

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 decembrie 2016 (1)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Articolele 21, 45 și 49 TFUE – Articolele 28 și 31 din Acordul privind Spațiul Economic European – Libera circulație a persoanelor – Libera circulație a lucrătorilor – Libertatea de stabilire – Impozitarea persoanelor fizice cu privire la plusvalorile rezultate din schimbul de participații sociale – Impozitarea persoanelor fizice cu privire la plusvalorile rezultate din transferul întregului patrimoniu afectat desfășurării unei activități antreprenoriale și profesionale – Impozitarea la ieșire pentru particulari – Plata imediată a impozitului – Diferența de tratament dintre persoanele fizice care efectuează un schimb de participații sociale și care își părăsesc reședința pe teritoriul național și cele care efectuează un astfel de schimb și își transferă reședința pe teritoriul unui alt stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European – Diferența de tratament dintre persoanele fizice care transferă întregul patrimoniu afectat unei activități desfășurate pe cont propriu către o societate care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez și cele care efectuează un astfel de transfer către o societate care are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European – Proporzionalitate”

În cauza C-503/14,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 11 noiembrie 2014,

**Comisia Europeană**, reprezentată de G. Braga da Cruz și de W. Roels, în calitate de agenți,  
reclamantă,

împotriva

**Republicii Portugheze**, reprezentată de L. Inez Fernandes, de M. Rebelo și de J. Martins da Silva, în calitate de agenți,

pârâtă,

susținută de:

**Republica Federală Germania**, reprezentată de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți,  
intervenientă,

CURTEA (Camera a patra)

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii E. Levits și C. Vajda (raportor), doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă în urma deciziei din 16 martie 2016,  
după ascultarea concluziilor avocatului general în decizia din 12 mai 2016,  
pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin adoptarea și menținerea în vigoare a dispozițiilor articolelor 10 și 38 din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, denumit în continuare „CIRS”), în temeiul căruia un contribuabil care efectuează un schimb de participații sociale și care își transferă reședința în alt stat decât Republica Portugheză sau care efectuează un transfer de active și de pasive afectate unei activități desfășurate pe cont propriu în schimbul participațiilor unei societăți nerezidente, în primul caz, trebuie să includă, în legătură cu operațiunile în discuție, orice venit neafectat în baza impozabilă a ultimului exercițiu financiar în care încă este considerat contribuabil rezident, iar în al doilea caz, nu poate beneficia de o amânare a impozitării pentru operațiunea în cauză, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE, precum și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

## I – Cadrul juridic

### A – Acordul privind SEE

2 Articolul 28 din Acordul privind SEE prevede:

„(1) Libera circulație a salariaților este asigurată între statele membre ale CE și statele AELS.

(2) Această liberă circulație are ca efect desființarea oricărei discriminări pe bază de naționalitate între salariații statelor membre ale CE și cei ai statelor AELS în ceea ce privește angajarea, remunerația și celelalte condiții de muncă și angajare.

(3) Aceasta are ca efect, sub rezerva limitărilor justificate din motive de ordine public, siguranță publică sau sănătate publică, dreptul:

(a) de a accepta ofertele de muncă făcute în mod efectiv;

(b) de a se deplasa, în mod liber, pe teritoriul statelor membre ale CE și pe cel al statelor AELS în acest scop;

(c) de a rămâne pe teritoriul unui stat membru al CE sau al unui stat AELS în scopul angajării în conformitate cu dispozițiile ce guvernează angajarea resortisanților statului respectiv prevăzute prin actele cu putere de lege sau actele administrative;

(d) de a rămâne pe teritoriul unui stat membru al CE sau al unui stat AELS după ce a fost angajat acolo.

(4) Dispozițiile prezentului articol nu se aplică angajării în serviciul public.

(5) Anexa V conține dispoziții speciale referitoare la libera circulație a lucrătorilor.”

3 Articolul 31 din Acordul privind SEE are următorul cuprins:

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

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

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

#### B – *Dreptul portughez*

4 Potrivit articolului 10 din CIRS, intitulat „Plusvalorile”:

„1. Constituie plusvalori beneficiile obținute care, fără a fi considerate venituri dintr-o activitate comercială sau profesională, din capitaluri sau din proprietăți imobiliare, rezultă din:

a) cesiunea cu titlu oneros a drepturilor reale asupra bunurilor imobile și afectarea tuturor bunurilor din patrimoniul privat activității antreprenoriale și profesionale desfășurate pe cont propriu de către proprietarul acestora;

b) cesiunea cu titlu oneros a părților sociale, inclusiv rambursarea și amortizarea lor cu reducerea capitalului, și a altor valori mobiliare, precum și valoarea atribuită asociaților în urma partajului, care este considerat o plusvaloare în sensul articolului 81 din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice];

[...]

3. Beneficiile sunt considerate a fi obținute în momentul efectuării actelor prevăzute la alineatul 1 [...].

[...]

4. Beneficiul supus impozitului pe venitul persoanelor fizice este constituit:

a) din diferența dintre valoarea obținută și valoarea de achiziție, din care s-a dedus orice parte ce poate fi calificată ca venit din capitaluri, dacă este cazul, în situațiile prevăzute la literele a), b) și c) ale alineatului 1;

[...]

8. În cazul schimbului de participații sociale în condițiile prevăzute la articolul 73 alineatul 5 și la articolul 77 alineatul 2 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice, atribuirea, ca urmare a acestui schimb, a unor titluri care reprezintă capitalul social al societății asociaților societății dobândite nu conduce la impozitarea acestora din urmă în cazul în care continuă să valorifice, în scopuri fiscale, noile participații sociale la nivelul celor vechi. Această valoare se stabilește în conformitate cu dispozițiile prezentului cod, fără a aduce atingere impozitului referitor

la valorile în numerar care le sunt atribuite eventual.

9. În situațiile prevăzute la alineatul anterior, trebuie să se observe, în plus, c:

a) dacă asociatul pierde calitatea de rezident pe teritoriul portughez, este necesar să se includă în categoria plusvalorilor, în impozitul pentru anul în care pierde calitatea de rezident, suma care, în temeiul alineatului 8, nu a fost impozitată în momentul schimbului de acțiuni și care corespunde diferenței dintre valoarea reală a acțiunilor primite și valoarea de achiziție a acțiunilor vechi, stabilită în conformitate cu dispozițiile prezentului cod;

b) Dispozițiile articolului 73 alineatul 10 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice se aplică *mutatis mutandis*.

10. Dispozițiile alineatelor 8 și 9 se aplică de asemenea *mutatis mutandis* în ceea ce privește atribuirea părților sociale sau a acțiunilor în caz de fuziune sau de divizare când se aplică articolul 74 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice.

[...]

