

**Downloaded via the EU tax law app / web**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 mai 2015(\*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Libertatea de stabilire – Articolul 49 TFUE – Restricții – Perceperea eşalonată a impozitului referitor la plusvalorile latente – Menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre – Proporționalitate”

În cauza C-657/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Germania), prin decizia din 5 decembrie 2013, primită de Curte la 12 decembrie 2013, în procedura

**Verder LabTec GmbH & Co. KG**

împotriva

**Finanzamt Hilden,**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ileși, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader, domnii E. Jarași și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Verder LabTec GmbH & Co. KG, de O. Kress, Steuerberater;
- pentru Finanzamt Hilden, de U. Franz, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru guvernul danez, de C. Thorning și de S. Wolff, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de L. Banciella Rodríguez-Miñón, în calitate de agent;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul olandez, de J. Langer și de M. Bulterman, în calitate de agenți;
- pentru guvernul suedez, de U. Persson și de A. Falk, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de W. Roels, în calitate de agenți, după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 februarie 2015, pronunțată prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Verder LabTec GmbH & Co. KG, cu sediul în Germania (denumit în continuare „Verder LabTec”), pe de o parte, și Finanzamt Hilden (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la impozitarea plusvalorilor latente aferente activelor acestei societăți, cu ocazia transferului acestor active la sediul său permanent situat pe teritoriul olandez.

## Cadrul juridic

3 Reiese din dosarul prezentat Curții că reglementarea germană în materie de impozitare a plusvalorilor latente ale activelor unei societăți stabilite în Germania, transferate la un sediu permanent al acesteia situat în afara teritoriului național, se întemeiează, inițial, pe jurisprudența Bundesfinanzhof (Curtea Financiară Federală).

4 Într-o hotărâre din 16 iulie 1969, această din urmă instanță stabilise „teoria retragerii finale”. Reiese din decizia de trimitere că, în esență, această teorie pornea de la premisa că Republica Federală Germania, în calitate de stat membru de stabilire al unei societăți, pierdea dreptul său privind impozitarea plusvalorilor latente aferente activului acestei societăți, generate pe teritoriul german, din momentul în care acest activ era transferat la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat, în măsura în care Republica Federală Germania era obligată să scutească de impozit profiturile acestui sediu permanent, în temeiul convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu statul pe teritoriul căruia era situat sediul permanent menționat. Transferul activelor unei societăți stabilite în Germania la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat era, în consecință, considerat ca fiind o retragere care trebuia evaluată potrivit valorii numite „parțială”, în sensul articolului 4 alineatul (1) a doua teză din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumit în continuare „EStG”).

5 Această jurisprudență a Bundesfinanzhof avea ca efect faptul că valoarea activului considerat ca fiind retras din patrimoniul de exploatare al societății stabilite în Germania trebuia evaluat în mod specific în momentul retragerii. Diferența dintre această valoare și valoarea contabilă a activului apărea în bilanș la momentul transferului. Quantumul plusvalorilor latente aferente activului menționat, actualizate, se adăuga la profitul anului în curs al acestei societăți.

6 Sprijinindu-se pe jurisprudența menționată, administrația fiscală germană a decis că un asemenea activ transferat trebuia să fie evaluat, în momentul transferului, la prețul de deplină concurență, adică la prețul la care terți independenți ar fi contractat în situații identice sau similare.

7 Administra?ia fiscal? decisese de asemenea s? atenueze, din motive de echitate, efectele jurispruden?ei sus?men?ionate ?i s? nu impoziteze profitul legat de o astfel de retragere în ansamblul s?u, ci s? permit? societ??ii în cauz? s? creeze o pozi?ie de compensare, în vederea neutraliz?rii acestui profit. Aceast? pozi?ie trebuia, pentru activele de exploatare depreciable, s? fie amortizat? propor?ional cu durata rezidual? de utilizare a activului în cauz? sau s? fie inclus? din nou în contul de profit în termen de maximum zece ani de la retragerea în cauz?.

8 Cazurile de retragere a plusvalorilor latente aferente unor active transferate de o societate cu sediul în Germania c?tre un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat au f?cut pentru prima dat? obiectul unei reglement?ri prin Legea din 7 decembrie 2006 privind m?surile fiscale aferente introducerii societ??ii europene ?i pentru modificarea altor dispozi?ii fiscale (BGBl. 2006 I, p. 2782, denumit? în continuare „SEStEG”).

