Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NIILO JÄÄSKINEN
prezentate la 26 februarie 2015 [1]

Cauza C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
împotriva
Finanzamt Hilden
[cerere de decizie preliminară formulată de

Finanzgericht Düsseldorf (Germania)]

„Libertatea de stabilire — Evidențierea și impozitarea rezervelor latente rezultate din transferarea activelor economice de la un sediu permanent al unei societăți situat pe teritoriul unui stat membru către un alt sediu permanent dintr-un alt stat membru — Existența unei restricții — Stabilirea la momentul transferării a cuantumului plusvalorilor latente care contribuie la profitul impozabil — Justificare — Menținerea repartizării competențelor de impozitare între statele membre — Plata și recuperarea în 10 tranșe anuale — Proporționalitate”

I – **Introducere**

1. Prezenta decizie preliminară privește norme fiscale din Republica Federală Germania care stabilesc plata datoriei fiscale în tranșe anuale pe rezervele latente (neevidențiate). Aceste norme se aplică atunci când activele economice aflate în proprietatea unei persoane juridice sunt transferate de la un sediu permanent aparținând unei societăți germane către sediul său permanent din străinătate.

2. O societate în comandită simplă guvernată de dreptul german a transferat active economice proprii constând în diverse drepturi de proprietate intelectuală de la locul activelor economice de la sediul său permanent din Germania către sediul său permanent din Țările de Jos. Potrivit autorității fiscale competente, în conformitate cu dreptul german, aceasta a creat o datorie fiscală legată de evidențierea rezervelor latente aferente activelor economice transferate. Totuși, impozitul nu a devenit imediat scadent. Dimpotrivă, autoritățile fiscale au permis plata sa în tranșe anuale pe o perioadă de 10 ani.

3. Societatea în comandită simplă a atacat decizia autorităților fiscale în fața instanțelor germane, litigiul culminând cu prezenta decizie de trimitere emisă de Finanzgericht Düsseldorf. Problemele juridice generate de acest litigiu privesc aspectele dacă reglementările germane atacate restrâng sau nu restrâng libertatea de stabilire, dacă ele pot fi justificate prin necesitatea de a menține competența de impozitare a Germaniei cu privire la plusvalorile latente (rezervele latente) generate în acest stat membru înainte de transferul activelor respective și dacă ele sunt proporționale, în special din perspectiva faptului că, pe de o parte, impozitul este datorat chiar înainte ca activele să fie efectiv realizate și, pe de altă parte, că perioada de recuperare durează 10 ani.

1 — Limba originală: engleza.

4. Acest tip de problemă a fost deja abordat de Curte, mai ales în hotărâri cum sunt Hotărârea National Grid Indus [2], în proceduri separate în constatarea neîndeplinirii obligațiilor inițiate de Comise împotriva Portugaliei, Spaniei și Danemarcei [3] și, cel mai recent, în Hotărârea DMC [4]. Totuși, cazul de față reprezintă o nouă combinație de fapte.

II – **Cadrul juridic**

5. Cadrul juridic național deosebit de complex poate fi rezumat după cum urmează.

6. Pentru așa-numita „impozitare a transferării” nu a existat inițial nicio bază legală în dreptul german. Dimpotrivă, ea era întemeiată pe jurisprudența Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) din 1969, potrivit căreia transferarea unui activ economic de la o societate germană către un sediu permanent al acesteia din străinătate ar trebui privită ca o retragere a activelor din patrimoniul societății în sensul articolului 4 alineatul (1) teza 2 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG”). Pentru a atenua efectele acestei abordări asupra contribuabililor, autoritățile fiscale au permis contribuabililor, în virtutea unei practici administrative, să aleagă între luarea în considerare de îndată a plusvalorilor latente în venitul impozabil și amânarea impozitării prin luarea în considerare a acestor profituri ca o sumă compensatorie pentru datoria fiscală neplătită în conturile fiscale relevante pe o perioadă de 10 ani.

7. „Impozitarea transferării” a fost reglementată pentru prima dată prin Legea privind măsurile fiscale colaterale pentru introducerea societății europene și pentru modificarea altor dispoziții fiscale din 7 decembrie 2006 (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, denumită în continuare „SEStEG”) [5].

8. Reglementarea introdusă prin articolul 4 alineatul (1) teza 3 din EStG are următorul conținut: „Excluderea sau limitarea dreptului de impozitare al Republicii Federale Germania, în ceea ce privește profitul rezultat din înstrăinarea sau utilizarea unui activ economic, este echivalentă cu o retragere în scopuri neoperative”.

9. SEStEG a introdus, de asemenea, articolul 4g din EStG, care prevede că, în cazurile în care un activ economic este considerat ca fiind retras, conform articolului 4 alineatul (1) teza 3 din EStG, ca urmare a atribuirii sale către un sediu permanent al aceluiași contribuabil dintr-un alt stat membru al UE, se stabilește la cererea contribuabilului o poziție de compensare echivalentă cu diferența dintre valoarea contabilă și valoarea de piață a activului economic. Această poziție de compensare va fi amortizată până la o cincime în anul fiscal al stabilirii și în următorii patru ani, cu o creștere a profitului.

2 — Hotărârea National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Hotărârile Comisia/Spania (C-269/09, EU:C:2012:439), Comisia/Portugalia (C-38/10, EU:C:2012:521) și Comisia/Danemarca (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Hotărârea DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). După cum s-a subliniat în observațiile scrise ale guvernului italian, Finanzgericht nu a beneficiat de Hotărârea DMC a Curții la momentul întocmirii deciziei de trimitere.

5 — *Bundesgesetzblatt* [Monitorul Oficial Federal (BGBl)] I 2006, 2782.

10. În anul 2010, articolul 4 alineatul (1) din EStG a fost modificat ca răspuns la o hotărâre a Bundesfinanzhof[6]. Pe de o parte, a fost introdusă, la articolul 4 alineatul (1) din EStG, după teza 3, o nouă teză, respectiv teza 4, care prevede după cum urmează:

„Ne aflăm în prezența unei excluderi sau a unei limitări a dreptului de impozitare asupra profitului realizat prin înstrăinarea unui activ economic, în special atunci când un activ economic care a aparținut anterior unui sediu permanent al contribuabilului situat pe teritoriul național aparține unui sediu permanent din străinătate."

11. Pe de altă parte, articolul 52 alineatul (8) litera (b) din EStG, care până atunci prevedea doar că articolul 4 alineatul (1) teza 3 din EStG, astfel cum a fost modificat de SEStEG, este aplicabil din 2006, a fost modificat în sensul că articolul 4 alineatul (1) teza 3 din EStG se aplică și pentru alte perioade de impozitare, dacă a avut loc o transferare a unui activ economic către un sediu permanent din străinătate, ale cărui venituri sunt scutite de impozitare în Germania printr-o convenție privind dubla impunere și că dispozițiile articolului 4 alineatul (1) teza 4 din EStG sunt aplicabile în toate cazurile în care se aplică articolul 4 alineatul (1) teza 3.