5 Articolul 38 din CIRS, intitulat „Intrările în patrimoniu pentru realizarea capitalului societății”, prevede:

„1. Nu este necesar să se stabilească un rezultat impozabil pentru realizarea capitalului social care rezultă din transferul întregului patrimoniu afectat desfășurării unei activități antreprenoriale și profesionale de către o persoană fizică, în măsura în care toate condițiile următoare sunt îndeplinite:

a) entitatea care își transmite patrimoniul este o societate și are sediul social și conducerea efectivă pe teritoriul portughez;

b) persoana fizică care efectuează cesiunea deține cel puțin 50 % din capitalul societății și activitatea desfășurată de aceasta este în esență identică cu cea care era desfășurată pe cont propriu;

c) elementele activului și pasivului care fac obiectul cesiunii sunt luate în considerare în vederea acestei cesiuni la valorile înregistrate în contabilitate sau în înscrisurile persoanei fizice, cu alte cuvinte cele care rezultă din aplicarea dispozițiilor prezentului cod sau din reevaluările efectuate în temeiul dispozițiilor fiscale;

d) părțile de capital primite în schimbul cesiunii sunt evaluate, în scopul impunerii profiturilor sau pierderilor referitoare la cesiunea lor ulterioară, la valoarea netă a elementelor de activ și de pasiv cedate, valorificate conform literei anterioare;

e) societatea prevăzută la litera a) se angajează, printr-o declarație, să respecte dispozițiile articolului 77 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice; această declarație trebuie anexată la declarația periodică de venituri a persoanei fizice referitoare la efectuarea transferului.

2. Dispozițiile alineatului anterior nu se aplică în cazul în care bunurile pentru care s-a amânat impozitarea beneficiilor, în sensul articolului 10 alineatul 3 litera b), fac parte din patrimoniul transmis.

3. Beneficiile rezultate din cesiunea cu titlu oneros, indiferent de titlu, a părților din capital primite în schimbul cesiunii prevăzute la alineatul 1 sunt calificate, în termen de cinci ani de la data acesteia, drept venituri din activități economice și profesionale și sunt considerate venituri nete

din categoria B. În această perioadă, nu poate fi efectuată nicio operațiune privind părțile sociale care beneficiază de regimul neutralității, sub sancțiunea considerării, în momentul realizării acestor operațiuni, că beneficiile au fost realizate și trebuie să fie majorate cu 15 % pentru fiecare an sau parte a unui an scurs de la care s-a constatat intrarea în patrimoniul pentru realizarea capitalului societății și trebuie adăugate la venitul pe anul în care au fost constatate aceste operațiuni.”

6 Potrivit articolului 77 alineatul 1 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice:

„Atunci când este aplicabil regimul instituit la articolul 38 alineatul 1 din [CIRS], bunurile care constituie activul și pasivul patrimoniului care face obiectul transferului trebuie să fie înscrise în contabilitatea societății careia îi sunt transmise, la valorile menționate la litera c) a alineatului 1 menționat, iar stabilirea rezultatului impozabil al acestei societăți trebuie să aibă loc după cum urmează:

- a) rezultatele referitoare la bunurile care constituie patrimoniul transferat sunt calculate ca și cum acest transfer nu ar fi avut loc;
- b) reînregistrările și amortizările privind elementele activului imobilizat sunt efectuate în conformitate cu regimul care a fost aplicat cu ocazia stabilirii rezultatului impozabil al persoanei fizice;
- c) din punct de vedere fiscal, provizioanele care au fost transferate într-o sub incidența regimului care le era aplicabil în scopul stabilirii rezultatului impozabil al persoanei fizice.”

## II – Procedura precontencioasă

7 La 17 octombrie 2008, Comisia a adresat Republicii Portugheze o scrisoare de punere în întârziere, în care considera că acest stat membru nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18, 39 și 43 CE, devenite articolele 21, 45 și, respectiv, 49 TFUE, precum și în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE, prin impozitarea plusvalorilor latente în cazul schimbului de participații sociale atunci când o persoană fizică și-a transferat reședința în alt stat membru sau în cazul transferului către o societate al activelor și pasivelor afectate exercitării unei activități economice sau profesionale de către o persoană fizică în cazul în care societatea careia și-au fost transferate activele și pasivele are sediul sau conducerea efectivă în alt stat.

8 Republica Portugheză a răspuns la scrisoarea de punere în întârziere respectivă printr-o scrisoare din 15 mai 2009, contestând poziția Comisiei.

9 Întrucât a considerat neconvincător acest răspuns, Comisia a emis, la 3 noiembrie 2009, un aviz motivat în care a apreciat că Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin prin adoptarea și menținerea dispozițiilor articolelor 10 și 38 din CIRS, în temeiul cărora un contribuabil care și-a transferat reședința în alt stat membru sau care efectuează un transfer de active și de pasive afectate unei activități desfășurate pe cont propriu în schimbul participațiilor la o societate cu sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat trebuie să includă orice venit neafectat în baza impozabilă a ultimului exercițiu financiar în care încă este considerat contribuabil rezident. Comisia a invitat de asemenea statul membru menționat să ia măsurile necesare pentru a se conforma avizului motivat respectiv în termen de două luni de la primirea acestuia.

10 Republica Portugheză a răspuns la avizul motivat menționat apreciind că motivele Comisiei erau nefondate.

11 La 28 octombrie 2011, Comisia i?a adresat acesteia o scrisoare de punere în întârziere complementar?, în care această institu?ie a f?cut trimitere la versiunea actualizat? a articolului 10 alineatul 9 litera a) din CIRS, ar?tând totodat? c? pozi?ia sa exprimat? în scrisoarea de punere în întârziere ?i în avizul motivat r?mânea neschimbat?. În plus, ea ?i?a men?inut pozi?ia cu privire la articolul 38 din CIRS, astfel cum reie?ea din scrisoarea de punere în întârziere ?i din avizul motivat.

12 În urma r?spunsului Republicii Portugheze la scrisoarea de punere în întârziere complementar? men?ionat?, în care acest stat membru continua s? considere c? motivele Comisiei erau nefondate, Comisia i?a adresat statului membru respectiv, la 22 noiembrie 2012, un aviz motivat suplimentar, în care, pe de o parte, ?i?a reiterat motivul întemeiat pe faptul c? articolele 10 ?i 38 din CIRS încalc? articolele 21, 45 ?i 49 TFUE, precum ?i articolele 28 ?i 31 din Acordul privind SEE ?i, pe de alt? parte, a solicitat acestui stat membru s? se conformeze avizului motivat suplimentar respectiv în termen de dou? luni.

13 Întrucât, în r?spunsul s?u din 23 ianuarie 2013, Republica Portughez? a reiterat faptul c? pozi?ia Comisiei era eronat?, aceasta din urm? a decis s? introduc? prezenta ac?iune.

