă este amânată, dobânzile care trebuie plătite asupra acestei sume pot fi asimilate dobânzilor care trebuie plătite pentru un credit acordat acestei societăți.

77. În consecință și în conformitate cu principiul echivalenței, dacă în legislația sa națională aplicabilă în mod general în privința recuperării creanțelor fiscale un stat membru prevede că opțiunea plății amânate este însoțită de plata unor dobânzi, nu există niciun motiv obiectiv pentru a exclude de la aplicarea acestei norme situația unei societăți care își transferă sediul într-un stat membru, a cărei datorie fiscală în statul membru de ieșire a fost constatată la momentul transferului menționat.

78. În opinia noastră, constituirea unei garanții bancare reprezintă un aspect a cărui rezolvare este mai delicată. Deși, la punctul 74 din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, Curtea pare să o considere ca o măsură printre alte măsuri, nu este mai puțin adevărat că aplicarea sistematică a unei asemenea cerințe cu scopul de a asigura încasarea impozitului în contextul plății sale amânate ar putea avea un efect la fel de restrictiv ca și plata sa imediată la momentul transferului sediului într-un alt stat membru, întrucât aceasta poate avea drept rezultat să priveze contribuabilul de posibilitatea de a dispune de patrimoniul care face obiectul garanției.

79. În rest, amintim că, în Hotărârile Lasteyrie du Saillant [33] și N [34], Curtea a statuat că era disproporționată în raport cu obiectivele de interes general urmărite de statele membre constituirea unor garanții, solicitată persoanelor fizice care își transferau domiciliul fiscal într-un alt stat membru care doreau să beneficieze de plata amânată a impozitului aferent plusvalorilor latente corespunzătoare unor valori mobiliare [35]. În Hotărârea N, Curtea a precizat că existau mijloace mai puțin restrictive în raport cu libertățile fundamentale, precum mecanismele de asistență reciprocă introduse la nivelul Uniunii, în special în materie de recuperare a creanțelor fiscale [36].

80. Deși la punctul 74 din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, Curtea nu a menționat mecanismele respective, aceasta nu poate însemna în opinia noastră, că Curtea a intenționat să acorde statelor membre libertatea de a introduce o măsură (plata amânată însoțită de o garanție bancară) ale cărei efecte pot fi la fel de restrictive ca și cele ale măsurii (plata imediată) cu privire la care a considerat în cuprinsul punctelor precedente din hotărârea menționată că implică o restricție disproporționată privind libertatea de stabilire.

32 — Dacă statul membru acordă totuși societății în cauză posibilitatea de a amâna plata impozitului, iar reglementarea națională a statului respectiv privind recuperarea creanțelor fiscale prevede plata unor dobânzi, acestea vor trebui să fie aplicate.

33 — Hotărârea din 11 martie 2004 (C-9/02, Rec., p. I-2409, punctele 47, 56 și 57).

34 — Hotărârea din 7 septembrie 2006 (C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 51).

35 — În contextul cauzei Lasteyrie du Saillant, garanțiile solicitate de autoritățile fiscale franceze puteau lua forma unei plăți în numerar efectuate în beneficiul Trezoreriei, a unor obligațiuni în favoarea Trezoreriei, a prezentării unei garanții, a unor valori mobiliare, a unor mărfuri depuse în depozite agreate de stat și care fac obiectul unui warrant girat la ordinul Trezoreriei, a unor ipoteci, a constituirii unui gaj asupra fondului de comerț. În cauza N, garanția constituită consta într-un gaj al participațiilor deținute de contribuabil în una dintre societățile sale.

36 — Hotărârea N, citată anterior (punctele 51-53).

81. Prin urmare, pentru a menține atât coerența internă a raționamentului Curții din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, cât și coerența sa externă cu jurisprudența amintită mai sus din cauzele Lasteyrie du Saillant și N, se impune, așadar, în opinia noastră, ca cerința privind constituirea unei garanții bancare, care poate însoți opțiunea de recuperare amânată a datoriei fiscale, să fie interpretată în mod strict.

82. În această privință, împărtășim, în esență, poziția susținută de Comisie și de guvernul danez potrivit căreia o astfel de garanție nu va putea fi solicitată decât dacă există un risc real și serios de nerecuperare a creanței fiscale. Pe de altă parte, spre deosebire de ceea ce a susținut guvernul francez în răspunsul formulat la întrebarea scrisă adresată de Curte, precum și în ședință, considerăm că valoarea garanției bancare solicitate nu poate corespunde valorii creanței fiscale a cărei plată este amânată, întrucât în caz contrar s-ar reintroduce, în fapt, o măsură la fel de restrictivă ca și cea referitoare la plata imediată a impozitului la momentul transferului sediului. Această garanție trebuie totuși să fie suficientă în funcție de împrejurările din fiecare caz în parte.