III – **Procedura principală, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții**

12. Verder LabTec GmbH & Co KG (denumită în continuare și „societatea în comandită simplă") este o societate în comandită simplă cu sediul social în Haan, Germania. Verder LabTec Beteiligungs GmbH (denumită în continuare „comanditatul"), care are, de asemenea, sediul în Haan, este comanditat[7]. Tarco BV și LaboTech BV, ambele cu sediul social în Țările de Jos, sunt comanditari. Din luna mai 2005, societatea în comandită simplă a avut ca obiect de activitate exclusiv administrarea propriilor drepturi de brevet, de marcă și de desene și modele industriale, protejate prin lege. Prin contractul din 25 mai 2005, ea a transferat aceste drepturi sediului permanent situat în Țările de Jos, în Vleuten[8].

13. În cadrul unei verificări a activității societății, Finanzamt Hilden (Administrația Financiară din Hilden) a ajuns la concluzia că transferarea drepturilor de proprietate intelectuală trebuia să aibă loc prin evidențierea rezervelor latente, la valoarea profitului de capital la momentul transferării. Toate părțile au fost de acord în privința valorii rezervelor latente, iar Finanzamt Hilden a confirmat că această sumă nu trebuia, totuși, să fie supusă în integralitatea sa impozitării imediate. Dimpotrivă, ar trebui să fie plătită, din motive de echitate, printr-o valoare nominală în același cuantum; această valoare nominală trebuia să fie apoi amortizată liniar, cu o creștere a profitului, pe parcursul a 10 ani. Altfel spus, Finanzamt Hilden a prorogat impozitarea prin repartizarea rezervelor latente pe o durată

6 — Prin hotărârea din 17 iulie 2008, deci la un moment când dispozițiile articolului 4 alineatul (1) teza 3 din EStG erau deja aplicabile în versiunea SEStEG, Bundesfinanzhof a renunțat – într-o cauză privind perioada de impozitare 1985 – la teoria transferului final din patrimoniu. Acesta a arătat că transferarea unui activ economic către un sediu permanent din străinătate al aceleiași societăți nu reprezintă o retragere. Transferarea unui activ economic al unei societăți situate pe teritoriul național către un sediu permanent al acesteia din străinătate nu trebuie să fie privită ca o realizare de profit, deoarece impozitarea ulterioară a rezervelor latente create pe teritoriul național nu ar avea de suferit ca urmare a scutirii de la impozitarea în Germania a profitului realizat la sediul permanent din străinătate. Având în vedere această modificare a jurisprudenței, legiuitorul a decis să rectifice articolul 4 alineatul (1) din EStG. Această rectificare a avut loc prin Jahressteuergesetz 2010 din 8 decembrie 2010 (BGBl I 2010, 1768) și a avut drept scop să se asigure limitarea principiilor hotărârii din 17 iulie 2008 la respectivul caz singular și să se asigure, de asemenea, că teoria transferului final din patrimoniu, așa cum a fost ea stabilită prin articolul 4 alineatul (1) teza 3 din EStG, se aplică în interesul unei aplicări unitare și cu continuitate a normelor de drept, în toate cauzele pendinte.

7 — În Germania, societățile în comandită simplă în care o societate comercială cu răspundere limitată are calitatea de comanditat (așa-numitele societăți GmbH & Co.) sunt populare din motive fiscale. A se vedea Hensler, M., și Strohn, L., Gesellschaftsrecht, 2. Auflage 2014, Beck, München, p. 403, 404 și 511. Există o impozitare transparentă a societăților în comandită simplă în Germania, ceea ce înseamnă că societatea ca atare nu este o persoană impozabilă supusă impozitului pe profit, ci are doar calitatea de contribuabil în sensul că veniturile impozabile provenite din activitățile sale se calculează în mod separat, iar apoi sunt atribuite membrilor asociați. Impozitele sunt percepute la nivelul asociaților.

8 — Părțile acestui contract nu sunt specificate în trimiterea preliminară. Deducem din context că ele au fost asociații societății în comandită simplă. Acest aspect nu pare relevant pentru răspunsurile la întrebările preliminare.

de 10 ani, din motive de echitate. Aceasta a stabilit, prin decizia pentru anul 2005 privind stabilirea unitară și distinctă a bazei de impozitare din 17 august 2009, venitul realizat prin activitatea societății în comandită simplă, luând în considerare și rezervele latente. Prin decizia din 19 septembrie 2011, Finanzamt Hilden a respins contestația împotriva deciziei respective ca neîntemeiată.

14. Societatea în comandită simplă susține în fața instanței naționale că legislația germană ar încălca principiul libertății de stabilire prevăzut la articolul 49 TFUE. Mai mult, impozitarea imediată la momentul transferării activelor economice ar fi neproporțională, în timp ce impozitarea la momentul realizării plusvalorii ar constitui o alternativă mai puțin radicală.

15. Având în vedere cele de mai sus, Finanzgericht Düsseldorf a adresat următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ca, în cazul transferării unui activ economic de la un sediu permanent situat pe teritoriul național la un sediu permanent din străinătate al aceleiași întreprinderi, o reglementare națională să prevadă că ne aflăm în prezența unei retrageri în scopuri neoperative, cu consecința că prin evidențierea rezervelor latente se ajunge la un profit rezultat ca urmare a retragerii din patrimoniu, iar o altă reglementare națională să ofere posibilitatea de repartizare în mod egal a profitului rezultat în urma retragerii din patrimoniu pe o perioadă de 5 sau 10 exerciții financiare?”

16. Verder Labtec GmbH & Co. KG, Finanzamt Hilden, guvernele belgian, danez, german, spaniol, italian, olandez și suedez, precum și Comisia au depus observații scrise. Nu au fost prezentate observații orale.

IV – **Analiză**

A – *Observații introductive*

1. Admisibilitatea

17. Potrivit societății în comandită simplă, întrebarea preliminară este inadmisibilă, întrucât are un caracter ipotetic. Motivul este că niciuna dintre perioadele de 5 sau 10 ani pentru recuperarea impozitului menționate de Finanzgericht nu este aplicabilă pentru exercițiul financiar 2005. În opinia Comisiei, trimiterea preliminară are sau ar putea avea un caracter ipotetic în ceea ce privește perioada de 5 ani, din cauză că ea nu este aplicabilă pentru exercițiul financiar 2005. De asemenea, Finanzamt și guvernul german au subliniat că perioada de 5 ani nu este relevantă pentru rezoluția aflată în discuție.

18. În opinia noastră, întrebarea preliminară are un caracter ipotetic în măsura în care privește proporționalitatea perioadei de 5 ani pentru plata impozitului. Motivul este că nu există o decizie a autorităților fiscale germane referitoare la societatea în comandită simplă care să dispună că această perioadă este aplicabilă. Dimpotrivă, Finanzamt a acordat o perioadă de 10 ani pentru plata impozitului respectiv și, prin urmare, în această privință, întrebarea preliminară nu are un caracter ipotetic. În consecință, referitor la perioada de recuperare, deliberările Curții ar trebui să se limiteze la analizarea compatibilității cu dreptul Uniunii a perioadei de 10 ani aflate în discuție.