### III – Cu privire la ac?iune

#### A – Cu privire la pretinsa lips? de precizie ?i de rigoare în delimitarea obiectului litigiului

##### 1. Argumenta?ia p?r?ilor

14 F?r? a ridica în mod formal o excep?ie de inadmisibilitate a ac?iunii, Republica Portughez? arat? c? modific?rile aduse de Comisie concluziilor care figureaz? în cererea introductiv? în raport cu cele care figureaz? în avizul motivat ?i în avizul motivat suplimentar dep??esc limitele unor simple preciz?ri ?i constituie modific?ri substan?iale ale obiectului ini?ial al litigiului, astfel cum acesta reiese din avizele motivate respective. Astfel, potrivit acestui stat membru, motivele care figureaz? în avizele motivate men?ionate nu corespundeau textului articolelor 10 ?i 38 din CIRS, dispozi?ii pe care s?a întemeiat totu?i Comisia, astfel încât nu putea fi luat? în considerare nicio situa?ie de neîndeplinire a obliga?iilor.

15 Comisia subliniaz? c? a adus modific?ri minore concluziilor cererii sale introductive în raport cu cele care figurau în avizul s?u motivat suplimentar, pentru a introduce preciz?rile transmise de Republica Portughez? în cursul procedurii administrative ?i în special în r?spunsul s?u la avizul motivat suplimentar. Ea apreciaz? c? aceste modific?ri nu schimb? cu nimic sensul ?i con?inutul motivelor invocate împotriva acestui stat membru ?i c? dreptul la ap?rare al statului membru men?ionat a fost respectat întocmai.

##### 2. Aprecierea Cur?ii

16 Trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, de?i este adev?rat c? obiectul ac?iunii introduse în temeiul articolului 258 TFUE este stabilit în procedura precontencioas? prev?zut? la această dispozi?ie ?i c?, în consecin??, avizul motivat al Comisiei ?i ac?iunea trebuie s? se întemeieze pe motive identice, această cerin?? nu poate totu?i merge pân? la a impune în orice situa?ie existen?a unei identit??i perfecte în formularea acestora, din moment ce obiectul litigiului nu a fost extins sau modificat. Astfel, Comisia î?i poate preciza motivele ini?iale în cererea sa introductiv?, cu condi?ia totu?i s? nu modifice obiectul litigiului (a se vedea Hot?rârea din 21 ianuarie 2016, Comisia/Cipru, C?515/14, EU:C:2016:30, punctele 12 ?i 13, precum ?i jurispruden?a citat?).

17 În spe??, Comisia a precizat în mod clar, atât în cadrul procedurii precontencioase, cât și în fa?a Cur?ii, c? repro?eaz? Republicii Portugheze c?, prin adoptarea și prin men?inerea în vigoare a articolelor 10 și 38 din CIRS, nu și-a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE, precum și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE.

18 În plus, coroborarea dispozitivului avizului motivat și al avizului motivat suplimentar cu articolele 10 și 38 din CIRS permitea Republicii Portugheze să în?eleag?, pe de o parte, care sunt situa?iile prev?zute de dispozi?iile în discu?ie pe care Comisia le?a avut în vedere în aceste avize motivate și, pe de alt? parte, consecin?ele juridice care decurg din dispozi?iile men?ionate pentru aceste situa?ii și pe care această institu?ie le?a considerat contrare dreptului Uniunii.

19 Prin urmare, Comisia nici nu a extins, nici nu a modificat obiectul ac?iunii astfel cum acesta a fost delimitat de procedura precontencioasă.

20 În aceste condi?ii, argumentul Republicii Portugheze întemeiat pe pretinsa lips? de precizie și de rigoare în delimitarea obiectului litigiului nu poate repune în discu?ie admisibilitatea ac?iunii și, prin urmare, trebuie să fie respins.

#### B – *Cu privire la fond*

21 Pe de o parte, Comisia imput? Republicii Portugheze c?, prin adoptarea și prin men?inerea articolului 10 din CIRS, în temeiul căruia un contribuabil care efectuează un schimb de participa?ii sociale și care își transfer? re?edin?a în alt stat membru sau în alt stat al Spa?iului Economic European (SEE) trebuie să includ?, în legătur? cu opera?iunile în discu?ie, orice venit neafectat în baza impozabil? a ultimului exerci?iu financiar în care înc? este considerat contribuabil rezident, nu și-a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE.

22 Pe de alt? parte, Comisia imput? acestui stat membru c?, prin adoptarea și prin men?inerea articolului 38 din CIRS, în temeiul căruia un contribuabil care efectuează un transfer de active și de pasive afectate unei activit?i desf?urate pe cont propriu în schimbul participa?iilor la o societate cu sediul sau conducerea efectiv? pe teritoriul unui alt stat membru sau al unui alt stat al SEE nu poate beneficia de o amânare a impozit?rii pentru opera?iunea în cauz?, nu și-a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE și al articolului 31 din Acordul privind SEE.

23 Aceste motive trebuie să fie examinate separat.

1. Cu privire la plusvalorile rezultate din schimbul de participa?ii sociale

a) Argumenta?ia p?r?ilor

24 Comisia arată c?, în materie de impozitare a plusvalorilor rezultate din schimbul de participa?ii sociale, articolul 10 din CIRS rezerv? un tratament fiscal dezavantajos contribuabililor care p?r?esc teritoriul portughez în raport cu cei care își p?strează re?edin?a în Portugalia. Astfel, prin simplul transfer al re?edin?ei sale în afara Portugaliei, un ac?ionar sau un asociat ar fi obligat la plata unui impozit pe plusvalorile în discu?ie, corespunzător diferen?ei dintre valoarea real? a ac?iunilor primite și valoarea de achizi?ie a celor vechi. În schimb, dacă acest ac?ionar sau asociat își p?strează re?edin?a în Portugalia, valoarea participa?iilor sociale primite ar echivala cu cea a participa?iilor cesionate. Astfel, în cazul men?inerii re?edin?ei în Portugalia, ac?ionarul sau asociatul nu ar fi impozitat decât la momentul cesion?rii definitive a p?r?ilor sociale primite, mai pu?in în cazul unei pl?i suplimentare în numerar.

25 Comisia consider? că avantajul amân?rii impozit?rii plusvalorilor rezultate dintr-un schimb

de participații sociale în cazul contribuabililor cu reședința pe teritoriul portughez creează o diferență de tratament între aceștia și contribuabilii care decid să își transfere reședința în alt stat membru sau în alt stat al SEE, fapt care nu este compatibil nici cu articolele 21, 45 și 49 TFUE nici cu articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE.

26 În această privință, ea se întemeiază pe Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), și pe Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), care se referă la impozitarea la ieșire a persoanelor fizice, pe care le consideră aplicabile în speță. În schimb, potrivit Comisiei, Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), prin care Curtea a recunoscut pentru prima dată că o legislație națională în materia impozitării la ieșire poate fi justificată de obiectivul de asigurare a repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, nu poate fi aplicabilă în speță, întrucât se raportează numai la impozitarea persoanelor juridice.