83. În lumina acestor considerații, propunem, astfel cum am indicat deja, admiterea primei obiecții expuse de Comisie în cererea formulată.

2. Cu privire la impozitarea imediată a plusvalorilor latente corespunzătoare unor active afectate unui sediu permanent portughez al unei societăți nerezidente în cazul încetării activității sediului permanent sau al transferării acestor active în afara teritoriului portughez (articolul 76 B din CIRC)

a) Cu privire la impozitarea imediată a plusvalorilor latente corespunzătoare unor active afectate unui sediu permanent portughez al unei societăți nerezidente în cazul încetării activității sediului permanent [articolul 76 B litera a) din CIRC]

i) Rezumatul argumentelor părților

84. Comisia apreciază că considerațiile formulate cu privire la caracterul restrictiv și disproporționat al dispozițiilor articolului 76 A din CIRC sunt valabile și pentru situația avută în vedere la articolul 76 B litera a) din CIRC. În consecință, nu ar exista nicio justificare pentru supunerea fără excepție la impozitarea imediată a plusvalorilor latente corespunzătoare unor active afectate unui sediu permanent portughez al unei societăți nerezidente în cazul încetării activității sediului permanent.

85. Și guvernul portughez face trimitere la argumentele sale expuse în memorii referitoare la articolul 76 A din CIRC. În răspunsul formulat la întrebarea scrisă adresată de Curte, acesta adaugă că, deși Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, nu privește în mod direct situația avută în vedere la articolul 76 B litera a) din CIRC, punctul 57 din această hotărâre ar fi pertinent. Presupunând că Curtea ar admite că există o restricție privind libertatea de stabilire, Republica Portugheză, neputând impune încasarea imediată a impozitului, ar trebui ca în mod legal să poată cel puțin impune plata amânată, însoțită, dacă este cazul, de plata unor dobânzi și, ținând cont de riscul de neîncasare, de condiția constituirii unei garanții bancare.

86. Guvernele interveniente adoptă poziții divergente cu privire la pertinența Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, pentru situația avută în vedere la articolul 76 B litera a) din CIRC. În timp ce guvernele spaniol și olandez consideră că această hotărâre se aplică pe deplin situației menționate, iar guvernul olandez adaugă că contribuabilului trebuie să i se ofere alegerea între plata imediată și plata amânată a impozitului, guvernele german și suedez consideră că această situație nu este afectată de hotărârea citată anterior, întrucât doar încasarea imediată a impozitului constituie măsura adecvată în cazul încetării activității unui sediu permanent pe teritoriul unui stat membru.

ii) Analiză

87. Curtea a statuat în repetate rânduri că libertatea de stabilire cuprinde, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [37].

88. De asemenea, potrivit jurisprudenței, se pot produce efecte restrictive privind libertatea de stabilire mai ales atunci când, ca urmare a unei reglementări fiscale, o societate poate fi descurajată să creeze entități subordonate, precum un sediu permanent, în alte state membre și să își exercite activitățile prin intermediul unor astfel de entități [38].

89. Trebuie observat că această apreciere a fost expusă cu privire la reglementarea fiscală a statului membru de origine al societății, iar nu cu privire la reglementarea statului membru gazdă al sediului permanent al societății.

90. Or, în speță, spre deosebire de situația examinată mai sus, privind transferul sediului unei societăți portugheze într-un alt stat membru, pentru care Republica Portugheză își exercită competențele fiscale în calitate de sat membru de origine, perceperea unui impozit asupra plusvalorilor latente la momentul încetării activității unui sediu permanent în Portugalia al unei societăți nerezidente, prevăzută la articolul 76 B litera a) din CIRC, face parte din exercitarea competenței de impozitare a acestui stat membru în calitate de țară gazdă a sediului permanent respectiv.

91. În conformitate cu modul de redactare a articolului 43 CE, obligația care revine statului membru gazdă constă în asigurarea aplicării tratamentului național [39].

92. În consecință, se impune examinarea situației interne comparabile cu cea a unei societăți nerezidente al cărei sediu permanent își încetează activitățile pe teritoriul portughez, față de care ar putea fi constatată, dacă este cazul, o diferență de tratament discriminatorie.