9 Legea respectiv? avea ca obiectiv, pe de o parte, adaptarea anumitor dispozi?ii de drept fiscal la cerin?ele impuse de dreptul Uniunii în domeniul dreptului fiscal ?i al dreptului societ??ilor ?i, pe de alt? parte, s? garanteze în mod coerent dreptul de impozitare al Republicii Federale Germania ?i s? permit? impozitarea plusvalorilor latente atunci când activele în cauz? erau sustrate competen?ei de impozitare a acestui stat membru.

10 În acest scop, la articolul 4 alineatul (1) din EStG a fost inserat? de SEStEG o a treia teză, potrivit c?reia „[e]xcluderea sau limitarea dreptului de impozitare al Republicii Federale Germania, în ceea ce prive?te profitul rezultat din înstr?inarea sau din utilizarea unui activ, este echivalent? cu o retragere în scopuri str?ine de activitatea economic? a întreprinderii”. Din expunerea de motive a SEStEG reiese c? obiectivul acestei dispozi?ii este de a clarifica dreptul în vigoare.

11 SEStEG a introdus de asemenea un articol 4g în EStG. Potrivit acestui articol, în cazurile în care un activ, ca urmare a atribuirii sale unui sediu permanent al aceluia?i contribuabil dintr?un alt stat membru decât Republica Federal? Germania, conform articolului 4 alineatul (1) a treia teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG, este considerat ca fiind retras, se creeaz? la cererea contribuabilului o pozi?ie de compensare egal? cu diferen?a dintre valoarea contabil? a activului ?i valoarea de pia?? a acestuia. Potrivit alineatului (2) prima teză al acestui articol 4g, câte o cincime din aceast? pozi?ie de compensare este inclus? în profit în anul fiscal al cre?rii ?i în fiecare dintre urm?torii patru ani.

12 În plus, SEStEG a ad?ugat la articolul 52 din EStG alineatul (8b), potrivit c?ruia articolul 4 alineatul (1) a treia teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG, se aplic? începând cu anul fiscal 2006.

13 Printr?o hot?râre din 17 iulie 2008, pronun?at? într?o cauz? privind anul fiscal 1995, Bundesfinanzhof a renun?at la jurispruden?a sa anterioar? cu privire la „teoria retragerii finale”. Instan?a respectiv? a motivat aceast? renun?are ar?tând, pe de o parte, c? EStG, în varianta aplicabil? înainte de intrarea în vigoare a SEStEG, nu furniza un temei suficient pentru jurispruden?a sa anterioar?. Prin urmare, Bundesfinanzhof a considerat c? transferul unui activ de c?tre o societate cu sediul în Germania la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat nu constituia o retragere.

14 Pe de alt? parte, aceast? instan?? a justificat evolu?ia pozi?iei sale considerând c? transferul unui activ de c?tre o societate cu sediul în Germania la sediul s?u permanent situat pe teritoriul unui alt stat nu trebuie s? fie privit? ca o realizare de profit, dat fiind c? scutirea de impozit în Germania a profitului realizat de sediul permanent respectiv nu aduce atingere impozit?rii ulterioare a plusvalorilor latente realizate pe teritoriul german.

15 ?inând seama de acest revirement jurispruden?ial, legiuitorul german a decis s? adopte o lege de neaplicare ?i s? precizeze con?inutul articolului 4 alineatul (1) a treia teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG.

16 Prin Legea fiscal? pentru anul 2010 din 8 decembrie 2010 (BGBl. 2010 I, p. 1768), legiuitorul, pe de o parte, a introdus o a patra teză, în continuarea celei de a treia teze a articolului 4 alineatul (1) din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG, clarificând principalul caz de aplicare a respectivului articol 4 alineatul (1) a treia teză. Această a patra teză prevede c? „[e]xist? o excludere sau o limitare a dreptului de impozitare în privin?a profitului realizat prin înstr?inarea unui activ în special atunci când un activ alocat anterior unui sediu permanent al contribuabilului situat pe teritoriul na?ional este alocat unui sediu permanent din str?in?ate”.

17 Pe de alt? parte, articolul 52 alineatul (8b) din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG, a fost completat cu o a doua ?i cu o a treia teză, în temeiul c?rora articolul 4 alineatul (1) a treia ?i a patra teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin Legea fiscal? pentru anul 2010, se aplic? ?i anului fiscal 2005.