27 Deși Comisia recunoaște legitimitatea obiectivului urmărit de legiuitorul portughez de a asigura eficiența regimului fiscal, ea consideră că dispoziția națională în cauză nu este proporțională, întrucât dreptul Uniunii și în special Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), precum și Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de taxe, impozite, drepturi și alte măsuri (JO 2010, L 84 p. 1) prevede deja mecanisme de informare între autoritățile competente ale statelor membre și de asistență reciprocă în materie de recuperare a impozitelor care permit atingerea acestui obiectiv fără a se recurge la restricții privind libertățile fundamentale consacrate de Tratatul FUE.

28 În plus, Republica Portugheză ar putea, spre exemplu, să îi solicite contribuabilului care părăsește teritoriul portughez să comunice în mod regulat informații cu privire la plățile sociale primite, pentru a verifica dacă acesta mai este deținător. Astfel, impozitarea ar putea afecta plusvalorile numai în momentul în care contribuabilul care a părăsit teritoriul portughez a cesionat participațiile sociale primite.

29 Republica Portugheză consideră că articolul 10 din CIRS nu încalcă articolele 21, 45 și 49 TFUE și nici articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE. Situația foarte limitată la care s-ar referi dispoziția CIRS în cauză ar privi, astfel, sfârșitul amânării impunerii plusvalorilor efectiv realizate în cadrul unui schimb anterior de plăți sociale, prin transferul reședinței contribuabilului în afara teritoriului portughez. Prin urmare, Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), care se raporta la impozitarea plusvalorilor care nu au fost încă realizate în cazul transferului domiciliului fiscal al unui contribuabil în alt stat membru, nu ar fi aplicabilă în prezenta cauză.

30 Potrivit Republicii Portugheze, o eventuală restricție a liberei circulații rezultată din articolul 10 din CIRS este justificată, mai întâi, de obiectivul privind garantarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale, obiectiv recunoscut de Curte în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 45). Ea subliniază că, în temeiul aplicării combinate a legislației naționale și a convențiilor de prevenire a dublei impuneri încheiate de ea însăși cu toate statele membre, competența de a impozita plusvalorile rezultate din schimbul de participații sociale aparține în principiu exclusiv statului membru de reședință al contribuabilului care cesionează participațiile sociale, și anume, în speță, Republicii Portugheze. Prin urmare, Republica Portugheză apreciază că reținerea unei obligații de a nu impozita asemenea plusvalori în cazul transferului reședinței contribuabilului în alt stat ar determina o să își piardă definitiv dreptul de a impozita aceste plusvalori, compromițându-i astfel dreptul de a-și exercita



competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 42, și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, punctul 58).

31 Republica Portugheză invocă, în continuare, motive legate de coerența sistemului fiscal. Potrivit acestui stat membru, în speță există o legătură directă între un avantaj fiscal și compensarea unui astfel de avantaj cu o prelevare fiscală determinată, întrucât obiectivul dispoziției în cauză este să se evite ca avantajul fiscal acordat contribuabilului sub forma unei amânări a impozitării plusvalorilor realizate să facă ulterior imposibilă impozitarea efectivă a acestor plusvalori pe teritoriul portughez. Astfel, pentru buna funcționare a regimului de amânare a impozitării anumitor active ar fi esențial ca acordarea avantajului fiscal la un moment determinat să corespundă unei impozitări efective a acestor active la un moment ulterior.

32 În sfârșit, Republica Portugheză invocă justificarea întemeiată pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale și a combaterii fraudei și a evaziunii fiscale.

33 Republica Federală Germania apreciază că posibilă restricție privind libera circulație care rezultă din articolul 10 din CIRS este justificată, în măsura în care acest articol urmărește să impoziteze beneficiile generate pe teritoriul portughez înainte ca Republica Portugheză să își piardă competența de impozitare. Potrivit Republicii Federale Germania, principiile stabilite de Curte în Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 45), sunt valabile indiferent dacă este vorba despre un regim de impozitare la ieșire aplicabil persoanelor fizice sau juridice.

#### b) Aprecierea Curții

34 Trebuie să se examineze regimul fiscal prevăzut la articolul 10 din CIRS în raport cu articolele 21, 45 și 49 TFUE, înainte de a se examina în raport cu articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE.

#### i) Cu privire la motivele întemeiate pe încălcare articolelor 21, 45 și 49 TFUE

35 Potrivit jurisprudenței Curții, articolul 21 TFUE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la libera circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică la articolul 45 TFUE în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor și la articolul 49 TFUE în ceea ce privește libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 49 și jurisprudența citată).

36 În consecință, regimul fiscal în cauză trebuie examinat în raport cu articolele 45 și 49 TFUE înainte ca acesta să fie examinat în raport cu articolul 21 TFUE în ceea ce privește persoanele care se deplasează dintr-un stat membru în altul în scopul de a se instala în statul respectiv din motive care nu sunt legate de exercitarea unei activități economice.

#### – Cu privire la existența unor restricții privind articolele 45 și 49 TFUE

37 Ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor urmărește facilitarea exercitării de activități profesionale de orice natură de către resortisanții Uniunii pe întreg teritoriul acesteia și se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 51 și jurisprudența citată).

38 Chiar dacă, potrivit modului de redactare a dispozițiilor menționate, acestea urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, trebuie să se constate că, în

acest context, resortisan?ii statelor membre dispun în special de dreptul, izvorât direct din tratat, de a??i p??r?si statul de origine pentru a se deplasa pe teritoriul unui alt stat membru ?i de ?edere pe teritoriul aceluia stat pentru a desf??ura o activitate economic? (Hot??rârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C??269/09, EU:C:2012:439, punctul 52 ?i jurispruden?a citat?).

39 Dispozi?iile care împiedic? sau descurajeaz? un resortisant al unui stat membru s? î?i p??r?seasc? statul de origine pentru a??i exercita fie dreptul la liber? circula?ie, fie libertatea de stabilire constituie, prin urmare, obstacole în calea acestei libert??i, chiar dac? se aplic? independent de cet??enia resortisantului în cauz? (a se vedea în acest sens Hot??rârea din 27 septembrie 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punctul 16, precum ?i Hot??rârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C??269/09, EU:C:2012:439, punctul 53 ?i jurispruden?a citat?).

40 De altfel, potrivit de asemenea unei jurispruden?e constante, trebuie considerate restric?ii privind libera circula?ie a persoanelor ?i libertatea de stabilire toate m?surile care interzic, îngreuneaz? sau fac mai pu?in atractiv? exercitarea respectivei libert??i (a se vedea Hot??rârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C??269/09, EU:C:2012:439, punctul 54 ?i jurispruden?a citat?).