93. Părțile la prezentul litigiu au dezbătut foarte puțin acest aspect.

94. Considerăm totuși că situația unui sediu permanent, avută în vedere la articolul 76 B litera a) din CIRC, este comparabilă în mod obiectiv cu situația unui sediu permanent situat în Portugalia al unei societăți stabilite în acest stat membru.

95. Desigur, nu uităm, astfel cum a evidențiat guvernul german atunci când a contestat caracterul comparabil al acestor situații, că, în timp ce într-o situație strict internă sediul și societatea de care acesta depinde constituie o unitate din punct de vedere fiscal, un sediu permanent legat de o societate nerezidentă este considerat, potrivit practicii juridice internaționale, astfel cum aceasta se reflectă în special la articolele 5 și 7 din modelul de convenție fiscală privind venitul și averea, elaborată de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), drept o entitate fiscală

37 — A se vedea în special Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35), Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID (C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 20), Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 18), Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 28), și Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, Rep., p. I-1215, punctul 17).

38 — Hotărârea din 28 februarie 2008 (C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 29). A se vedea în acest sens și Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior (punctele 19, 20 și 25).

39 — A se vedea în special Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior (punctul 19).

autonomă [40]. Astfel, potrivit repartizării competenței indicate la articolul 7 din modelul de convenție, guvernul portughez admite de asemenea că Republica Portugheză își exercită în principiu competența fiscală asupra profitului care poate fi atribuit unui sediu permanent al unei societăți nerezidente într-un alt stat membru. Dreptul Uniunii nu se opune nici acestei modalități de repartizare a competenței fiscale între statele membre, nici, în acest scop, calificării unui sediu permanent drept entitate fiscală autonomă [41], și anume similară unei întreprinderi care negociază în deplină independență cu întreprinderea de la care provine acest sediu permanent.

96. Totuși, nu considerăm că aceasta implică faptul că situațiile acestor două sedii permanente, unul în context transfrontalier, celălalt în context strict intern, nu pot fi comparabile în mod obiectiv, sub pretextul, în final, că Republica Portugheză își pierde competența fiscală doar în primul caz, odată ce activele sunt transferate într-un alt stat membru.

97. Dacă aceasta ar trebui să fie situația, Curtea ar fi trebuit de asemenea să urmeze raționamentul respectiv în Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, în privința situației unei societăți dintr-un stat membru care își transferă sediul administrativ efectiv într-un alt stat membru, față de care, în urma transferului, statul membru de origine își pierde competența fiscală, în comparație cu situația unei societăți care își transferă sediul în interiorul teritoriului primului stat membru, față de care competența fiscală a acestui stat membru continuă. Or, după cum s-a arătat deja, Curtea a considerat aceste două situații ca fiind comparabile în mod obiectiv.

98. Pe de altă parte, în Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior, Curtea nu a considerat că dispozițiile modelului de convenție fiscală elaborat de OCDE constituie un obstacol pentru compararea situației unui sediu permanent al unei societăți stabilite în același stat membru cu situația unui sediu permanent al aceleiași societăți situat într-un alt stat membru, în vederea identificării unei restricții privind libertatea de stabilire [42]. În rest, nu se contestă faptul că atribuirea calității de entitate fiscală autonomă unui sediu permanent al unei societăți nerezidente constituie o ficțiune, cu simplul scop de a facilita exercitarea competențelor fiscale repartizate între statele membre în cauză [43].

99. În consecință, având în vedere criteriul de comparație reținut, se constată o restricție privind libertatea de stabilire, întrucât, spre deosebire de situația transfrontalieră, încetarea activității sediului permanent național al unei societăți portugheze nu determină impozitarea imediată a plusvalorilor latente corespunzătoare activelor transferate societății menționate.

100. Guvernul portughez susține și teza potrivit căreia încetarea activității unui sediu permanent și transferul activelor sale într-un alt stat membru este similară, în ipoteza unei situații strict interne, încetării legăturii dintre activele avute în vedere și o activitate economică. Dacă plusvalorile latente ar fi impozitate în ambele situații, nu ar exista o diferență de tratament.