2. Rezervele latente și impozitele la ieșire

19. Noțiunea de rezerve latente (neevidențiate) se referă la profituri, de regulă câștiguri de capital, care nu sunt incluse în baza de impozitare pentru impozitul pe profit al unei persoane impozabile. Rezervele latente pot avea drept sursă creșterea valorii unui activ economic și/sau din norme fiscale care permit deprecieri mai mari decât deprecierea reală a valorii activului cauzată de uzură și/sau alte deduceri pe baza cheltuielilor care încă nu au fost efectuate [9].

20. Plusvalorile latente nu sunt impozitate ca profit obținut în anul în care au fost acumulate. Impozitarea lor este mai degrabă amânată, de regulă până în anul în care profitul este efectiv realizat. Rațiunea acestui fapt este că, înainte de realizarea sa, rezerva latentă nu contribuie la capacitatea contribuabilului de a plăti impozitul. Totuși, în special în cazul activelor nefinanciare sau al bunurilor cu valoare depreciabilă, nu există în mod necesar o realizare a activelor prin înstrăinare, ci rezervele latente „se topesc”, metaforic vorbind, atunci când valoarea economică a activului se apropie de zero, de exemplu, din cauza uzurii utilajelor sau a expirării unui drept de proprietate intelectuală.

21. Rezervele latente contribuie, de asemenea, la veniturile impozabile în situațiile în care există o retragere (înstrăinare) în scopuri neoperative. Aceasta înseamnă că un activ este înlăturat din baza de impozitare a persoanei impozabile. Se poate întâmpla astfel, de exemplu, atunci când un activ este transferat din patrimoniul societății unui întreprinzător în patrimoniul propriu sau din patrimoniul unei societăți în comandită simplă către membrii săi cu titlu gratuit sau pentru mai puțin decât valoarea sa de piață. Totuși, cele mai importante exemple de înstrăinare sunt cele care presupun ieșirea din sfera competenței personale sau teritoriale de impozitare a unui stat.

22. Ieșirea fiscală, care conduce la perceperea așa-numitelor „impozite la ieșire”, poate fi legată de persoana impozabilă, de obiectul impozitării sau de ambele. Migrația unui subiect impozabil privat sau comercial într-un alt stat transferă, de regulă, competența de impozitare statului respectiv. Același lucru este valabil în privința transferului unui „obiect impozabil”, cum sunt activele comerciale, dintr-un stat în altul. În cazul sediilor permanente [10], pot să existe probleme legate de ieșirea din sfera competenței fiscale a persoanei impozabile, a obiectului impozabil sau a amândurora, după caz [11].

23. Articolul 7 și articolul 13 alineatul (2) din Modelul OCDE de convenție cu privire la impozitele pe venit și pe profitul de capital al întreprinderilor recunosc competențe de impozitare atât statului de origine, cât și statului gazdă în legătură cu sediile permanente ale societăților străine. Pentru evitarea dublei impuneri a acelorași profituri, statele gazdă pot decide să nu impoziteze profiturile sediilor permanente din străinătate ale societăților lor. Aceasta este situația în cazul Germaniei, care scutește de impozit veniturile sediilor permanente din Țările de Jos ale societăților rezidente în Germania [12].

24. Pentru persoanele impozabile, impozitele la ieșire pot să creeze o situație de dublă impozitare sau una de neimpozitare a rezervelor latente. Prima situație poate apărea atunci când statul din a cărui sferă de competență fiscală iese persoana impozabilă percepe un impozit la ieșire bazat pe diferența dintre valoarea contabilă (din conturile fiscale) și valoarea reală a activelor, în timp ce statul gazdă

9 — A se vedea Von Brocke, K., și Müller, S., „Exit Taxes”, în *EC Tax Review* 6 (2013), p. 299-304. Mai mult, rezervele latente se pot acumula în virtutea activelor necorporale cum este fondul comercial, care au fost create de contribuabil, dar care nu pot fi incluse în bilanțul contabil.

10 — Potrivit articolului 5 alineatele (1) și (2) din Modelul OCDE de convenție fiscală privind venitul și capitalul (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en), în sensul convenției respective, noțiunea „sediu permanent” desemnează o locație comercială fixă prin intermediul căreia o întreprindere își exercită întreaga activitate sau o parte din aceasta și cuprinde în special sucursalele.

11 — Reamintim că în Directiva 90/434/CEE din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92), transferul de active are un sens special și restrâns. Potrivit definiției de la articolul 2 litera (c) din Directiva 90/434, „În sensul prezentei directive: […] (c) „transfer de active” înseamnă o operațiune prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate în schimbul transferării titlurilor reprezentând capitalul societății beneficiare”.

12 — Dispozițiile aplicabile din convenția fiscală încheiată în 1959 între Germania și Țările de Jos sunt prezentate în observațiile scrise depuse de Belgia și de Germania. Potrivit articolului 20 alineatul (2) din convenție, Germania, dacă este statul de reședință al persoanei impozabile, exclude din baza de impozitare orice venit sau capital care, în temeiul convenției, poate fi impozitat de Țările de Jos. Aceasta este situația în cazul sediilor permanente din Țările de Jos ale societăților germane (a se vedea articolul 5).

utilizează aceeași valoare contabilă ca bază pentru impozit atunci când activul este înstrăinat, fără a permite deducerea impozitului la ieșire perceput în statul de ieșire. Dimpotrivă, în a doua situație, rezervele latente pot să rămână neimpozitate dacă, pe de o parte, statul de ieșire nu percepe impozit la ieșire și, pe de altă parte, statul gazdă acceptă valoarea reală a activului ca fiind valoarea sa de intrare („supraevaluare”), iar activul este înstrăinat la această valoare [13].

25. Mai mult, un impozit la ieșire, atunci când este recuperat înainte de realizarea activului, creează în mod necesar un dezavantaj de trezorerie pentru persoana supusă impozitului.

26. Observațiile depuse în prezenta cauză reflectă un dezacord permanent între Comisie și statele membre cu privire la admisibilitatea și la modurile de funcționare a impozitelor la ieșire pe piața internă [14]. Deși Comisia și Consiliul par să aibă aceeași poziție de bază potrivit căreia impozitele la ieșire constituie restricții ale libertăților aferente pieței interne, în același timp, ca o consecință inevitabilă a principiului teritorialității în domeniul fiscal care guvernează repartizarea competențelor de impozitare între statele membre, opiniile lor legate de caracterul lor justificat și proporțional sunt divergente. Prin urmare, era de așteptat ca impozitele la ieșire să genereze o jurisprudență destul de vastă a Curții.