41 În spe??, articolul 10 alineatul 8 din CIRS prevede c?, în cazul unui schimb de participa?ii sociale, atribuirea, ca urmare a acestui schimb, a unor titluri care reprezint? capitalul social al societ??ii c?tre asocia?ii societ??ii dobândite nu conduce la impozitarea acestora din urm? în cazul în care continu? s? valorifice, în scopuri fiscale, noile participa?ii sociale la nivelul celor vechi, f??r? a aduce atingere impozit?rii referitoare la valorile în numerar care le sunt eventual atribuite. Dup? cum a confirmat Republica Portughez? în ?edin??, impozitul pe plusvalorile rezultate dintr?un asemenea schimb nu este încasat de la contribuabil decât în cazul unei cesion?ri definitive a participa?iilor primite prin acest schimb ?i la momentul acesteia.

42 Prin derogare de la această norm?, articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS le impune contribuabililor care î?i transfer? re?edin?a în alt stat decât Republica Portughez? s? includ? în venitul impozabil aferent anului civil în cursul c?ruia a avut loc acest transfer cuantumul care, în temeiul articolului 10 alineatul 8 din CIRS, nu fusese impozitat în urma schimbului participa?iilor sociale.

43 Prin urmare, în timp ce contribuabilii care continu? s? locuiesc? pe teritoriul portughez beneficiaz? de o amânare a impozit?rii plusvalorilor rezultate din schimbul de participa?ii sociale pân? la cesionarea ulterioar? a participa?iilor sociale primite în urma schimbului, contribuabilii care î?i transfer? re?edin?a în afara teritoriului portughez sunt obliga?i, în urma acestui transfer, s? achite imediat impozitul pe plusvalorile rezultate din acest schimb.

44 Această diferen?? de tratament în ceea ce prive?te momentul impozit?rii plusvalorilor în discu?ie constituie un dezavantaj în materie de trezorerie pentru contribuabilul care dore?te s? î?i transfere re?edin?a în afara teritoriului portughez, în raport cu un contribuabil care î?i p??streaz? re?edin?a pe acest teritoriu. Astfel, în timp ce primul devine, prin simplul fapt al acestui transfer, obligat la plata unui impozit pe o plusvaloare care nu este înc? realizat? ?i de care, prin urmare, nu dispune, cel de al doilea va trebui s? achite impozitul datorat în momentul ?i în m?sură în care plusvalorile au fost efectiv realizate (a se vedea prin analogie Hot??rârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C??9/02, EU:C:2004:138, punctul 46).

45 În această privință, din jurisprudența Curții rezultă că excluderea unui avantaj de trezorerie într-o situație transfrontalieră, deși este acordat pe teritoriul național într-o situație similară, constituie o restricție privind libera circulație a lucrătorilor și libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctele 59 și 61).

46 Or, din elementele dosarului nu reiese că această diferență de tratament poate fi explicată printr-o diferență de situație obiectivă și, pe de altă parte, Republica Portugheză nici nu a susținut în fața Curții că situația sa ar prezenta în acest fel. Astfel, cu privire la legislația unui stat membru care urmărește să impoziteze plusvalorile realizate pe teritoriul său, situația unei persoane care își transferă reședința din statul membru respectiv în alt stat membru este similară cu cea a unei persoane care își părăsește reședința în primul stat membru, în ceea ce privește impozitarea plusvalorilor aferente activelor care au fost realizate în primul stat membru anterior transferului de reședință (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 38).

47 Prin urmare, diferența de tratament la care este supus, în materie de impozitare a plusvalorilor rezultate din schimbul de participații sociale, în temeiul articolului 10 alineatul 9 litera a) din CIRS, un contribuabil care își transferă reședința în afara teritoriului portughez în raport cu un contribuabil care își părăsește reședința pe acest teritoriu constituie o restricție privind libera circulație a lucrătorilor și libertatea de stabilire, în sensul articolelor 45 și 49 TFUE.

– Cu privire la justificarea restricțiilor privind libertățile consacrate la articolele 45 și 49 TFUE

48 Trebuie să se examineze dacă restricția privind libertățile consacrate la articolele 45 și 49 TFUE, care rezultă de la articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS, este justificată de motive imperative de interes general. În plus, într-un asemenea caz, ar trebui ca aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Comisia/Suedia, C-104/06, EU:C:2007:40, punctul 25, și Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 42).

49 În această privință trebuie amintit că statul membru este cel cărui îi revine obligația de a demonstra, pe de o parte, că reglementarea sa răspunde unui obiectiv de interes general și, pe de altă parte, că reglementarea respectivă este conformă principiului proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 septembrie 2007, Comisia/Italia, C-260/04, EU:C:2007:508, punctul 33 și jurisprudența citată).

50 Republica Portugheză invocă justificări întemeiate, în primul rând, pe necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, în conformitate cu principiul teritorialității, în al doilea rând, pe necesitatea de a păstra coerența regimului fiscal și, în al treilea rând, pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale, precum și a combaterii fraudei și a evaziunii fiscale.

51 În ceea ce privește, în primul rând, obiectivul care constă în asigurarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, este necesar să se amintească, pe de o parte, că acesta constituie un obiectiv legitim recunoscut de Curte și că, pe de altă parte, reiese dintr-o jurisprudență constantă 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 elimina dubla impunere (Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 64 și jurisprudența citată).

52 Cu toate acestea, Comisia arată că Republica Portugheză nu se poate întemeia pe Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), pentru a justifica restricția privind libertățile fundamentale prin necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, din moment ce această hotărâre se referă la impozitarea societăților, iar nu la cea a persoanelor fizice, cu privire la plusvalorile latente. Ea consideră, dimpotrivă, că Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), și Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525) – care se refereau la impozitarea plusvalorilor latente ale persoanelor fizice în cazul transferului reședinței lor de pe teritoriul unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru, – sunt cele pertinente în prezentul context.

53 Or, deși Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), a fost într-adevăr pronunțată în contextul impozitării plusvalorilor societăților, totuși Curtea a transpus ulterior principiile rezultate din această hotărâre și în contextul impozitării plusvalorilor persoanelor fizice (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctele 75-78), și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctele 65-67).

54 În această privință, este lipsit de relevanță faptul că în aceste două hotărâri era vorba despre plusvalorile realizate, iar nu despre plusvalorile latente, ca în speță. Astfel, ceea ce contează este faptul că, în ceea ce privește oricare dintre aceste plusvalori, operațiunile similare realizate în cadrul pur intern al unui stat membru nu ar fi determinat impozitarea imediată a acestor plusvalori, spre deosebire de cazul unei operațiuni transfrontaliere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 71).

55 În definitiv, în măsura în care Comisia pune la îndoială legitimitatea obiectivului care urmărește asigurarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre în ceea ce privește impozitarea la ieșire a persoanelor fizice pe plusvalorile latente, pentru motivul că eventualele pierderi realizate după transferul reședinței în alt stat membru nu pot fi deduse de acestea în acel alt stat membru, este suficient să se amintească faptul că Curtea a statuat deja că eventuala neluare în considerare a pierderilor de către statul membru gazdă nu impune nicio obligație, pentru statul membru de origine, de a reevalua, la momentul cesionării definitive a noilor participații sociale, o datorie fiscală care a fost stabilită definitiv la momentul la care contribuabilul, din cauza transferului reședinței sale, a încetat să mai fie supus la plata impozitului în statul membru de origine (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 61).