40 — Conform articolului 5 alineatul 1 din model (în versiunea sa din iulie 2008, aplicabilă la momentul termenului indicat în avizul motivat), un sediu permanent desemnează o locație comercială fixă prin intermediul căreia o întreprindere își exercită întreaga activitate sau o parte din aceasta. Conform alineatului 2 al acestui articol, sediul permanent cuprinde în special o sucursală, un birou, o uzină. Articolul 5 alineatul 1 din modelul de convenție prevede că, în cazul în care o întreprindere dintr-un stat parte își exercită activitatea într-un alt stat parte prin intermediul unui sediu permanent, profitul întreprinderii este impozitat în acest din urmă stat doar în măsura în care poate fi atribuit sediului permanent respectiv. Alineatul 2 prevede că poate fi atribuit sediului permanent respectiv profitul pe care acesta l-ar fi putut realiza dacă ar fi fost o întreprindere distinctă care să desfășoare activități identice sau similare în condiții identice sau similare și care să negocieze în deplină independență cu întreprinderea al cărei sediu permanent este.

41 — A se vedea Hotărârea Lidl Belgium, citată anterior (punctul 22).

42 — Hotărârea D., citată anterior (punctele 23-25).

43 — Această calificare nu este valabilă de altfel în domeniul taxei pe valoarea adăugată aplicabile operațiunilor efectuate între o societate și sediul său permanent; a se vedea Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec., p. I-2803, punctele 35-41).

101. Acest argument nu ne convinge pentru aceleași motive prezentate mai sus în legătură cu situația unei societăți care își transferă sediul într-un alt stat membru: activele care pot fi atribuie unui sediu permanent care părăsește teritoriul portughez continuă să fie legate de activitatea economică a acestuia din urmă, chiar dacă activitatea se realizează într-un alt stat membru. În consecință, în opinia noastră, nu este posibil, în vederea aplicării libertății de stabilire protejate prin tratat, să se considere ca fiind comparabile încetarea tuturor activităților economice și încetarea unei activități economice realizate pe teritoriul unui stat membru în special.

102. Spre deosebire de cele expuse de guvernul portughez în ședință, nu considerăm că afirmația cuprinsă la punctul 57 din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, poate determina dezmințirea acestei concluzii. Deși este adevărat că la punctul menționat Curtea a amintit că „activele unei societăți sunt în mod direct afectate unor activități economice care sunt destinate să genereze un beneficiu”, această apreciere a fost efectuată totuși nu în contextul caracterului restrictiv al reglementării olandeze, ci în cadrul analizei proporționalității sale, întrucât aceasta refuza să ia în considerare pierderile realizate ulterior transferului sediului administrativ efectiv al unei societăți într-un alt stat membru. În consecință, din cuprinsul punctului 57 din Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, nu se poate concluziona că, pe de o parte, încetarea legăturii dintre activele unui sediu permanent și orice activitate economică într-un stat membru și, pe de altă parte, transferul unor astfel de active într-un alt stat membru la momentul încetării activității sediului permanent respectiv în primul stat membru sunt situații comparabile.

103. În rest, astfel cum au susținut Comisia și guvernul olandez în răspunsul acestuia la întrebarea scrisă adresată de Curte, considerații similare celor formulate cu privire la societățile care își transferă sediul într-un alt stat membru pot fi formulate în ceea ce privește impozitarea imediată a plusvalorilor latente generate de activele legate de un sediu permanent la momentul încetării activității acestui sediu permanent pe teritoriul portughez.

104. În special, în ceea ce privește proporționalitatea măsurii naționale, trebuie arătat că, independent de natura și de întinderea patrimoniului afectat sediului permanent, încetarea activității sale în Portugalia determină, în orice caz, plata imediată a impozitului asupra plusvalorilor latente corespunzătoare activelor legate de acest sediu permanent.

105. În opinia noastră, această constatare este suficientă pentru admiterea celei de a doua obiecții formulate Comisie, referitoare la articolul 76 B litera a) din CIRC.

b) Cu privire la impozitarea imediată a plusvalorilor latente corespunzătoare unor active afectate unui sediu permanent portughez al unei societăți nerezidente în cazul transferării acestor active în afara teritoriului portughez [articolul 76 B litera b) din CIRC]

i) Rezumatul argumentelor părților

106. În opinia Comisiei, această situație nu diferă fundamental de celelalte examinate deja. Întrucât societatea nerezidentă își păstrează un sediu permanent în Portugalia, iar activele sunt păstrate la sediu sau într-un alt sediu permanent situat în Uniune, nu ar exista niciun motiv pentru încasarea imediată a impozitului. Dreptul Republicii Portugheze de a impozita plusvalorile acumulate pe teritoriul său legate de anumite active ar fi suficient protejat printr-o măsură care asigură calcularea cuantumului impozitului la momentul transferului de active, impozitul fiind plătit la momentul realizării efective a plusvalorilor.