### **Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?**

18 Verder LabTec este o societate în comandit? de drept german, stabilit? în Germania. Din luna mai 2005, această societate a avut ca obiect de activitate exclusiv administrarea drepturilor ce decurgeau din brevetele, din m?rcile ?i din desenele ?i modele industriale pe care le de?inea. Printr?un contract din 25 mai 2005, ea a transferat aceste drepturi sediului s?u permanent situat în ??rile de Jos.

19 Cu ocazia unei inspec?ii fiscale, Finanzamt a considerat c? transferul drepturilor men?ionate trebuia s? aib? loc actualizând plusvalorile latente aferente acestora la valoarea lor de deplin? concuren?? de la momentul transfer?rii.

20 Finanzamt a considerat îns? c? aceste plusvalori latente, a c?ror valoare nu a fost contestat?, nu trebuiau s? fie supuse în integralitatea lor impozit?rii imediate. Din motive de echitate, quantumul acestora trebuia, potrivit Finanzamt, s? fie neutralizat printr?o valoare nominal? în acela?i quantum ?i s? fie apoi inclus în profit uniform pe parcursul a zece ani.

21 Pe baza rezultatului controlului men?ionat, Finanzamt a emis, la 17 august 2009, o decizie referitoare la stabilirea separat? ?i uniform? a bazelor de impozitare pentru exerci?iul fiscal al anului 2005. Acesta a calculat profitul societ??ii Verder LabTec ad?ugând, la profitul realizat, amortizarea propor?ional? a valorii nominale pentru acest exerci?iu fiscal, într?un quantum egal cu o zecime din quantumul plusvalorilor latente în cauz?, ?i sc?zând suma pentru cre?terea provizioanelor pe taxa profesional? aferent? acestora.

22 Prin decizia din 19 septembrie 2011, Finanzamt a respins ca nefondat? contesta?ia îndreptat? împotriva acestei decizii din 17 august 2009.

23 Verder LabTec a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii în fa?a Finanzgericht Düsseldorf, sus?inând, în esen??, c? reglementarea fiscal? în cauz? aduce atingere libert??ii de stabilire garantate de articolul 49 TFUE. Această societate consider? c? perceperea e?alonat? a impozitului referitor la plusvalorile latente aferente activelor transferate în momentul transferului acestor active este o m?sur? dispropor?ionat?. Perceperea acestui impozit în momentul realiz?rii acestor plusvalori ar fi o variant? mai pu?in constrâng?toare.

24 Finanzamt solicit? respingerea ac?iunii. Acesta consider? c? regimul fiscal în cauz? nu este

contrar principiilor de drept al Uniunii și c) o eventuală atingere adusă libertății de stabilire este justificată de motive imperative de interes general. În plus, reglementarea fiscală în cauză ar fi proporțională întrucât plusvalorile latente actualizate nu sunt supuse impozitării imediate în integralitatea lor.

25 Finanzgericht Düsseldorf subliniază că articolul 4 alineatul (1) a treia și a patra teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin Legea fiscală pentru anul 2010, se aplică exercițiului fiscal în litigiu, și anume celui din anul 2005.

26 Această instanță consideră că reglementarea națională în materie de retragere în cauză este contrară libertății de stabilire. În plus, aceasta consideră, în lumina Hotărârii National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), că această reglementare nu ar putea fi justificată, întrucât, în temeiul principiului teritorialității fiscale, Republica Federală Germania are dreptul să impoziteze plusvalorile latente generate în cursul perioadei anterioare transferului activelor în cauză la un sediu permanent situat într-un alt stat membru. Chiar dacă ar fi posibil să se considere că determinarea cuantumului plusvalorilor latente încă din momentul transferului activelor în cauză constituie o măsură proporțională, perceperea impozitului referitor la aceste plusvalori înainte de realizarea lor, în ciuda egalității unei asemenea colectări pe cinci sau pe zece ani, nu ar putea, în opinia sa, să constituie o măsură proporțională.