3. Prezentare pe scurt a jurisprudenței relevante

27. Nu există nicio hotărâre în jurisprudența Curții care să poată fi transpusă în mod direct în privința cauzei de față. În consecință, expunerea problemelor de fapt analizate în aceste cauze și a constatărilor Curții oferă o orientare utilă pentru a stabili dacă acțiunea inițiată de societatea în comandită simplă este admisibilă din perspectiva dreptului Uniunii.

28. În cauza National Grid Indus (EU:C:2011:785), o societate olandeză și-a transferat sediul administrativ efectiv în Regatul Unit. Potrivit convenției aplicabile privind evitarea dublei impuneri, după transfer, s-a considerat că reședința sa fiscală se află în Regatul Unit, deși a rămas o societate olandeză care era, în principiu, impozabilă în Țările de Jos. Întrucât aceasta nu dispunea de un sediu permanent în Țările de Jos, dreptul de a impozita beneficiul și creșterea capitalului social ale acestei societăți revenea, după transferul respectiv, exclusiv Regatului Unit, din cauza dispozițiilor din convenția privind evitarea dublei impuneri. În conformitate cu dreptul olandez, ar fi trebuit să fie întocmit un bilanț final al plusvalorilor latente existente la data transferului.

29. Răspunsul Curții la întrebările preliminare adresate de Gerechtshof Amsterdam, în măsura în care este relevant pentru cazul de față, a fost acela că articolul 49 TFUE nu se opune unei reglementări a unui stat membru potrivit căreia cuantumul impozitului pe plusvalorile latente aferente unor elemente ale patrimoniului unei societăți este definitiv stabilit – fără luarea în considerare a pierderilor și a câștigurilor care pot fi realizate ulterior – la momentul la care societatea, ca urmare a transferului sediului său administrativ efectiv într-un alt stat membru, încetează să încaseze beneficii impozabile în primul stat membru. Totuși, articolul 49 TFUE exclude o reglementare 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 în momentul transferului respectiv.

13 — A se vedea Impozitarea la ieșire și necesitatea coordonării politicilor fiscale ale statelor membre. Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European și Comitetul Economic și Social European din 19 decembrie 2006, „Impozitul perceput în alt stat și necesitatea coordonării politicilor fiscale ale statelor membre”, COM(2006) 825 final, p. 4-8. A se vedea și Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza National Grid Indus (EU:C:2011:563), punctele 47-49.

14 — A se vedea COM(2006) 825 final *ibidem* și Rezoluția din 2 decembrie 2008 a Consiliului privind coordonarea în materie de impozitare la ieșire (JO C 323, p. 1).

30. După ce a făcut distincție între stabilirea cuantumului plusvalorii impozabile și plata impozitului, Curtea a statuat că *reglementarea* olandeză *era aptă* să garanteze menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre în discuție întrucât *plusvalorile latente aferente unui bun economic erau astfel impozitate în statul membru în care au fost create* (sublinierea noastră) [15]. Remarcăm că nu a avut o importanță decisivă faptul că societatea a rămas impozabilă în Țările de Jos, deși nu mai avea profituri impozabile în statul membru respectiv.

31. În Hotărârea Comisia/Portugalia (EU:C:2012:521), Curtea a caracterizat primul aspect al obiecției Comisiei ca fiind un argument în sensul că dispozițiile relevante din dreptul portughez creează obstacole în calea libertății de stabilire, având în vedere că, în cazul transferului de către o societate portugheză al sediului său social și al conducerii efective către un alt stat membru, precum și în cazul *unui transfer parțial sau total către un alt stat membru al activelor unui sediu permanent al unei societăți nerezidente în Portugalia*, o asemenea societate a fost penalizată financiar în raport cu o societate similară care își menține activitățile pe teritoriul portughez [16]. Întrucât operațiunile exclusiv naționale similare nu conduceau la impozitarea imediată a plusvalorilor latente, Curtea a statuat că legislația portugheză a încălcat articolul 49 TFUE.

32. În cauza Comisia/Danemarca [17], Comisia a contestat compatibilitatea cu articolul 49 TFUE și cu articolul 31 din Acordul privind Spațiul Economic European a unei legi daneze care prevedea impozitarea imediată a plusvalorilor latente ale societăților cu răspundere limitată în cazul transferului de active către un alt sediu al său situat în alte state membre, în timp ce transferurile similare pe teritoriul danez (excluzând Groenlanda și Insulele Feroe) nu erau impozitate. Legislația daneză aflată în discuție considera aceste transferuri ca fiind vânzări ale activelor respective, în timp ce operațiunile similare efectuate între sediile din Danemarca ale societății nu erau considerate vânzări de active [18]. Curtea a constatat că a existat o încălcare a acestor dispoziții întrucât legislația daneză, care a impus impozitarea imediată a plusvalorilor latente de capital în cazul transferului de active ale unei societăți cu răspundere limitată în afara teritoriului continental danez [19], avea un caracter disproporționat [20].

33. Este deosebit de importantă pentru cauza de față decizia Curții în sensul că, în scopul perceperii impozitului pe plusvalorile generate pe teritoriul lor, statele membre au competența să prevadă un fapt generator, altul decât realizarea efectivă a acestor câștiguri, pentru a garanta impozitarea acestor active atunci când întreprinderea în cauză nu intenționează să le înstrăineze, cu condiția ca impozitul să nu fie perceput la momentul transferului [21]. Concluzia respectivă s-a întemeiat pe argumentele guvernului danez potrivit căruia activele nefinanciare cum sunt activele supuse uzurii sau bunurile necorporale nu sunt destinate să fie realizate și, în plus, valoarea lor tinde să scadă. Aceasta înseamnă că valoarea lor contabilă ar fi nulă sau, în orice caz, mai mică decât valoarea impozitului datorat [22].

34. Hotărârea DMC (EU:C:2014:20) a privit impozitarea plusvalorilor latente ale unei societăți în comandită simplă germane care a fost dizolvată întrucât comanditarii săi, două societăți cu răspundere limitată austriece, au transferat participațiile lor în societatea în comandită simplă germană comanditatului, o societate cu răspundere limitată germană, în schimbul unei plăți sub formă de participații în comanditatul respectiv. Societatea în comandită simplă a fost dizolvată din cauză că toate participațiile în aceasta au fost transferate comanditatului german.

15 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 48).
16 — Hotărârea Comisia/Portugalia (EU:C:2012:521, punctul 27).
17 — Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480) (hotărârea este disponibilă doar în limbile daneză și franceză).
18 — Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctul 24).
19 — Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctul 29).
20 — Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctul 32).
21 — Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctul 37).
22 — Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctele 12-14).