107. Guvernul portughez repetă argumentele sale invocate cu privire la situații deja examinate și precizează că Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, nu acoperă situația de impozitare a plusvalorilor latente la momentul transferului de active între un sediu permanent situat în Portugalia și societatea nerezidentă de care depinde sau un alt sediu permanent al societății nerezidente situat într-un alt stat membru.

108. Guvernele interveniente împărtășesc, în esență, poziția guvernului portughez.

109. Guvernele german și suedez observă mai întâi că situația transferului de active între un sediu permanent portughez și societatea sa de care este legat, stabilită într-un alt stat membru, nu este comparabilă cu situația unui astfel de transfer echivalent între un sediu permanent portughez și societatea sa portugheză.

110. În orice caz, în opinia în special a guvernelor german, olandez și suedez, impozitarea imediată la momentul transferului ar fi absolut necesară pentru menținerea repartizării competențelor fiscale și, potrivit guvernului suedez, pentru a preveni riscul de evaziune fiscală. Jurisprudența Curții în materie de transferuri transfrontaliere ale profitului sau ale pierderilor ar fi aplicabilă. Guvernele olandez și suedez insistă de asemenea asupra faptului că, spre deosebire de situația care s-a aflat la originea Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, în care era în discuție doar un activ la momentul transferului sediului administrativ efectiv al societății, transferul de active ale unui sediu permanent într-un alt stat membru implică un proces continuu care de obicei este foarte dificil de urmărit, nu doar pentru motivul numărului important de active avute în vedere, ci și ca urmare a naturii diversificate a activelor, dintre care unele, precum echipamentele, fac obiectul amortizării, iar altele, precum petrolul, sunt incorporate în mărfuri care fac ele însele obiectul unor prelucrări. În consecință, amânarea încasării impozitului ar fi uneori imposibilă sau în orice caz dificil de introdus.

ii) Analiză

111. În ceea ce privește caracterul restrictiv al dispozițiilor articolului 76 B litera b) din CIRC și în ceea ce privește argumentele expuse de guvernele german și suedez referitor la lipsa caracterului comparabil al transferului de active, pe de o parte, între un sediu permanent situat în Portugalia și societatea sa nerezidentă sau un alt sediu permanent care provine de la societatea respectivă, situat într-un alt stat membru, și, pe de altă parte, între un sediu permanent și societatea sa de care este legat, ambele situate în Portugalia, ne permitem să facem trimitere la observațiile formulate în această privință la punctele 94-99 din aceste concluzii.

112. Adăugăm, în măsura în care este util și deși Curtea este, cel puțin implicit, reticentă să compare astfel de situații [44], că, dacă, astfel cum s-a susținut uneori în doctrina în materie fiscală [45], ar trebui comparate două situații transfrontaliere, și anume cea a unui sediu permanent care își transferă activele active către societatea sa de care este legat sau a unui alt sediu permanent, situate într-un alt stat membru, și cea a unei societăți portugheze care își transferă activele către un sediu permanent situat într-un alt stat membru, guvernul portughez a indicat în mod clar pe parcursul prezentei proceduri că transferul de active în cea de a doua ipoteză nu ar da naștere plății unui impozit asupra plusvalorilor latente corespunzătoare activelor avute în vedere realizate pe teritoriul portughez.

113. Cu privire la justificarea restricției, arătăm că Comisia nu formulează nicio critică referitoare la faptul că articolul 76 B litera b) din CIRC este în măsură să asigure urmărirea obiectivelor de interes general invocate de guvernul portughez și de majoritatea guvernelor interveniente, și anume menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre, fără a fi necesar să se

44 — A se vedea în această privință Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, în raport cu concluziile noastre prezentate în această cauză (punctele 109-122).

45 — A se vedea de exemplu Tenore, M., „The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law”, *Intertax*, 2006, 8/9, p. 389.

considere acest obiectiv împreună cu cel a prevenirii evaziunii fiscale [46]. De asemenea, Comisia admite, în special în urma Hotărârii National Grid Indus, citată anterior, că stabilirea definitivă a cuantumului impozitului poate fi efectuată la momentul în care activele sunt transferate într-un alt stat membru.