27 În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE faptul că, în cazul transferului unui activ de la un sediu permanent situat pe teritoriul național la un sediu permanent din străinătate al aceleiași întreprinderi, o reglementare națională să prevadă că are loc o retragere în afara activității economice, cu consecința că prin actualizarea plusvalorilor latente se ajunge la un profit rezultat ca urmare a retragerii, iar o altă reglementare națională să ofere posibilitatea de repartizare în mod egal a profitului menționat pe o perioadă de cinci sau de zece exerciții financiare?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

28 Verder LabTec arată că întrebarea preliminară este inadmisibilă, datorită caracterului său ipotetic, întrucât, potrivit acestei societăți, exercițiului fiscal în cauză, și anume cel din anul 2005, nu îi era aplicabilă nicio perioadă de cinci sau de zece ani pentru perceperea impozitului menționat de instanța de trimitere. Finanzamt și guvernul german consideră că întrebarea preliminară este ipotetică în ceea ce privește perceperea egală în cinci rate anuale, dat fiind că egalizarea pe o perioadă de cinci ani nu era aplicabilă exercițiului fiscal din anul 2005. Comisia Europeană consideră de asemenea că întrebarea preliminară este sau ar putea fi ipotetică în ceea ce privește perceperea egală în cinci rate anuale. În acest sens, Comisia arată că, dat fiind că decizia Finanzamt din 19 septembrie 2011 se referă la o percepere egală în zece rate anuale, este posibil ca Finanzamt să fie împiedicat să modifice, ulterior, această perioadă în cinci ani.

29 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea Stanley

International Betting ?i Stanleybet Malta, C?463/13, EU:C:2015:25, punctul 26, precum ?i jurispruden?a citat?).

30 În spe??, trebuie s? se constate c? din decizia de trimitere reiese cu claritate c? decizia de impunere din 17 august 2009, a c?rei contestare a dat na?tere deciziei Finanzamt din 19 septembrie 2011, se refer? la perceperea e?alonat? a impozitului în zece rate anuale, iar nu în cinci rate anuale. Este deci evident c? problema perceperei e?alonate a acestui impozit în cinci rate anuale este de natur? ipotetic?. În consecin??, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 18 din concluzii, întrebarea preliminar? trebuie considerat? inadmisibil? în ceea ce prive?te o asemenea percepere.

31 Rezult? c? întrebarea adresat? trebuie în?eleas? în sensul c? prin aceasta se solicit? s? se stabileasc? dac? articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri fiscale a unui stat membru, precum cea în discu?ie în litigiul principal, care, în cazul transferului activelor unei societ??i situate pe teritoriul acestui stat membru la un sediu permanent al acestei societ??i situat pe teritoriul unui alt stat membru, prevede actualizarea plusvalorilor latente generate pe teritoriul primului stat membru aferente acestor active, impozitarea acestor plusvalori ?i perceperea e?alonat? a impozitului referitor la acestea în zece rate anuale.

32 Trebuie amintit c? articolul 49 TFUE impune eliminarea restric?iilor privind libertatea de stabilire. Aceast? libertate implic?, pentru societ??ile constituite în conformitate cu legisla?ia unui stat membru ?i care au sediul social, administra?ia central? sau locul principal de desf??urare a activit??ii în cadrul Uniunii, dreptul de a??i desf??ura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agen?ii (Hot?rârea Comisia/Germania, C?591/13, EU:C:2015:230, punctul 54 ?i jurispruden?a citat?).

33 De?i, potrivit modului de redactare, prevederile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urm?resc s? asigure beneficiul tratamentului na?ional în statul membru gazd?, acestea interzic de asemenea ca statul membru de origine s? împiedice stabilirea într?un alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i ori a unei societ??i constituite în conformitate cu legisla?ia sa (Hot?rârea Comisia/Germania, C?591/13, EU:C:2015:230, punctul 56 ?i jurispruden?a citat?).

34 Pe de alt? parte, potrivit unei jurispruden?e constante, trebuie considerate restric?ii privind libertatea de stabilire toate m?surile care interzic, îngreuneaz? sau fac mai pu?in atractiv? exercitarea acestei libert??i (Comisia/Germania, C?591/13, EU:C:2015:230, punctul 56 ?i jurispruden?a citat?).

35 În aceast? privin??, libertatea de stabilire este aplicabil? transferurilor activit??ii unei societ??i de pe teritoriul unui stat membru c?tre un alt stat membru, ?i aceasta indiferent dac? societatea în cauz? î?i transfer? sediul social ?i administra?ia în afara acestui teritoriu sau dac? aceasta î?i transfer? activele de la un sediu permanent situat pe teritoriul men?ionat c?tre un alt stat membru (Hot?rârea Comisia/Danemarca, C?261/11, EU:C:2013:480, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?).