56 Prin urmare, nu există niciun motiv obiectiv pentru a face distincție, în scopul justificării întemeiate pe obiectivul care constă în asigurarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, între impozitarea la ieșire a persoanelor fizice și cea a persoanelor juridice cu privire la plusvalorile latente.

57 În continuare, trebuie arătat că articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS este apt să

garanteze menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre în cauză. Astfel, impozitul pe bilanșul contabil final la data transferului reședinței următoare se supune impozitului pe profit din statul membru de origine plus valorile nerealizate, create în cadrul competenței fiscale a acestui stat membru, înainte de transferul reședinței respective. Plusvalorile realizate ulterior acestui transfer sunt impozabile numai în statul membru gazd în care au fost create, ceea ce permite evitarea unei duble impuneri a acestora (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 48).

58 În ceea ce privește aspectul dacă această dispoziție – care prevede, la momentul transferului reședinței contribuabilului de pe teritoriul portughez către un alt stat, impozitarea imediată a plusvalorilor latente rezultate dintr-un schimb de participații sociale – nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul privind repartizarea competenței de impozitare, trebuie amintit că, în Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 52), Curtea a statuat deja că o reglementare a unui stat membru care impune perceperea imediată a impozitului pe plusvalorile latente aferente elementelor de patrimoniu ale unei societăți care își transferă sediul administrativ efectiv în alt stat membru, chiar în momentul transferului respectiv, este disproporționată, din cauza existenței unor măsuri care ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât plata imediată a acestui impozit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 85, precum și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 67 și jurisprudența citată).

59 În această privință, Curtea a considerat 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 și, pe de altă parte, amânarea plății impozitului respectiv și, după caz, a dobânzilor potrivit reglementării naționale aplicabile ar constitui o măsură care ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât perceperea imediată a impozitului menționat (a se vedea Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 85, precum și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 67 și jurisprudența citată). În plus, Curtea a admis că statului membru în cauză îi era permis să țină cont și de riscul privind neplata impozitului, care crește pe măsura trecerii timpului, în cadrul reglementării sale naționale aplicabile plății amânate a datoriilor fiscale, prin măsuri precum constituirea unei garanții bancare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 74).

60 Având în vedere jurisprudența citată la cele două puncte anterioare, este necesar să se constate că articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legat de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre, întrucât dispozițiile pertinente ale dreptului național nu îi oferă contribuabilului care își transferă reședința de pe teritoriul portughez în alt stat membru posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediată a impozitului pe plusvalorile rezultate dintr-un schimb de participații sociale și, pe de altă parte, amânarea plății impozitului respectiv, care este în mod necesar însoțită de o sarcină administrativă pentru contribuabil, legată de monitorizarea activelor transferate și de o garanție bancară (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 74).

61 Prin urmare, necesitatea de a asigura repartizarea competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica restricția privind libertățile consacrate la articolele 45 și 49 TFUE care rezultă de la articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS.

62 În ceea ce privește, în al doilea rând, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține

coerența regimului fiscal național, trebuie amintit că Curtea a admis-o ca fiind un motiv imperativ de interes general. Pentru ca un argument întemeiat pe o astfel de justificare să poată fi acceptat, Curtea a cerut să se dovedească existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 74 și jurisprudența citată).

63 În speță, Republica Portugheză susține că dispoziția națională în discuție este necesară pentru a garanta această coerență, dat fiind că avantajul fiscal acordat sub forma unei amânări a impozitării ia sfârșit atunci când impozitarea ulterioară devine imposibilă, întrucât contribuabilul beneficiar își pierde calitatea de rezident pe teritoriul portughez. Or, potrivit acestui stat membru, pentru buna funcționare a sistemului de amânare a impozitării este esențial să existe o corespondență, cu privire la același contribuabil și la aceeași impozitare, între acordarea unui avantaj fiscal sub forma unei amânări a impozitării și impozitarea efectivă a plusvalorilor la un moment ulterior.

64 În această privință, trebuie să se constate că Republica Portugheză nu a demonstrat că există o legătură directă între avantajul fiscal prevăzut la articolul 10 alineatul 8 din CIRS și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată. Astfel, deși, într-o situație transfrontalieră, prevăzută la articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS, avantajul fiscal acordat în conformitate cu articolul 10 alineatul 8 din CIRS este compensat printr-o prelevare fiscală, întrucât quantumul impozitului datorat este în mod necesar perceput la momentul transferului reședinței contribuabilului în afara teritoriului portughez, altfel stau lucrurile într-o situație strict internă, prevăzută la articolul 10 alineatul 8 din CIRS. Astfel, din examinarea acestei dispoziții reiese că plata impozitului pe plusvalorile rezultate dintr-un schimb de participații sociale nu intervine decât în eventuala ipoteză a unei cesiuni definitive a participațiilor sociale primite în urma acestui schimb. După cum a subliniat avocatul general la punctul 60 din concluzii, cât timp nu cesionează participațiile sociale primite, un contribuabil care își părăsește reședința pe teritoriul portughez poate continua să invoce beneficiul unui avantaj fiscal acordat la articolul 10 alineatul 8 din CIRS, făcând astfel ca o percepere viitoare a impozitului să devină doar eventuală în privința sa. Prin urmare, pretinsa legătură dintre avantajul acordat contribuabilului și impozitarea acestuia nu este certă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C-345/05, EU:C:2006:685, punctul 27).

65 În consecință, trebuie să se respingă argumentul Republicii Portugheze potrivit căruia dispoziția în discuție este justificată în mod obiectiv prin necesitatea de a menține coerența regimului fiscal național.

66 În ceea ce privește, în al treilea rând, justificarea întemeiată pe eficacitatea controalelor fiscale și pe combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, trebuie să se constate că Republica Portugheză, în memoriul său în apărare, s-a limitat să menționeze această justificare fără să îi consacre vreo explicație.

67 Prin urmare, o asemenea justificare nu poate fi reținută.

68 În aceste condiții, este necesar să se constate că articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS reprezintă o restricție interzisă de articolele 45 și 49 TFUE și că motivul Comisiei întemeiat pe neîndeplinirea obligațiilor care revin statului membru în cauză în temeiul acestor articole din Tratatul FUE este întemeiat.

– Cu privire la motivul întemeiat pe încălcarea articolului 21 TFUE

69 Cu privire la competenții Uniunii care intenționează să se deplaseze în interiorul Uniunii pentru

motive care nu sunt legate de desfășurarea unei activități economice, se impune aceeași concluzie pentru identitate de motive în ceea ce privește motivul întemeiat pe încălcarea articolului 21 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 91).

ii) Cu privire la existența unei restricții privind articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE

70 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că dispozițiile articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE sunt analoge cu cele ale articolelor 45 și 49 TFUE (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 95).

71 Desigur, jurisprudența Uniunii referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul libertăților garantate de Acordul privind SEE, deoarece exercitarea acestor din urmă libertăți se înscrie într-un context juridic diferit (Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 81 și jurisprudența citată).

72 În speță, Republica Portugheză nu a precizat însă motivele pentru care considerațiile referitoare la lipsa justificării restricțiilor privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat, care a condus la constatările de la punctele 61, 65 și 66 din prezenta hotărâre, nu se pot aplica în același fel libertăților garantate prin Acordul privind SEE.

73 În aceste condiții, este necesar să se constate că articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS reprezintă o restricție interzisă de articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE și că motivul Comisiei întemeiat pe neîndeplinirea obligațiilor care revin statului membru în cauză în temeiul dispozițiilor menționate din Acordul privind SEE este întemeiat.

2. Cu privire la transferul către o societate a întregului patrimoniu afectat unei activități desfășurate pe cont propriu

a) Argumentația părților

74 Comisia susține că, în cazul transferului de active și de pasive de către o persoană fizică unei societăți în schimbul unor participații sociale, articolul 38 din CIRS rezervă un tratament fiscal diferit după cum transferul este efectuat către o societate care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez sau către o societate care are sediul sau conducerea efectivă în afara acestui teritoriu. Astfel, în primul caz, impozitarea plusvalorilor nu ar avea loc decât în momentul în care aceste active și pasive au fost cesionate de societatea care le-a primit, dacă sunt îndeplinite și alte condiții. În schimb, în al doilea caz, impozitarea plusvalorilor ar fi imediată. Comisia consideră că Republica Portugheză ar trebui să aplice aceeași normă indiferent dacă societatea creia i-au fost transferate activele și pasivele are sau nu are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez.

75 Ea consideră, prin urmare, că articolul 38 din CIRS este contrar articolului 49 TFUE și articolului 31 din Acordul privind SEE și, pentru rațiunile prezentate în cadrul motivului său referitor la articolul 10 din CIRS, depune ceea ce este necesar pentru a asigura eficacitatea regimului fiscal. Astfel, Republica Portugheză ar putea, spre exemplu, să solicite în mod regulat, în temeiul Directivei 2011/16, informații autorităților competente din statul membru în care se află sediul sau conducerea efectivă a societății destinate a transferului de active și pasive, pentru a verifica dacă aceasta încalcă le mai deține. Potrivit Comisiei, plusvalorile în cauză trebuie impozitate doar atunci când se dovedește că activele și pasivele transferate au fost cesionate de această societate. În plus, Comisia face trimitere la Directiva 2010/24, care ar fi de asemenea pertinentă în situații în care nu a fost achitat impozitul pe plusvalori.

76 Republica Portugheză arată că articolul 38 din CIRS prevede amânarea impozitării câștigurilor de capital legate de constituirea de societăți comerciale sau de participarea majoritară în societăți deja existente prin aportul întregului patrimoniu afectat exercitării unei activități antreprenoriale sau profesionale a unei persoane fizice. Obiectivul acestei dispoziții ar fi să permită modificarea formei juridice în care este desfășurată o activitate economică, fără a supune unei impozitări plusvalorile rezultate din aportul de patrimoniu la momentul acestui aport. Beneficiul unei amânări a impozitării până la momentul cesionării ulterioare a elementelor patrimoniale transferate, sub rezerva respectării de către societatea cesionară a anumitor cerințe în materie de înregistrare contabilă a elementelor patrimoniale transferate, ar permite să se garanteze respectarea principiului continuității economice, astfel încât să poată fi asigurat impozitarea veniturilor corespunzătoare. Condiția privind locul sediului sau al conducerii efective a societății cesionare ar fi necesară pentru a se asigura, în lipsa unor măsuri de armonizare, respectarea principiului continuității economice și impozitarea ulterioară a elementelor de activ sau pasiv transferate, dat fiind că competența fiscală aferentă impozitării unei societăți care are sediul sau conducerea efectivă în afara teritoriului portughez nu revine Republicii Portugheze, ci statului pe teritoriul căruia această societate are sediul sau conducerea efectivă.

77 Măsura în discuție ar fi, așadar, conformă principiului fiscal al teritorialității și ar fi justificată de necesitatea de a garanta repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

#### b) Aprecierea Curții

78 Trebuie să se examineze regimul fiscal prevăzut la articolul 38 din CIRS în raport cu articolul 49 TFUE, înainte de a-l examina în raport cu articolul 31 din Acordul privind SEE.

#### i) Cu privire la motivul întemeiat pe încălcarea articolului 49 TFUE

79 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, într-un domeniu de aplicare al articolului 49 TFUE orice rezident al unui stat membru, oricare ar fi cetățenia sau naționalitatea acestuia, care deține în capitalul unei societăți stabilite în alt stat membru o participație care îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și care îi permite să stabilească activitățile acesteia (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punctul 21 și jurisprudența citată).

80 În speță, trebuie să se constate că beneficiul amânării impozitării prevăzut la articolul 38 alineatul 1 din CIRS este subordonat, în temeiul literei b) a aceleiași dispoziții, condiției ca persoana fizică ce efectuează transferul întregului patrimoniu afectat desfășurării unei activități antreprenoriale și profesionale către o societate să dețină cel puțin 50 % din capitalul acesteia.



81 În consecință, articolul 38 alineatul 1 din CIRS intră sub incidența libertății de stabilire.

82 Această dispoziție prevede că nu este necesar să se stabilească un rezultat impozabil prin realizarea capitalului social care rezultă din transferul întregului patrimoniu afectat desfășurării unei activități antreprenoriale și profesionale de către o persoană fizică, dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 38 alineatul 1 literele a)-e) din CIRS. În conformitate cu articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS, este necesar ca entitatea care i se transmite patrimoniul în cauză să fie o societate care are sediul social și conducerea efectivă pe teritoriul portughez. După cum a confirmat Republica Portugheză în decizie, într-un asemenea caz, impozitul este perceput de la societatea cesionară la momentul cesiunii ulterioare a elementelor patrimoniului în cauză. În schimb, dacă societatea cesionară nu are sediul social și conducerea efectivă pe teritoriul portughez, persoana fizică care efectuează transferul nu beneficiază de avantajul fiscal prevăzut la articolul 38 alineatul 1 din CIRS și este obligată, așadar, imediat la plata impozitului pe plusvaloare.