35. Astfel, s-a ajuns la impozitarea comanditarilor în Germania pe baza plusvalorilor latente ale societății în comandită simplă germane în virtutea faptului că, în calitate de coasociați, aceștia erau supuși impozitului pe profit, deși nu mai aveau un sediu pe teritoriul german ca urmare a dizolvării respectivei societăți în comandită simplă germane. În consecință, Germania nu mai avea dreptul de a impozita beneficiile pe care le-ar obține comanditarii din cesiunea participațiilor în comanditatul german atribuite în schimbul aducerii ca aport a participațiilor pe care aceste societăți le dețineau în societatea în comandită simplă germană. Participațiile aduse ca aport de comanditari în comanditatul german la valoarea lor estimată, iar nu la valoarea contabilă, au determinat astfel impozitarea plusvalorilor latente aferente participațiilor în societatea în comandită simplă germană.

36. În cauza DMC (EU:C:2014:20), Finanzgericht Hamburg a adresat Curții două întrebări preliminare. Prima privea compatibilitatea cu libertatea de stabilire a unei reglementări naționale care, „în cazul aducerii ca aport într-o societate de capitaluri a unor participații ale asociatului, prevede că patrimoniul de exploatare adus ca aport este evaluat în mod obligatoriu la valoarea actuală (astfel încât, ca urmare a evidențierii rezervelor latente, rezultă un câștig obținut din înstrăinare pentru societatea care efectuează aportul), în măsura în care, la momentul efectuării aportului în natură, Republica Federală Germania nu are dreptul de a impozita câștigul care rezultă din înstrăinarea, de către societatea care efectuează aportul, a noilor participații pe care le primește în schimbul aportului său”.

37. În al doilea rând, în cazul în care răspunsul la prima întrebare avea să fie negativ, instanța statului membru a întrebat dacă reglementarea națională era compatibilă cu libertatea de stabilire în cazul în care societății care efectuează aportul i se acorda dreptul de a solicita amânarea, fără plata unor dobânzi, a plății impozitului care rezultă în urma evidențierii rezervelor latente, astfel încât impozitul datorat pentru câștigurile care rezultă din înstrăinare să poată fi achitat în tranșe anuale pe o perioadă de cinci ani, cu condiția constituirii unei garanții pentru achitarea respectivelor tranșe.

38. Curtea a statuat că faptele cauzei au legătură cu libera circulație a capitalurilor, iar nu cu libertatea de stabilire. Aceasta a mai considerat că reglementarea națională în cauză ar putea fi compatibilă cu articolul 63 TFUE, având în vedere justificarea legată de menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre. Constatarea menționată a fost făcută sub rezerva să nu fie de fapt imposibil ca statul membru să își exercite competențele de impozitare în raport cu plusvalorile latente la momentul realizării lor efective [23].

39. În ceea ce privește a doua întrebare preliminară, Curtea a statuat că impozitarea imediată a plusvalorilor latente generate pe teritoriul statului membru în cauză nu are un caracter disproporționat, în cazul în care contribuabilul a putut să opteze pentru o amânare a plății impozitului, iar dacă a procedat astfel, orice obligație de constituire a unei garanții bancare trebuia impusă doar în funcție de riscul real privind neplata impozitului [24]. Curtea a constatat în special că *posibilitatea eșalonării plății impozitului datorat înainte de realizarea efectivă a plusvalorilor latente pe cinci tranșe anuale constituia o măsură adecvată și proporțională* pentru realizarea obiectivului de menținere a repartizării competenței de impozitare între state membre, având în vedere faptul că riscul neplății creștea în funcție de trecerea timpului [25] (sublinierea noastră).

23 — Această condiție s-a bazat pe posibilitatea eventuală de a lua în considerare plusvalorile în cadrul stabilirii impozitului pe profit pe care îl datorează în Germania societatea de capital cesionară, în speță societatea cu răspundere limitată care a avut calitatea de comanditat în societatea în comandită simplă dizolvată în cauza respectivă (Hotărârea DMC, EU:C:2014:20, punctul 57).

24 — Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctul 67).

25 — Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctul 62).

40. În opinia noastră, Curtea a acceptat ca regulă generală faptul că, în absența unor norme speciale ale Uniunii, din competența statelor membre în domeniul impozitării directe rezultă că ele pot să impoziteze plusvalorile latente generate pe teritoriul lor, chiar dacă aceasta creează o restricție privind libertatea de stabilire sau libera circulație a capitalurilor, după caz [26]. Aceasta se bazează pe o recunoaștere la un nivel mai general, în cadrul transferului unei persoane impozabile într-un alt stat, a competenței statelor membre de a-și exercita competențele de impozitare în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul lor în conformitate cu principiul teritorialității fiscale [27].

41. Totuși, având în vedere jurisprudența ilustrată de Hotărârea Comisia/Portugalia (EU:C:2012:521) și de Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480), respectiva recunoaștere a efectelor principiului teritorialității fiscale nu este limitată la situațiile în care o persoană impozabilă părăsește teritoriul statului membru, ci este aplicabilă și atunci când există un transfer parțial sau total de active în alt stat membru. Astfel, în ceea ce privește teritorialitatea în domeniul fiscal, este irelevant dacă persoana impozabilă a ieșit sau nu a ieșit din sfera competenței teritoriale, dacă statul membru își pierde competența teritorială cu privire la o anumită bază de impozitare cum sunt profiturile care se datorează activelor societății care au fost indicate. Într-o asemenea situație, devine necesar ca statul membru să stabilească datoria fiscală acumulată înainte de transferarea bazei de impozitare în sfera de competență fiscală a unui alt stat membru, cu condiția ca primul stat membru să fi atribuit printr-un act de drept internațional și/sau legislație internă competența sa fiscală de după transferare cu privire la baza de impozitare respectivă celui de al doilea stat membru.

42. Curtea a respins în mod expres orice obligație a statului de ieșire de a lua în considerare modificările de valoare ale activelor de care erau legate rezervele latente, după ce activele au ieșit de pe teritoriul acestui stat membru [28]. Totuși, această prerogativă de a impozita plusvalorile latente generate în statul membru nu poate fi folosită în mod disproporționat în legătură cu plata taxei și cu modalitățile sale.

B – *Existența unei restricții privind libertatea de stabilire*

43. Instanța de trimitere a explicat existența unei restricții privind libertatea de stabilire făcând referire la faptul că un transfer de active similar în Germania de la un sediu permanent la altul nu ar fi condus la impozitarea rezervelor latente [29]. Această poziție pare să fie împărtășită de părțile care au prezentat observații, cu excepția Finanzamt și a guvernului belgian.

44. Potrivit unei jurisprudențe constante, o normă fiscală constituie o restricție privind libertatea de stabilire dacă o situație de natură transfrontalieră este tratată mai puțin favorabil decât o situație internă, cu condiția ca situațiile să fie comparabile [30].

45. Normele fiscale germane tratează, fără îndoială, transferul de active de la un sediu permanent intern către un sediu permanent din străinătate în mod diferit față de o operațiune similară între două sedii permanente interne. În prima situație se realizează impozitarea rezervelor latente, iar în cea de a doua aceasta nu are loc. Diferența respectivă constituie un tratament mai puțin favorabil al operațiunii de natură transfrontalieră în raport cu operațiunea internă, în măsura în care există un dezavantaj de trezorerie [31].

26 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 46).

27 — Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctul 49 și jurisprudența citată).

28 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 56).

29 — Observăm că dispoziția din tratate aplicabilă *ratione temporis* este articolul 43 CE, iar nu articolul 49 TFUE, întrucât cauza are ca obiect impozitarea unui transfer de active care a avut loc în 2005. Totuși, pentru că nu există nicio diferență esențială între aceste două dispoziții, în opinia noastră, Curtea poate să răspundă la întrebarea preliminară prin trimitere la cea din urmă dispoziție.

30 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctele 37 și 38, precum și jurisprudența citată).

31 — *Ibidem*, punctul 37.

46. În opinia noastră, chiar și în absența unui dezavantaj de trezorerie, există un tratament mai puțin favorabil. Stabilirea sumei cu care plusvalorile latente contribuie la profiturile impozabile în momentul transferului de active determină pierderea dreptului deținut de persoana impozabilă de a se prevala de orice scădere ulterioară a valorii de piață a activelor la calcularea datoriei fiscale. Acest drept se păstrează însă dacă activele rămân în Germania.

47. Prin urmare, o restricție privind libertatea de stabilire apare în cazul de față cu condiția ca situația unei întreprinderi germane care transferă active către un sediu permanent din alt stat membru să fie în mod obiectiv comparabilă cu transferul de active către un sediu permanent de pe teritoriul Germaniei. Potrivit jurisprudenței, aceasta pare să fie situația [32].

48. Totuși, potrivit guvernelor german și belgian, nu există un tratament nefavorabil al tranzacțiilor transfrontaliere datorită convenției privind dubla impunere încheiate între Germania și Țările de Jos, care se aplică împreună cu legislația fiscală olandeză. În temeiul convenției, Germania scutește profiturile sediilor permanente din Țările de Jos ale subiecților impozabili germani, dar ele sunt impozitate de Țările de Jos. Potrivit dreptului olandez, activele transferate din Germania către un sediu permanent din Țările de Jos pot fi supraevaluate, cu alte cuvinte introduse în conturile fiscale ale acestuia din urmă la valoarea lor de piață, care apoi formează baza pentru deprecieri. În consecință, se susține că orice impozit german la ieșire ar fi neutralizat de normele fiscale olandeze care permit deprecieri pornind de la valoarea mărită în mod artificial a activelor, reducând astfel veniturile impozabile generate de activele respective în Țările de Jos. Din cauza normelor olandeze privind deprecierea referitoare la drepturile conferite de brevete, persoanele impozabile pot chiar să profite de această situație.

49. În opinia noastră, acest argument nu schimbă faptul că legislația germană discriminează transferurile transfrontaliere de active. Efectele convenției privind dubla impunere sunt legate mai degrabă de justificarea restricției, prin referire la necesitatea de a repartiza competențele de impozitare în mod echitabil între cele două state. Vom aborda acest aspect mai jos.

50. Mai mult, jurisprudența Curții pare să respingă argumentele potrivit cărora normele din convențiile fiscale pot să neutralizeze o restricție care decurge, *a priori*, din legislația fiscală internă. Curtea a statuat că „revine efectiv statelor membre sarcina să stabilească dacă și în ce măsură trebuie evitată dubla impunere economică a profiturilor distribuite și să introducă în acest scop, în mod unilateral sau prin intermediul convențiilor încheiate cu alte state membre, mecanisme care vizează prevenirea sau atenuarea acestei duble impuneri economice. Cu toate acestea, numai acest fapt nu le permite aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație” [33].

51. Astfel, în opinia noastră, reglementările atacate în procedura principală creează o restricție privind libertatea de stabilire.

32 — Hotărârile Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctul 31), Comisia/Portugalia (EU:C:2012:521, punctul 29) și Comisia/Spania (EU:C:2012:439, punctul 60).

33 — Hotărârea Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punctul 24). A se vedea și Hotărârea Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punctele 49-50).

C – *Justificarea restricției privind libertatea de stabilire*

1. Menținerea repartizării echilibrate a competențelor de impozitare între statele membre

52. Instanța națională și diferitele state membre care au participat la procedură au adoptat punctul de vedere potrivit căruia reglementările germane aflate în discuție pot fi justificate prin trimiterea la menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre, care a fost recunoscută de Curte ca un obiectiv legitim de interes general de natură să justifice restricția privind libertatea de stabilire. În plus, Germania a invocat coerența sistemului său fiscal.

53. Dimpotrivă, Comisia susține că prima dintre aceste justificări nu este valabilă, întrucât, ținând cont în mod corespunzător de jurisprudența Bundesfinanzhof[34], Germania nu își pierde competența de impozitare în cazul câștigurilor de capital acumulate înainte de transferarea activelor.

54. Recomandăm Curții să nu adopte o poziție pe baza argumentului Comisiei, întrucât acesta derivă din interpretarea sa privind modificările jurisprudenței Bundesfinanzhof referitoare la aspectul dacă transferul de active către un sediu permanent din străinătate echivalează cu o înstrăinare a acestora care implică o pierdere a competenței de impozitare a statului respectiv. De fapt, datoria fiscală pentru societatea în comandită simplă pare să fi apărut exclusiv din cauza transferului de active către un sediu permanent din străinătate. Această consecință, care decurge din aplicarea dreptului național, este cea care trebuie să fie justificată de statul membru în ceea ce privește libertatea de stabilire.

55. Faptul dacă reglementările germane sunt sau nu sunt justificate din perspectiva dreptului Uniunii depinde, în primul rând, de aspectul dacă sunt adecvate și necesare pentru a menține repartizarea competenței de impozitare menționate mai sus și, în al doilea rând, de aspectul dacă depășesc sau nu depășesc ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivului respectiv[35]. În opinia noastră, nu este necesară o analiză detaliată a reglementărilor germane aflate în discuție în raport cu aceste criterii, întrucât se pot aplica în cazul lor constatările relevante din hotărârile precedente ale Curții care au fost prezentate mai sus.

56. Remarcăm faptul că jurisprudența Curții în materie de taxe la ieșire s-a bazat pe o distincție între, pe de o parte, *stabilirea* cuantumului datoriei fiscale la momentul ieșirii și, pe de altă parte, *plata* impozitului astfel stabilit. Curtea a admis că prima dintre aceste operațiuni este justificată prin obiectivul menținerii unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare[36] și a coerenței sistemului fiscal[37].

57. Nu se contestă faptul că Germania își păstrează dreptul de a impozita plusvalorile latente generate pe teritoriul său înainte de transfer. Este evident totodată că, în virtutea convenției fiscale aplicabile, Germania a renunțat la competența sa de impozitare în cazul profiturilor și a activelor unui sediu permanent din Țările de Jos al unei societăți germane și a scutit orice venit care poate fi atribuit respectivului sediu permanent.

34 — A se vedea hotărârea din 17 iulie 2008 menționată la nota de subsol 6.

35 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 42 și jurisprudența citată).