114. Considerăm că Curtea poate lua în considerare aceasta.

115. În schimb, la fel ca în situațiile examinate anterior, Comisia contestă caracterul proporțional al restricției care rezultă din articolul 76 B litera b) din CIRC, apreciind că încasarea amânată a impozitului ar constitui o măsură mai adecvată.

116. În această privință, guvernul portughez și guvernele interveniente au expus, în esență, dificultățile și sarcinile administrative pe care ar trebui să le suporte sediile permanente avute în vedere, dar și administrațiile fiscale ale statelor membre cu privire la calcularea cuantumului impozitului datorat și la monitorizarea activelor transferate, având în vedere natura, diversitatea și numărul acestora, în cazul în care ar fi introdusă încasarea amânată a impozitului.

117. Precum Curtea în Hotărârea National Grid Indus, citată anterior [47], luăm în considerare aceste aprecieri. Astfel, într-un anumit număr de cazuri, care se pot dovedi, de altfel, cele mai numeroase, acestea pot justifica impozitarea imediată.

118. Totuși, acestea nu constituie, mai mult decât în celelalte ipoteze examinate anterior, un obstacol dirimant în calea admiterii celei de a treia obiecții formulate de Comisie.

119. Astfel, articolul 76 B litera b) din CIRC se aplică în mod general transferului unuia sau mai multor active, independent de natura și de întinderea patrimoniului afectat sediului permanent al unei societăți stabilite într-un alt stat membru. Astfel, chiar plusvalorile latente corespunzătoare unui singur activ financiar al acestui sediu permanent, transferat în profitul societății sale de care este legat sau al altui sediu permanent al societății menționate, situate într-un alt stat membru, ar fi de asemenea impozitate imediat la momentul transferului.

120. Aprecierea de mai sus este, în opinia noastră, suficientă pentru a admite acțiunea și cu privire la acest aspect.

121. În plus, nu considerăm că, în situația avută în vedere la articolul 76 B litera b) din CIRC și spre deosebire de situația privind transferul sediului unei societăți sau încetarea activităților unui sediu permanent, opțiunea încasării amânate a impozitului poate fi condiționată de constituirea unei garanții bancare, întrucât statul membru unde rămâne situat sediul permanent păstrează în continuare competența sa fiscală în privința acestuia, inclusiv ulterior transferului activelor menționate. Prezența acestui sediu permanent pe teritoriul statului membru „de ieșire” va putea, așadar, în principiu să garanteze în mod suficient recuperarea creanței fiscale.

122. În lumina tuturor acestor considerații, sugerăm Curții să admită în parte acțiunea introdusă de Comisie și să o respingă în rest.

46 — În ceea ce privește cel din urmă obiectiv, invocat de guvernul suedez, este suficient să se amintească faptul că acesta nu este luat în considerare drept justificare autonomă decât dacă scopul specific al restricției constă în a se opune unor comportamente care vizează crearea de aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în vederea eludării impozitului datorat în mod normal pentru profitul generat de activitățile realizate pe teritoriul național, aspect care nu a fost dovedit: a se vedea în special Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 64), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 65).

47 — A se vedea punctul 70.

III — Cu privire la cheltuielile de judecată

123. Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecată, sugerăm obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecată. În conformitate cu articolul 69 alineatul (4) din Regulamentul de procedură, propunem ca statele membre care au intervenit în litigiu să suporte propriile cheltuieli de judecată.

IV — Concluzie

124. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții:

— să constate că, prin adoptarea și prin menținerea dispozițiilor articolului 76 A și ale articolului 76 B literele a) și b) din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) aplicabile în cazul transferului de către o societate portugheză al sediului său social și al conducerii sale efective într-un alt stat membru, în cazul încetării activităților unui sediu permanent în Portugalia și, respectiv, în cazul transferului activelor unui astfel de sediu permanent din Portugalia într-un alt stat membru și care prevăd, în toate ipotezele, impozitarea imediată la momentul ieșirii de pe teritoriul portughez a plusvalorilor latente corespunzătoare activelor acestor entități, independent de natura și de întinderea patrimoniului societăților și al sediilor permanente în discuție, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 43 CE;

— să respingă în rest acțiunea;

— să oblige Republica Portugheză la plata cheltuielilor de judecată efectuate de Comisia Europeană;

— să se pronunțe în conformitate cu legislația în vigoare cu privire la cheltuielile de judecată efectuate de Regatul Danemarcei, de Republica Federală Germania, de Regatul Spaniei, de Republica Franceză, de Regatul Țărilor de Jos, de Republica Finlanda, de Regatul Suediei și de Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord.