

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 februarie 2023(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate directă – Impozit pe profit – Articolele 49, 63 și 64 TFUE – Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Cesiune de active în cadrul unui grup de societăți – Societate cu reședință fiscală într-un stat membru care are o societate mamă cu reședință fiscală într-un alt stat membru și o societate soră cu reședință fiscală într-o țară terță – Cesiunea unor drepturi de proprietate intelectuală de la societatea cu reședință fiscală într-un stat membru către societatea sa soră cu reședință fiscală într-o țară terță – Cesiune de la societatea cu reședință fiscală într-un stat membru de acțiuni ale uneia dintre filialele sale către societatea sa mamă cu reședință fiscală într-un alt stat membru – Contraprestație egală cu valoarea de piață a activelor transferate – Scutire fiscală sau impozitare în funcție de statul în care are sediul societatea beneficiară”

În cauza C-707/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], prin decizia din 29 decembrie 2020, primită de Curte la 30 decembrie 2020, în procedura

Gallaher Limited

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din doamna K. Jürimäe, președintă de cameră, și domnii M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (raportor) și M. Gavalec, judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Gallaher Limited, de I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond și E. Buxton, solicitors;
- pentru guvernul Regatului Unit, de L. Baxter, F. Shibli și J. Simpson, în calitate de agenți, asistați de R. Baldry, QC, și B. Elliott, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de P.-J. Loewenthal și W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședință din 8 septembrie 2022,

pronun?? prezenta

Hot?r?re

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 49, 63 ?i 64 TFUE.

2 Aceast? cerere a fost formulat? ?n cadrul unui litigiu ?ntre Gallaher Limited (denumit? ?n continuare „GL”), o societate cu re?edin?a fiscal? ?n Regatul Unit, pe de o parte, ?i Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Administra?ia Fiscal? ?i Vamal?, Regatul Unit, denumit? ?n continuare „administra?ia fiscal?”), pe de alt? parte, ?n leg?tur? cu impunerea unei obliga?ii fiscale ?n privin?a GL, f?r? posibilitatea de a am?na plata impozitului, ?n ceea ce prive?te dou? opera?iuni de cesiune de active c?tre societ??i care nu au re?edin?a fiscal? ?n Regatul Unit ?i care fac parte din grupul de societ??i din care face parte GL.

Cadrul juridic

Acordul de retragere

3 Acordul privind retragerea Regatului Unit al Marii Britanii ?i Irlandei de Nord din Uniunea European? ?i din Comunitatea European? a Energiei Atomice (JO 2020, L 29, p. 7, denumit ?n continuare „Acordul de retragere”) a fost aprobat prin Decizia (UE) 2020/135 a Consiliului din 30 ianuarie 2020 (JO 2020, L 29, p. 1).

4 Potrivit preambulului Acordului de retragere, dreptul Uniunii ?n ansamblul s?u ?nceteaz?, sub rezerva modalit??ilor definite ?n acest acord, s? fie aplicabil Regatului Unit de la data intr?rii ?n vigoare a acordului men?ionat.

5 La articolul 126, Acordul de retragere prevede o perioad? de tranzi?ie, care ?ncepe la data intr?rii ?n vigoare a acestui acord ?i se ?nceie la 31 decembrie 2020, perioad? ?n care dreptul Uniunii este aplicabil ?n Regatul Unit, cu excep?ia cazului ?n care acordul men?ionat prevede altfel.

6 Articolul 86 din Acordul de retragere, intitulat „Cauzele aflate pe rolul Cur?ii de Justi?ie a Uniunii Europene”, prevede la alineatele (2) ?i (3):

„(2) Curtea de Justi?ie a Uniunii Europene este ?n continuare competent? s? se pronun?e cu privire la cererile de decizie preliminar? introduse de instan?e judec?tore?ti din Regatul Unit ?nainte de ?ncheierea perioadei de tranzi?ie.

(3) ?n sensul prezentului capitol, [...] o cerere de decizie preliminar? este considerat? ca fiind introdus? [...] ?n momentul ?n care actul de sesizare a fost ?nregistrat de grefa Cur?ii de Justi?ie [...]”

7 Articolul 89 alineatul (1) din Acordul de retragere prevede:

„Hot?r?rile ?i ordonan?ele Cur?ii de Justi?ie a Uniunii Europene pronun?ate ?nainte de ?ncheierea perioadei de tranzi?ie, precum ?i hot?r?rile ?i ordonan?ele pronun?ate dup? ?ncheierea perioadei de tranzi?ie ?n cadrul procedurilor men?ionate la articolele 86 ?i 87 au caracter obligatoriu ?n toate elementele lor pentru Regatul Unit ?i pe teritoriul acestuia.”

8 Potrivit articolului 185 din Acordul de retragere, acesta a intrat ?n vigoare la 1 februarie 2020.

Dreptul Regatului Unit

9 Potrivit articolelor 2 ?i 5 din Corporation Tax Act 2009 (Legea din 2009 privind impozitul pe

profit, denumit? în continuare „CTA 2009”) ?i articolului 8 din Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Legea din 1992 privind impozitarea plusvalorilor, denumit? în continuare „TCGA 1992”), o societate cu re?edin?a fiscal? în Regatul Unit datoreaz? impozit pe profit pentru toate profiturile (inclusiv plusvalorile) realizate în cursul exerci?iului financiar relevant.

10 Conform articolului 5 alineatul (3) din CTA 2009, o societate care nu are re?edin?a fiscal? în Regatul Unit, dar care desf??oar? în acest stat o activitate comercial? prin intermediul unui sediu permanent stabilit în Regatul Unit datoreaz? impozit pe profiturile care pot fi atribuite acestui sediu permanent. În plus, în temeiul articolului 10 B din TCGA 1992, o asemenea societate datoreaz? impozit pentru plusvalorile pe care le realizeaz? cu ocazia cesiunii de active dac? aceste active sunt situate în Regatul Unit ?i dac? sunt utilizate pentru necesit??ile activit??ii comerciale sau pentru cele ale sediului permanent. Aceste active sunt calificate drept „active impozabile” la articolul 171 alineatul (1 A) din TCGA 1992.

11 Potrivit articolelor 17 ?i 18 din TCGA 1992, se consider? c? cesiunea de active are loc pentru o remunera?ie egal? cu valoarea de pia?? a activelor în cauz? atunci când cesiunea nu este realizat? în cadrul unui acord încheiat în alte condi?ii decât cele de concuren?? normal? sau atunci când este efectuat? în favoarea unei persoane afiliate.

12 Articolul 170 din TCGA 1992 prevede:

„(1) Prezenta articol are ca efect interpretarea articolelor 171-181, cu excep?ia cazului în care se prevede altfel [...].

(2) Dac? nu se prevede altfel,

[...]

(b) alineatele (3)-(6) de mai jos se aplic? pentru a se stabili dac? societ??ile formeaz? un grup ?i, dac? este cazul, care este societatea principal? a grupului;

[...]

(d) no?iunile de «grup» ?i «filial?» trebuie interpretate cu toate adapt?rile necesare atunci când se aplic? unei societ??i constituite potrivit legisla?iei unui alt stat decât Regatul Unit.

(3) Sub rezerva alineatelor (4)-(6) de mai jos,

(a) o societate (calificat? în continuare ?i la articolele 171-181 drept «societate principal? a grupului») ?i toate filialele sale de?inute în propor?ie de 75 % formeaz? un grup; dac? una dintre aceste filiale are la rândul s?u filiale de?inute în propor?ie de 75 %, acestea sunt incluse în grup, la fel ca filialele acestora din urm? de?inute în propor?ie de 75 % ?i a?a mai departe, dar

(b) un grup nu include nicio societate (alta decât societatea principal? a grupului) care nu este o filial? efectiv? de?inut? în propor?ie de 51 % de societatea principal? a grupului.

(4) O societate nu poate fi societatea principal? a unui grup dac? este ea îns??i o filial? de?inut? în propor?ie de 75 % de o alt? societate.

[...]

13 Articolul 171 din TCGA 1992 ?i articolele 775 ?i 776 din CTA 2009 (denumite în continuare împreun? „normele privind transferurile intragrup”) prev?d c? o cesiune de active efectuat? între societ??i ale unui grup care sunt supuse impozitului pe profit în Regatul Unit trebuie s? fie neutr?

din punct de vedere fiscal.

14 Articolul 171 din TCGA 1992 prevede:

„(1) Dac?

(a) o societate («societatea A») cedeaz? un activ unei alte societ??i («societatea B») la o dat? la care cele dou? societ??i apar?in aceluia?i grup ?i dac?

(b) sunt îndeplinite condi?iile prev?zute la alineatul (1A) de mai jos,

societatea A ?i societatea B sunt tratate, în scopul impozitului pe profit aplicat plusvalorilor, ca ?i cum acest activ ar fi dobândit de societatea B în schimbul unei remunera?ii într?un quantum care garanteaz? c? societatea A nu înregistreaz? nici plusvalori, nici pierderi la momentul cesiunii.

(1A) Condi?iile men?ionate la alineatul (l) litera (b) de mai sus sunt urm?toarele:

(a) societatea A este rezident? în Regatul Unit la data cesiunii sau activul este un activ impozabil pentru aceast? societate în perioada imediat anterioar? acestei date ?i

(b) societatea B este rezident? în Regatul Unit la data cesiunii sau activul este un activ impozabil pentru aceast? societate în perioada imediat urm?toare acestei date.

În acest scop, un activ este un «activ impozabil» pentru o societate la o anumit? dat? atunci când, dac? ar trebui s? fie cedat de aceast? societate la data respectiv?, orice plusvaloare realizat? de societate ar fi o plusvaloare impozabil? ?i ar face parte, în temeiul articolului 10 B, din profitul s?u impozabil în scopul impozitului pe profit.

[...]"

15 Articolul 775 din CTA 2009 prevede:

„(1) Transferul unei imobiliz?ri necorporale a unei societ??i («cedentul») c?tre o alt? societate («cesionarul») este neutru din punct de vedere fiscal pentru prezenta parte dac?

(a) la data transferului, cele dou? societ??i apar?in aceluia?i grup;

(b) imediat înainte transferului, activul în discu?ie constituie pentru cedent un activ necorporal impozabil ?i

(c) imediat dup? transfer, activul în cauz? constituie pentru cesionar un activ necorporal impozabil.

(2) Pentru consecin?ele unui transfer neutru din punct de vedere fiscal pentru prezenta parte, a se vedea articolul 776.

[...]"

16 Articolul 776 din CTA 2009 prevede:

„(1) Acest articol prevede consecin?ele unui transfer de active care este «neutru din punct de vedere fiscal» pentru prezenta parte.

(2) Transferul este tratat în acest scop ca neimplicând

- (a) realizarea activului de către cedent sau
- (b) achiziționarea activului de către cesionar.
- (3) Cesionarul este tratat în acest scop
 - (a) ca și cum ar fi deținut în orice moment activul atunci când acesta era deținut de cedent și
 - (b) ca și cum ar fi depus toate diligențele referitoare la activ care au fost efectuate de cedent.
- (4) În special,
 - (a) costul inițial al activului aflat în posesia cedentului este considerat costul inițial al activului aflat în posesia cesionarului și
 - (b) toate creditele și debitele referitoare la activ care au fost luate în considerare de cedent în scopuri fiscale în temeiul prezentei părți sunt tratate ca și cum ar fi fost luate în considerare de cesionar.
- (5) Trimiterile la costul activului de la alineatul (4) litera (a) se raportează la costul recunoscut în scopuri fiscale.”

17 Articolul 764 din CTA 2009 prevede:

„(1) Prezentul capitol se aplică în scopul prezentei părți pentru a se stabili dacă societățile formează un grup și, dacă este cazul, care este societatea principală a grupului.

[...]”

18 Articolul 765 din CTA 2009 prevede:

„(1) Regula generală este că

- (a) o societate («A») și toate filialele sale deținute în proporție de 75 % formează un grup și
- (b) dacă una dintre aceste filiale are la rândul său filiale deținute în proporție de 75 %, acestea sunt incluse în grup, la fel ca filialele acestora din urmă deținute în proporție de 75 % și așa mai departe.

(2) A este desemnată în acest capitol și în capitolul 9 ca fiind societatea principală a grupului.

(3) Alineatele (1) și (2) sunt supuse următoarelor dispoziții ale acestui capitol.”

19 Articolul 767 din CTA 2009 prevede:

„(1) Regula generală este că o societate («A») nu este societatea principală a unui grup dacă este ea însăși filială în proporție de 75 % a unei alte societăți («B»).

[...]”

20 Articolul 59D din Taxes Management Act 1970 (Legea din 1970 privind gestionarea impozitelor, denumită în continuare „TMA 1970”) prevede:

„(1) Impozitul pe profit pentru un exercițiu financiar este datorat și exigibil în ziua următoare expirării unei perioade de nouă luni de la încheierea acestui exercițiu.

(2) În cazul în care impozitul datorat este depășit de totalul tuturor sumelor relevante plătite anterior (astfel cum reies acestea din declarația de impozit pe profit aferent), excedentul este rambursat.

[...]

21 Potrivit articolului 87A din TMA 1970, dobânzile sunt datorate pentru impozitul nepătit începând de la data la care acesta este exigibil.

22 Potrivit articolelor 55 și 56 din TMA 1970, atunci când o decizie a administrației fiscale (inclusiv un aviz de încheiere parțial) care modifică declarația unei societăți pentru o perioadă contabilă determinată a făcut obiectul unei acțiuni la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], plata impozitului stabilit poate fi amânată cu acordul administrației fiscale sau la cerere, depusă la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)], astfel încât impozitul respectiv devine exigibil numai atunci când s-a statuat cu privire la acțiunea formulată în fața instanței menționate.

23 Articolul 13 alineatul (5) din convenția încheiată între Regatul Unit și Confederația Elvețiană și care urmărește evitarea dublei impunerii, inspirată din Modelul de convenție fiscală al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) privind venitul și averea, prevede că plusvalorile rezultate dintr-un transfer de active, precum cele care fac obiectul procedurii în discuție în litigiul principal, sunt impozabile numai pe teritoriul în care este rezident cedentul.

Litigiul principal și întrebările preliminare

24 GL face parte din grupul de societăți Japan Tobacco Inc. (denumit în continuare „grupul JT”).

25 Grupul JT este un grup mondial care distribuie produse din tutun în 130 de țări situate în întreaga lume. Societatea aflată la conducerea acestui grup este o societate cotate la bursă, care are reședința fiscală în Japonia.

26 Din decizia de trimitere reiese că societatea aflată la conducerea grupului JT pentru Europa este JTIH, o societate care are reședința fiscală în Țările de Jos (denumit în continuare „societatea neerlandeză”) și care este societatea mamă indirectă a GL, legătura de afiliere dintre societatea neerlandeză și GL fiind stabilită prin intermediul altor patru societăți, toate cu sediul în Regatul Unit.

27 În cursul anului 2011, GL a cedat unei societăți soră, JTISA, care are reședința fiscală în Elveția (denumită în continuare „societatea elvețiană”) și care este o filială directă a societății neerlandeze, drepturi de proprietate intelectuală referitoare la mărci din tutun, precum și active conexe (denumită în continuare „cesiunea din anul 2011”). Remunerația primită de GL în schimbul acestei cesiuni a fost plătită de societatea elvețiană, creșterea și s-au acordat, în acest scop, împrumuturi între întreprinderi de către societatea neerlandeză, într-un quantum corespunzător celui al remunerației.

28 În cursul anului 2014, GL a cesionat totalitatea capitalului social pe care îl deținea la una dintre filialele sale, o societate constituită în Insula Man, societăți neerlandeze (denumită în continuare „cesiunea din anul 2014”).

29 Administrația fiscală a adoptat două avize de încheiere parțială privind cesiunea din anul 2011 și, respectiv, cesiunea din anul 2014 de stabilire a cuantumului plusvalorilor și al profiturilor impozabile care au fost realizate de GL în cadrul acestor cesiuni în perioadele contabile relevante. Întrucât cesionarii nu erau rezidenți fiscali în Regatul Unit, plusvaloarea activelor a fost obiectul unei obligații imediate de plată a impozitului și nicio dispoziție de drept fiscal național nu prevedea o amânare a acestei obligații sau o plată egalată.

30 GL a formulat două acțiuni împotriva acestor două avize de încheiere parțială la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)].

31 În cadrul acestor acțiuni, GL a invocat în esență o diferență de tratament fiscal între cesiunile de active în discuție în litigiul principal și cesiunile efectuate între membrii unui grup de societăți cu reședința sau sediul permanent în Regatul Unit, care beneficiază de o scutire de impozitul pe profit. Astfel, din decizia de trimitere reiese că normele privind transferurile intragrup prevăd că o cesiune de active efectuată între societăți ale unui grup care sunt supuse impozitului în Regatul Unit trebuie să fie neutră din punct de vedere fiscal.