36 — Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctele 51 și 52).

37 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 81).

58. Astfel, se pare că Țările de Jos și Germania și-au coordonat competențele de a impozita profiturile generate de activele în cauză, astfel încât momentul transferării să fie decisiv. Pentru ca Germania să își poată exercita competența de impozitare, este evident că trebuie să poată stabili suma cu care plusvalorile latente au contribuit la profiturile impozabile ale societății în comandită simplă la momentul transferării activelor. În caz contrar, ar exista confuzie între aceste câștiguri de capital și orice câștiguri (sau pierderi) de capital acumulate după transferare și care intră în sfera de competență fiscală a Țărilor de Jos.

2. Exercitarea competenței de impozitare a Germaniei (stabilirea cuantumului plusvalorilor latente)

59. Astfel, problema reală a Germaniei este modul în care își poate exercita efectiv competența de impozitare. Faptul că societatea în comandită simplă rămâne pe teritoriul german face să nu mai fie necesară stabilirea cuantumului plusvalorilor latente acumulate în Germania înainte de transferarea activelor în cauză pentru confirmarea existenței unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între cele două state membre? Aceasta pare să fie poziția Comisiei. Ea se întemeiază pe pasaje din Hotărârea DMC, în care Curtea a recunoscut că obiectivul menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica o reglementare națională ilicită decât în măsura în care statul membru pe teritoriul căruia au fost generate veniturile este împiedicat în mod efectiv să își exercite competența fiscală asupra veniturilor respective [38].

60. Pare să fie clar că Germania își păstrează competența de impozitare *ratione personae* în privința societății în comandită simplă, întrucât ea rămâne pe teritoriul său. Același lucru este valabil în cazul comanditatului, o societate germană cu răspundere limitată. Cât despre statutul fiscal al comanditarilor în calitate de societăți olandeze, dosarul cauzei nu cuprinde informații referitoare la statutul lor fiscal în Germania.

61. Având în vedere decizia Curții în cauza National Grid Indus, nu vedem cum s-ar putea formula vreo contestație împotriva Germaniei pentru evaluarea profiturilor impozabile prin trimitere la determinarea bazei de impozitare care corespunde plusvalorilor latente generate de activele transferate către sediul permanent din Țările de Jos al societății în comandită simplă. Aceasta este necesară pentru securitatea juridică, întrucât aceste profituri sunt, în orice caz, legate de momentul transferării și, în consecință, de un anumit exercițiu financiar [39].

62. În opinia noastră, nu există nicio diferență relevantă între situațiile în care toate activele unui sediu permanent intern al unui subiect impozabil rezident sunt transferate către un sediu permanent din străinătate și aceea în care sunt transferate doar câteva active, în măsura în care subiectul de drept care realizează transferarea lor rămâne persoană impozabilă în statul de ieșire. În Hotărârea Comisia/Portugalia, Curtea nu a făcut distincție între transferul parțial și total de active de la sediile permanente portugheze ale unei societăți nerezidente [40]. Acest lucru ar trebui să conteze chiar mai puțin în cazul societăților rezidente întrucât baza de impozitare – cu alte cuvinte plusvalorile latente generate înainte de transferare – rămâne aceeași în ambele situații [41].

38 — A se vedea Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctele 56 și 57).

39 — Situația ar fi diferită dacă dreptul Uniunii ar impune luarea în considerare la evaluarea sumei la care se ridică profiturile impozabile generate în Germania a cuantumului plusvalorii realizate (sau al pierderii) dacă și atunci când activele au fost realizate în Țările de Jos. Această cerință a fost respinsă de Curte în Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctele 56 și 57). A se vedea și Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctul 48). Reamintim aici că în cauza National Grid Indus societatea a rămas, în principiu, impozabilă în Țările de Jos, chiar dacă și-a mutat reședința fiscală în Regatul Unit. Mai mult, observăm că dacă un stat care a scutit veniturile atribuibile sediilor permanente din străinătate ale societăților rezidente ar avea obligația de a lua în considerare o astfel de scădere a valorii activelor transferate acestora, fără a putea să țină cont de nicio creștere a valorii activelor după ieșirea lor, aceasta ar fi o asimetrie de natură să afecteze coerența sistemului său fiscal.

40 — Hotărârea Comisia/Portugalia (EU:C:2012:521, punctele 27 și 28). A se vedea de asemenea Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctul 28).

41 — A se vedea Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctele 31 și 36).

63. În plus, jurisprudența pare să accepte stabilirea impozitului la ieșire în contextul transferului de active chiar dacă subiectul impozabil nu se mută în alt stat membru, cu condiția să nu existe o plată imediată a impozitului respectiv [42].

64. În concluzie, în scopul menținerii competenței de impozitare a Germaniei în cazul plusvalorilor latente generate înainte de transferarea activelor, care este *evenimentul impozabil* pentru stabilirea datoriei fiscale, este deopotrivă necesar și adecvat ca valoarea profiturilor impozabile să se determine în acest moment. Existența în continuare a societății în comandită simplă, care este subiect impozabil în Germania, nu afectează acest aspect, ci, dimpotrivă, afectează doar problema plății.

65. În sfârșit, înainte de a analiza în detaliu problema plății impozitului, arătăm că invocarea de către Comisie a imposibilității practice de a impozita plusvalorile latente care a fost pusă sub semnul întrebării de Curte în situația de fapt din cauza DMC este inadecvată. În Hotărârea DMC, Curtea a abordat aspectul dacă este imposibil ca Germania să ia în considerare plusvalorile latente ale unei societăți în comandită simplă germane dizolvate la stabilirea impozitului pe profit al societății cu răspundere limitată care a fost comanditatul său atunci când societatea în comandită simplă germană a fost preluată de singurul coasociat care a rămas, și anume societatea cu răspundere limitată, în urma dizolvării sale [43].

66. În primul rând, în cazul de față, este imposibilă luarea în considerare a plusvalorilor latente relevante pentru impozitarea altor persoane decât societatea cu răspundere limitată și, din cauza impozitării transparente, în final a coasociaților săi. În al doilea rând, delimitarea corectă între competența de impozitare a Germaniei și cea a Țărilor de Jos este asigurată doar atunci când este stabilit cuantumul plusvalorilor latente la momentul transferării activelor. Realizarea ulterioară a acestora nu afectează cuantumul respectiv, întrucât toate câștigurile sau pierderile de capital care au loc după transferarea activelor intră în sfera competenței de impozitare a Țărilor de Jos. În consecință, de fapt, nu este posibilă impozitarea acestor plusvalori latente în Germania în cazul în care cuantumul lor la momentul transferului nu este stabilit.

3. Plata impozitului

67. După pronunțarea Hotărârii Comisia/Danemarca și a Hotărârii DMC, pare să fie clar că realizarea efectivă în statul gazdă a unui activ transferat către un sediu permanent din statul membru respectiv nu este considerată de Curte ca fiind singurul *fapt generator* acceptabil și obligatoriu în sensul că este faptul care atrage obligația de a plăti impozitul, spre deosebire de evenimentul impozabil care stabilește obligația fiscală [44]. Mai mult, Curtea a statuat deja că plata imediată este disproporționată, dar a adăugat că o reglementare care oferă persoanei supuse impozitului posibilitatea de a opta între plata imediată și plata în tranșe a impozitului are un caracter proporțional [45]. După recunoașterea dreptului statului membru de ieșire de a impozita plusvalorile latente generate pe teritoriul său, limitarea plății impozitului respectiv la situațiile în care activul este efectiv realizat ar lăsa exercitarea drepturilor de impozitare ale statelor de ieșire la discreția persoanei impozabile [46].

42 — A se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Portugalia (EU:C:2012:521). În cauza respectivă, Curtea a statuat că recuperarea imediată a impozitului pe plusvalorile latente aferente elementelor de patrimoniu ale unui sediu permanent situat pe teritoriul portughez care au fost transferate într-un alt stat membru nu poate fi considerată nici justificată, nici proporțională. A se vedea și Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctele 36 și 37), precum și Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785), în cazul cărora societatea a rămas o societate olandeză, deși sediul său administrativ efectiv a fost transferat în alt stat membru.

43 — Hotărârea DMC (EU:C:2014:20, punctul 57).

44 — Hotărârile Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctul 37) și DMC (EU:C:2014:20, punctul 53).

45 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785). În unele împrejurări, plata imediată scutește persoana impozabilă și autoritățile fiscale de sarcinile administrative disproporționate cauzate de necesitatea de a identifica evoluția valorii fiecăruia dintre activele transferate.

46 — Acest argument a fost prezentat de Danemarca în Hotărârea Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctul 13). Reamintim că, potrivit Curții (a se vedea punctul 37), statele membre pot să aleagă un alt fapt generator pentru plata impozitului decât realizarea efectivă a activelor.

68. În opinia noastră, jurisprudența este clară în această privință. Curtea acceptă și alte fapte generatoare decât realizarea efectivă care atrag obligația de a plăti impozitul la ieșire. În același timp, jurisprudența Curții nu impune statelor membre obligația de a permite amânarea plății impozitului la ieșire până la realizarea efectivă a activelor [47].

69. Este deosebit de important ca realizarea efectivă să nu fie instituită ca singurul fapt generator admisibil sau chiar ca o alternativă obligatorie, atunci când activele comerciale transferate constau în drepturi de proprietate intelectuală. În primul rând, astfel de drepturi sunt transferabile, dar titularul lor poate să le exploateze cu ușurință fără să le înstrăineze. Prin urmare, dacă s-ar permite ca realizarea efectivă să fie evenimentul care atrage plata impozitului la ieșire, aceasta ar face ca plata impozitului respectiv să aibă în practică un caracter voluntar în multe situații. În al doilea rând, drepturile de proprietate intelectuală aduc de regulă venituri și, prin urmare, contribuie la capacitatea titularului lor de a plăti impozitul ca un flux continuu de venituri sub formă de redevențe sau ca venit comercial din exploatarea dreptului, care, în cazul brevetelor, al modelelor de utilitate sau al drepturilor de autor, este limitat în timp, dar în cazul mărcilor comerciale poate fi nelimitat. În consecință, o perioadă de plată în care impozitul se poate achita în tranșe reflectă mai bine contribuția unor astfel de drepturi la capacitatea de plată a impozitului [48].

4. Proporționalitatea perioadei de 10 ani pentru plată și recuperare

70. În sfârșit, în ceea ce privește proporționalitatea perioadei de 10 ani pentru plata și recuperarea impozitului, este inevitabilă utilizarea unei scheme de plăți, întrucât Curtea a statuat că legislația statelor membre care prevede plata imediată a unui impozit la ieșire la momentul transferului are un caracter disproporționat [49], în absența oricărei opțiuni de amânare a plății [50].

71. Perioada respectivă ar putea fi stabilită în mod individual pentru fiecare activ transferat, ținând cont de durata sa de viață având în vedere uzura sau expirarea drepturilor de proprietate intelectuală, iar aceasta se pare că este poziția Comisiei. Totuși, soluția menționată ar putea să implice inconveniente practice considerabile pentru persoana impozabilă și pentru statul membru de origine din cauza diferențelor privind durata rămasă de protecție a drepturilor individuale incluse în activele transferate și posibilitatea transferării lor viitoare în cadrul structurii societății, eventual în alte jurisdicții fiscale din Uniunea Europeană sau din țări terțe. Dificultățile de acest tip au constituit motivul pentru care Curtea a respins poziția potrivit căreia realizarea efectivă ar trebui să fie considerată singurul fapt generator impozabil acceptabil pentru plata impozitului la ieșire [51].

72. Rezultă din cele de mai sus că o perioadă de plată și de recuperare poate fi stabilită în mod schematic, fără încălcarea principiului proporționalității. Întrucât respingerea recuperării imediate a impozitelor la ieșire de către Curte a fost motivată de dezavantajele legate de fluxurile de trezorerie existente pentru persoana impozabilă, este clar că perioada trebuie să fie suficient de lungă pentru atenuarea acestei probleme. Pe de altă parte, perioada trebuie să fie adaptată la realitățile economice și juridice ale vieții economice și ale impozitului pe profit cum sunt dispozițiile privind indisponibilizarea conturilor și documentele lor justificative.

47 — Hotărârile Comisia/Danemarca (EU:C:2013:480, punctele 36-38) și DMC (EU:C:2014:20, punctul 53).

48 — Acest lucru este valabil indiferent de normele referitoare la depreciere, care, în cazul drepturilor conferite de brevete în Țările de Jos, par să fie destul de generoase, potrivit observațiilor scrise depuse de guvernul belgian.

49 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 81).

50 — Hotărârile National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctul 73) și DMC (EU:C:2014:20, punctul 61).

51 — Hotărârea National Grid Indus (EU:C:2011:785, punctele 70 și 71).

73. În Hotărârea DMC (EU:C:2014:20), Curtea a considerat că o perioadă de cinci ani pentru plata impozitului la ieșire este proporțională în împrejurările cauzei respective. Întrucât impozitul la ieșire aflat în discuție în cazul de față poate fi plătit pe o perioadă de 10 ani, nu vedem niciun motiv pentru care să se considere că această perioadă are un caracter disproporționat.

V – **Concluzie**

74. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem ca răspunsul la întrebarea adresată de Finanzgericht Düsseldorf să fie următorul:

„Libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE nu exclude o reglementare națională care conduce la evidențierea rezervelor latente care contribuie la profiturile impozabile, în cazul transferării unui activ economic de la un sediu permanent situat pe teritoriul național la un sediu permanent din străinătate al aceleiași întreprinderi, atunci când altă reglementare națională oferă posibilitatea de repartizare în mod egal a profitului respectiv pe o perioadă de 10 exerciții financiare.”