83 Prin urmare, în cazul persoanelor fizice care transferă întregul patrimoniu în cauză unei societăți care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez, impozitul pe plusvalori va trebui să fie achitat de societatea cesionară la momentul cesiunii ulterioare a elementelor acestui patrimoniu, în timp ce persoanele fizice care transferă întregul patrimoniu menționat unei societăți care are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat decât Republica Portugheză devin obligate la plata impozitului pe plusvalori la momentul acestui transfer.

84 Este necesar să se constate că un astfel de regim fiscal creează un dezavantaj în materie de trezorerie pentru un contribuabil care transferă întregul patrimoniu în cauză unei societăți care are sediul sau conducerea efectivă în afara teritoriului portughez în raport cu un contribuabil care transferă același patrimoniu unei societăți care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez și, prin urmare, constituie o restricție privind exercitarea dreptului de stabilire în sensul jurisprudenței amintite la punctele 37-40 din prezenta hotărâre.

85 Pe de altă parte, din elementele dosarului nu reiese că această diferență poate fi explicată printr-o diferență de situație obiectivă și, de altfel, Republica Portugheză nici nu a susținut în fața Curții că situația sa ar prezenta în acest fel.

86 Pentru a justifica restricția privind libertatea de stabilire garantată de tratat rezultat din dispoziția în discuție, Republica Portugheză invocă, pe de o parte, necesitatea de a asigura repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, conform principiului teritorialității, și, pe de altă parte, necesitatea de a garanta continuitatea economică.

87 În ceea ce privește, pe de o parte, obiectivul care constă în asigurarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, trebuie să se constate, având în vedere cele arătate la punctul 59 din prezenta hotărâre, că articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit, din cauza existenței unor măsuri care aduc o atingere mai redusă libertății de stabilire decât o impozitare imediată.

88 În aceste condiții, restricția privind libertatea de stabilire rezultat din articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS nu poate fi justificată prin necesitatea de a asigura repartizarea competenței de impozitare între statele membre.

89 În ceea ce privește, pe de altă parte, justificarea întemeiată pe necesitatea de a garanta continuitatea economică, Republica Portugheză invocă necesitatea de a condiționa beneficiul amânării impozitării de îndeplinirea anumitor cerințe de către societatea cesionară în materie de înregistrare contabilă a elementelor patrimoniale transferate. Or, potrivit acestui stat membru,

respectarea unor astfel de cerințe nu poate fi asigurată, în lipsa unor măsuri de armonizare, în cazul societăților care au sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat, întrucât competența în privința acestora nu revine Republicii Portugheze, ci statului de reședință.

90 În această privință, trebuie arătat că cerința ca o societate cesionar să aibă sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez urmează, așadar, în definitiv, asigurarea posibilității statului portughez de a impozita efectiv plusvalorile în cauză. Or, după cum s-a arătat la punctele 87 și 88 din prezenta hotărâre, acest obiectiv nu poate justifica diferența de tratament dintre persoanele fizice după cum acestea transferă întregul patrimoniu în cauză unei societăți care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul Republicii Portugheze sau unei societăți care are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat, întrucât un asemenea obiectiv poate fi asigurat fără a fi necesar să se facă o distincție între o situație strict internă și o situație transfrontalieră. Astfel, pentru motivele indicate la punctele menționate, restricția privind libertatea de stabilire care rezultă de la articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS este disproporționată în raport cu acest obiectiv.

91 În aceste condiții, este necesar să se constate că articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS reprezintă o restricție interzisă de articolul 49 TFUE și că motivul invocat de Comisie privind neîndeplinirea obligațiilor care revin statului membru în cauză în temeiul acestui articol din Tratatul FUE este întemeiat.

ii) Cu privire la motivul întemeiat pe încălcarea articolului 31 din Acordul privind SEE

92 Republica Portugheză nu a precizat motivele pentru care considerațiile referitoare la lipsa justificării restricțiilor privind exercitarea libertății de stabilire garantate de Tratatul FUE, care a condus la constatările de la punctele 87-90 din prezenta hotărâre, nu se pot aplica în același fel libertății de stabilire garantate de Acordul privind SEE.

93 În aceste condiții, este necesar să se constate că articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS reprezintă o restricție interzisă de articolul 31 din Acordul privind SEE și că motivul invocat de Comisie privind neîndeplinirea obligațiilor care revin statului membru în cauză în temeiul articolului menționat din Acordul privind SEE este întemeiat.

94 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că este necesar să se constate că:

– prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a articolului 10 alineatul 9 litera a) din CIRS – în temeiul căruia, în cazul unui contribuabil care își pierde calitatea de rezident pe teritoriul portughez, este necesar să se includă în categoria plusvalorilor, în impozitul pentru anul în care pierde calitatea de rezident, suma care, în temeiul articolului 10 alineatul 8 din codul menționat, nu a fost impozitată în momentul unui schimb de participații sociale –, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE, precum și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE, și

– prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a articolului 38 alineatul 1 litera a) din același cod, care rezervă beneficiul amânării impozitării, prevăzută de această dispoziție, persoanelor fizice care transferă întregul patrimoniu afectat unei activități antreprenoriale și profesionale desfășurate pe cont propriu unei societăți care are sediul social și conducerea efectivă pe teritoriul portughez, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE, precum și al articolului 31 din Acordul privind SEE.

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

95 În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care

cade în pretenții este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?.

96 În speță, întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecat?, iar aceasta a c?zut în pretenții, se impune s? fie obligat? s? suporte, pe lâng? propriile cheltuieli de judecat?, pe cele efectuate de Comisie.

97 Potrivit articolului 140 alineatul (1) din acest regulament, statele membre care au intervenit în litigiu suport? propriile cheltuieli de judecat?. În consecință, Republica Federal? Germania va suporta propriile cheltuieli de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar? și hot?r?te:

**Prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a articolului 10 alineatul 9 litera a) din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice) – în temeiul c?ruia, în cazul unui contribuabil care își pierde calitatea de rezident pe teritoriul portughez, este necesar s? se includ? în categoria plusvalorilor, în impozitul pentru anul în care pierde calitatea de rezident, suma care, în temeiul articolului 10 alineatul 8 din codul menționat, nu a fost impozitat? în momentul unui schimb de participații sociale –, Republica Portughez? nu ?ia îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE, precum și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992. Prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a articolului 38 alineatul 1 litera a) din același cod, care rezerv? beneficiul amânării impozit?rii, prev?zut de această dispoziție, persoanelor fizice care transfer? întregul patrimoniu afectat unei activități antreprenoriale și profesionale desf?urate pe cont propriu unei societăți care are sediul social și conducerea efectiv? pe teritoriul portughez, Republica Portughez? nu ?ia îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE, precum și al articolului 31 din Acordul privind Spațiul Economic European. Oblig? Republica Portughez? s? suporte, în afara propriilor cheltuieli de judecat?, cheltuielile de judecat? efectuate de Comisia European?. Republica Federal? Germania suport? propriile cheltuieli de judecat?.**

1 Limba de procedur?: portugheza.