32 Pe de o parte, în ceea ce privește acțiunea îndreptată împotriva avizului de încheiere parțială privind cesiunea din anul 2011 (denumită în continuare „acțiunea din anul 2011”), GL a arătat, în primul rând, că faptul de a nu putea amâna plata obligației fiscale constituia o restricție privind libertatea de stabilire a societății neerlandeze. În al doilea rând, cu titlu subsidiar, aceasta a susținut că faptul de a nu putea amâna această plată conducea la o restricție privind dreptul societății neerlandeze și/sau al GL la libera circulație a capitalurilor. În al treilea rând, GL a susținut că, deși Regatul Unit, pe baza unei repartizări echilibrate a competențelor de impozitare între statele membre, era abilitat să impoziteze plusvalorile realizate, obligația de a plăti imediat impozitul, fără opțiunea de amânare a plății, era disproporționată.

33 Pe de altă parte, în ceea ce privește acțiunea îndreptată împotriva avizului de închidere parțială privind cesiunea din 2014 (denumită în continuare „acțiunea din anul 2014”), GL a arătat, în primul rând, că faptul de a nu putea amâna plata obligației fiscale constituia o restricție privind libertatea de stabilire a societății neerlandeze. În al doilea rând, aceasta a susținut că, deși, în principiu, Regatul Unit, pe baza unei repartizări echilibrate a competențelor de impozitare între statele membre, era abilitat să impoziteze plusvalorile realizate, obligația de a plăti imediat impozitul, fără opțiunea de amânare a plății, era disproporționată.

34 Întrucât formulase acțiunea din anul 2011 și pe cea din anul 2014, GL a amânat plata impozitului pe profit până la pronunțarea asupra fondului, așa cum avea dreptul să procedeze în temeiul articolului 55 din TMA 1970.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] a concluzionat că fiecare cesiune de active corespundea unor rațiuni comerciale legitime, că niciuna dintre aceste cesiuni nu făcea parte din aranjamente complet artificiale care nu reflectă realitatea economică și că evaziunea fiscală nu constituia obiectivul principal sau unul dintre obiectivele principale ale cesiunilor menționate.

36 Această instanță a statuat că dreptul Uniunii a fost încalcat în ceea ce privește cesiunea din anul 2014, dar că nu a fost încalcat în ceea ce privește cesiunea din anul 2011. Instanța a admis, aadar, acțiunea din anul 2014, dar a respins acțiunea din anul 2011.

37 În acest sens, în ceea ce privește acțiunea din anul 2011, instanța menționată a statuat printre altele că nu există o restricție privind libertatea de stabilire a societății neerlandeze. În ceea ce privește dreptul la libera circulație a capitalurilor, aceasta a apreciat că dreptul menționat nu putea fi invocat, întrucât legislația în discuție în litigiul principal se aplica doar în cazul grupurilor compuse din societăți aflate sub control comun.

38 În cadrul acțiunii din anul 2014, aceasta a statuat printre altele că există o restricție privind libertatea de stabilire a societății neerlandeze, că societatea menționată era comparabilă în mod obiectiv cu o societate impozabilă în Regatul Unit și că lipsa dreptului de a amâna plata obligației fiscale era disproporționată.

39 GL a declarat apel împotriva deciziei First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] prin care s-a respins acțiunea din anul 2011 la instanța de trimitere, Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit]. La rândul său, administrația fiscală a declarat apel împotriva deciziei de admitere a acțiunii din anul 2014 la aceeași instanță.

40 Instanța de trimitere arată că problema care se ridică în cauza principală este aceea dacă, în cadrul cesiunilor din anii 2011 și 2014, impunerea unei obligații fiscale fără a dispune de posibilitatea de a amâna plata impozitului este compatibilă cu dreptul Uniunii, mai precis, în ceea ce privește aceste două cesiuni, cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE și, în ceea ce privește cesiunea din anul 2011, cu libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE. Această instanță ridică în plus problema măsurii corective adecvate care ar trebui prevăzută în ipoteza în care supunerea la o obligație fiscală fără a dispune de posibilitatea de a amâna plata impozitului ar fi considerată contrară dreptului Uniunii.

41 În aceste condiții, Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 63 TFUE poate fi invocat în privința unei legislații naționale precum normele privind transferurile intragrup, care se aplică numai grupurilor de societăți?