36 În ceea ce prive?te impozitarea plusvalorilor latente, generate în cadrul competen?ei fiscale a unui stat membru, aferente activelor transferate la un sediu permanent situat într?un alt stat membru, în cazul în care primul stat membru î?i pierde dreptul de a impozita veniturile generate de aceste active cu ocazia transferului, reiese, în esen??, din jurispruden?a Cur?ii, c? o reglementare fiscal? a unui stat membru care are drept consecin?? impozitarea imediat? a acestor plusvalori în cazul unui asemenea transfer, în timp ce acestea nu sunt impozitate în momentul unui transfer similar în interiorul teritoriului na?ional, este de natur? s? descurajeze o societate stabilit? în primul stat membru s? transfere aceste active de pe teritoriul acestuia c?tre un alt stat membru ?i, prin urmare, constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire (a se vedea în acest

sens Hotărârea Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctele 29-31 și jurisprudența citată).

37 În speță, trebuie constatat că reglementarea fiscală în discuție în litigiul principal are drept consecință actualizarea și impozitarea plusvalorilor latente aferente activelor transferate la un sediu permanent situat într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania, cu ocazia acestui transfer. Or, o asemenea actualizare și o asemenea impozitare nu ar avea loc în cazul unui transfer similar în interiorul teritoriului național, aceste plusvalori latente nefiind impozitate decât în momentul în care vor fi fost efectiv realizate. Această diferență de tratament este susceptibilă să creeze un dezavantaj de trezorerie pentru o societate ce ar dori să transfere active la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru. Astfel, diferența de tratament menționată în ceea ce privește actualizarea și impozitarea plusvalorilor în cauză este de natură să descurajeze o societate de drept german să transfere aceste active într-un alt stat membru.

38 O astfel de diferență de tratament nu se explică printr-o diferență obiectivă de situație. Astfel, în raport cu o reglementare a unui stat membru prin care se urmărește impozitarea plusvalorilor generate pe teritoriul acestuia din urmă, situația unei societăți care transferă active la un sediu permanent situat într-un alt stat membru este, în ceea ce privește impozitarea plusvalorilor aferente acestor active transferate care au fost generate în primul stat membru anterior acestui transfer, similară celei a unei societăți care efectuează un transfer similar la un sediu permanent situat pe teritoriul acestui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 60).

39 În consecință, diferența de tratament la care este supusă, în cadrul reglementării în discuție în litigiul principal, o societate situată pe teritoriul Republicii Federale Germania în cazul unui transfer de active la un sediu permanent al acestei societăți și situată pe teritoriul unui alt stat membru constituie o restricție privind libertatea de stabilire, în sensul articolului 49 TFUE.

40 Trebuie să se determine totuși dacă această restricție poate fi justificată în mod obiectiv de motive imperative de interes general recunoscute de dreptul Uniunii. De asemenea, este necesar în această ipoteză ca restricția să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv.

41 Potrivit guvernului german, restricția privind libertatea de stabilire poate fi justificată prin motive imperative de interes general legate de menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre. Instanța de trimitere are însă dubii cu privire la această justificare.

42 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre constituie un obiectiv legitim recunoscut de Curte și că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre pot strează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, în scopul de a evita dubla impunere (Hotărârea Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 64 și jurisprudența citată).

43 Pe de altă parte, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale, un stat membru este, în cazul unui transfer de active la un sediu permanent situat într-un alt stat membru, în drept să impoziteze, în momentul acestui transfer, plusvalorile generate pe teritoriul său anterior transferului menționat. O astfel de măsură vizează astfel prevenirea situațiilor de natură să compromită dreptul statului membru de origine de a și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 45 și 46, precum și jurisprudența citată).

44 Astfel, transferul activelor în discuție în litigiul principal din Republica Federală Germania

c?tre un alt stat membru nu ar putea s? însemne c? primul stat trebuie s? renun?e la dreptul s?u de a impozita plusvalorile generate în cadrul competen?ei sale fiscale anterior transferului acestora în afara teritoriului s?u.

45 În plus, întrucât statele membre au dreptul s? impoziteze plusvalorile care au fost generate în perioada în care activele în cauz? se aflau pe teritoriul lor, ele au competen?a s? prevad?, pentru aceast? impozitare, un alt fapt generator decât realizarea efectiv? a acestor plusvalori, pentru a garanta impozitarea acestor active (Hot?rârea DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punctul 53 ?i jurispruden?a citat?).

46 În spe??, din decizia de trimitere reiese c? reglementarea fiscal? în discu?ie în litigiul principal vizeaz? cazul transferului activelor la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru decât Republica Federal? Germania, ale c?rui venituri sunt scutite de impozit în acest din urm? stat membru.

47 Astfel, actualizarea plusvalorilor latente aferente acestor active transferate, generate anterior acestui transfer, în cadrul competen?ei fiscale a Republicii Federale Germania, precum ?i impozitarea acestora urm?resc garantarea impozit?rii acestor plusvalori nerealizate, generate în cadrul competen?ei fiscale a acestui stat membru. Impozitarea veniturilor aferente activelor men?ionate generate ulterior unui asemenea transfer revine celui alt stat membru, pe teritoriul c?ruia este situat acest sediu permanent. Prin urmare, o reglementare fiscal? precum cea în discu?ie în litigiul principal este apt? s? garanteze men?inerea repartiz?rii competen?ei de impozitare între statele membre în discu?ie.

48 În ceea ce prive?te propor?ionalitatea reglement?rii în discu?ie în litigiul principal, trebuie amintit de la bun început c? este propor?ional ca un stat membru, în scopul de a asigura exercitarea competen?ei sale fiscale, s? determine cuantumul impozitului datorat pentru plusvalorile latente generate pe teritoriul s?u, aferente activelor transferate în afara teritoriului s?u, la data la care competen?a sa de impozitare cu privire la activele în discu?ie înceteaz? s? existe, în cazul de fa?? la momentul transferului activelor în cauz? în afara teritoriului acestui stat membru (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Spania, C?64/11, EU:C:2013:264, punctul 31, precum ?i Hot?rârea DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punctul 60 ?i jurispruden?a citat?).

49 În ceea ce prive?te perceperea unui astfel de impozit, Curtea a considerat c? persoanei impozabile trebuie s? i se lase posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediat? a acestui impozit ?i, pe de alt? parte, amânarea pl??ii impozitului respectiv ?i, dup? caz, a dobânzilor, potrivit reglement?rii na?ionale aplicabile (Hot?rârea Comisia/Germania, C?591/13, EU:C:2015:230, punctul 67 ?i jurispruden?a citat?).

50 În acest context, Curtea a statuat, în plus, c? trebuie s? se ?in? cont ?i de riscul de neplat? a impozitului, care cre?te pe m?sura trecerii timpului ?i care poate fi luat în considerare de statul membru în cauz?, în cadrul reglement?rii sale na?ionale aplicabile pl??ii amânate a datoriilor fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punctul 74).

51 În spe??, se pune, prin urmare, întrebarea dac? o percepere e?alonat? a cuantumului impozitului în cauz? în zece rate anuale poate constitui o m?sur? propor?ional? pentru realizarea obiectivului men?inerii repartiz?rii competen?ei de impozitare între statele membre.

52 În aceast? privin??, este suficient s? se constate c? o percepere e?alonat? a impozitului referitor la plusvalorile latente în cinci rate anuale, în locul unei percep?ri imediate, a fost considerat? o m?sur? propor?ional? pentru realizarea acestui obiectiv (Hot?rârea DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punctul 64). O percepere e?alonat? a impozitului pe plusvalorile latente



în zece rate anuale, precum cea în discuție în litigiul principal, nu poate decât să fie considerat, în consecință, o măsură proporțională pentru atingerea obiectivului menționat, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 72 și 73 din concluzii.

53 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul transferului activelor unei societăți situate pe teritoriul acestui stat membru la un sediu permanent al acestei societăți situat pe teritoriul unui alt stat membru, prevede actualizarea plusvalorilor latente aferente acestor active care au fost generate pe teritoriul acestui prim stat membru, impozitarea acestor plusvalori și recuperarea egalată a impozitului referitor la acestea în zece rate anuale.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

**Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul transferului activelor unei societăți situate pe teritoriul acestui stat membru la un sediu permanent al acestei societăți situat pe teritoriul unui alt stat membru, prevede actualizarea plusvalorilor latente aferente acestor active care au fost generate pe teritoriul acestui prim stat membru, impozitarea acestor plusvalori și recuperarea egalată a impozitului referitor la acestea în zece rate anuale.**

Semnături

\* Limba de procedură: germana.