2) În ipoteza în care articolul 63 TFUE nu poate fi invocat la un nivel mai general în privința normelor privind transferurile intragrup, acesta poate fi totuși invocat:

a) în raport cu circulația de capitaluri de la o societate mamă rezidentă într-un stat membru al Uniunii către o filială rezidentă în Elveția, în cazul în care societatea mamă deține 100 % din participațiile atât la filiala rezidentă în Elveția, cât și la filiala rezidentă în Regatul Unit supusă obligației de plată a impozitului?

b) în raport cu circulația de capitaluri de la o filială de înut integral rezidentă în Regatul Unit către o filială rezidentă în Elveția de înut integral de aceeași societate mamă rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene, dat fiind faptul că cele două societăți sunt societăți surori și nu se află într-o relație de tip filială-societate mamă?

3) O legislație, precum normele privind transferurile intragrup, care impune o obligație imediată de plată a unui impozit asupra unui transfer de active de la o societate rezidentă în

Regatul Unit c?tre o societate?sor? rezident? în Elve?ia (?i care nu desf??oar? o activitate comercial? în Regatul Unit prin intermediul unui sediu permanent), în cazul în care ambele societ??i sunt filiale de?inute integral de o societate?mam? comun? rezident? într?un alt stat membru, în împrejur?ri în care un astfel de transfer ar avea un impact neutru din punct de vedere fiscal dac? ?i societatea?sor? ar fi rezident? în Regatul Unit (sau ar exercita o activitate comercial? în Regatul Unit prin intermediul unui sediu permanent), constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire a societ??ii?mam? în sensul articolului 49 TFUE sau, eventual, o restric?ie privind libertatea de circula?ie a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE?

4) În ipoteza în care poate fi invocat articolul 63 TFUE:

a) transferul m?rcilor ?i al activelor conexe de c?tre GL c?tre [societatea elve?ian?], în schimbul unui cost menit s? reflecte valoarea de pia?? a m?rcilor, a constituit o circula?ie a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE?

b) circula?ia capitalurilor de la [societatea neerlandez?] c?tre [societatea elve?ian?], filiala sa rezident? din Elve?ia, constituie investi?ii directe în sensul articolului 64 TFUE?

c) dat fiind c? articolul 64 TFUE se aplic? numai anumitor tipuri de mi?c?ri de capital, acela?i articol 64 TFUE se poate aplica în împrejur?ri în care circula?ia capitalurilor poate fi calificat? atât drept investi?ii directe (prev?zute la acest articol), cât ?i drept un alt tip de circula?ie a capitalurilor care nu intr? sub inciden?a articolului men?ionat?

5) În cazul în care aceasta constituia o restric?ie, dat fiind c? este cert c? restric?ia era justificat? în principiu de motive imperative de interes general (?i anume necesitatea de a men?ine repartizarea echilibrat? a drepturilor de impozitare), ea era necesar? ?i propor?ional? în sensul jurispruden?ei [Cur?ii] în special în împrejur?ri în care contribuabilul în cauz? a realizat venituri din cesiunea activului egale cu valoarea integral? de pia?? a acestuia?

6) În cazul înc?lc?rii libert??ii de stabilire ?i/sau a dreptului la libera circula?ie a capitalurilor:

a) dreptul Uniunii impune ca legisla?ia na?ional? s? fie interpretat? sau înl?turat? într?un mod care s? ofere GL op?iunea de a amâna plata impozitului?

b) în cazul unui r?spuns afirmativ, dreptul Uniunii impune ca legisla?ia na?ional? s? fie interpretat? sau înl?turat? într?un mod care ofer? GL op?iunea de a amâna plata impozitului pân? când activele sunt cesionate în afara subgrupului a c?rui societate?mam? este societatea rezident? în cel?lalt stat membru (?i anume «la momentul realiz?rii veniturilor») sau op?iunea pl??ii e?alonate a impozitului (?i anume «în rate») este de natur? s? constituie o m?sur? corectiv? propor?ional??

c) dac?, în principiu, op?iunea pl??ii e?alonate a impozitului poate constitui o m?sur? corectiv? propor?ional?:

i) [aceasta este situa?ia numai] în cazul în care dreptul intern ar include op?iunea respectiv? la momentul cesiunii activelor sau este compatibil? cu dreptul Uniunii situa?ia în care o astfel de posibilitate ar fi prev?zut? ca o m?sur? corectiv? ulterioar? (?i anume situa?ia în care instan?a na?ional? ar acorda ulterior o astfel de op?iune prin aplicarea unei interpret?ri conforme sau prin înl?turarea aplic?rii legisla?iei)?

ii) dreptul Uniunii impune instan?elor na?ionale s? prevad? o m?sur? corectiv? care interfereaz? în cea mai mic? m?sur? posibil? cu libertatea relevant? din dreptul Uniunii sau este suficient ca instan?ele na?ionale s? prevad? o m?sur? corectiv? care, p?strându??i caracterul

proporțional, se îndepărtează în cea mai mică măsură posibil de la legislația națională existentă?

iii) ce perioadă de eșalonare este necesară?

iv) măsura corectivă care presupune un plan de eșalonare în cadrul căruia plățile devin datorate anterior datei la care aspectele ce fac obiectul litigiului între părți fac obiectul unei constatări definitive este contrară dreptului Uniunii, altfel spus este necesar ca termenele la care sunt datorate ratele să fie prospective?”

Cu privire la cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii

42 În urma prezentării concluziilor domnului avocat general, GL a solicitat, prin actul depus la grefa Curții la 29 septembrie 2022, redeschiderea fazei orale a procedurii, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții.

43 În susținerea acestei cereri, GL arată în esență că domnul avocat general a înțeles în mod eronat anumite aspecte ale dreptului Regatului Unit, precum și anumite fapte din litigiul principal, ceea ce ar justifica organizarea unei ședințe.

44 În această privință, trebuie amintit de la bun început că, în temeiul articolului 252 al doilea paragraf TFUE, avocatul general prezintă în mod public, cu deplină imparțialitate și în deplină independență, concluzii motivate în cauzele care, în conformitate cu Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, necesită intervenția sa. Nici concluziile acestuia, nici motivarea pe care se întemeiază avocatul general nu sunt obligatorii pentru Curte [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducere de TVA legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 29 și jurisprudența citată].

45 Trebuie amintit de asemenea că Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură al acesteia nu prevăd posibilitatea ca părțile interesate să prezinte observații ca răspuns la concluziile prezentate de avocatul general. În consecință, dezacordul unei persoane interesate față de concluziile avocatului general, oricare ar fi chestiunile pe care le examinează în cadrul acestora, nu poate constitui prin el însuși un motiv care să justifice redeschiderea fazei orale a procedurii [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducere de TVA legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 30 și jurisprudența citată].

46 Se pare că GL urmărește prin argumentele sale să răspundă la concluziile domnului avocat general punând în discuție unele dintre aprecierile acestuia.

47 Desigur, potrivit articolului 83 din Regulamentul de procedură, Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuție părților ori a persoanelor interesate menționate la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene.

48 Cu toate acestea, trebuie să se constate că pretensele erori de fapt și de drept invocate de GL nu justifică redeschiderea fazei orale a procedurii.

49 Pe de o parte, în ceea ce privește pretenșa înțelegere eronată a dreptului național, trebuie arătat că GL invocă o eroare de apreciere întemeiată pe o interpretare eronată a Hotărârii din 13

martie 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161). Împrejurarea c? GL interpreteaz? diferit această? hot?râre nu poate constitui îns? o eroare de apreciere a cadrului juridic na?ional, a c?rei descriere efectuat? la punctele 7-14 din concluziile domnului avocat general nu este repus? în discu?ie de această? societate.

50 Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te pretinsa în?elegere eronat? a anumitor fapte din litigiul principal, este suficient s? se constate c? analiza domnului avocat general din concluzii se întemeiaz? pe fapte, astfel cum au fost ele comunicate de instan?a de trimitere ?i prezentate la punctele 15-30 din concluziile men?ionate.

51 În spe??, Curtea, dup? ascultarea domnului avocat general, consider? astfel c? dispune de toate elementele necesare pentru a r?spunde la întreb?rile adresate de instan?a de trimitere.

52 Prin urmare, nu este necesar s? se dispun? redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la competen?a Cur?ii

53 Din articolul 86 din Acordul de retragere, care a intrat în vigoare la 1 februarie 2020, rezult? c?, în pofida retragerii Regatului Unit din Uniune la 31 ianuarie 2020, Curtea este în continuare competent? s? se pronun?e cu privire la cererile de decizie preliminar? introduse de instan?e judec?tore?ti din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranzi?ie, stabilit? la 31 decembrie 2020. Această? situa?ie se reg?se?te în prezenta cerere de decizie preliminar?, care a fost primit? de Curte la 30 decembrie 2020 (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 iunie 2021, *Tesco Stores*, C-624/19, EU:C:2021:429, punctul 17). Rezult? c? Curtea este competent? s? r?spund? la întreb?rile preliminare în prezenta cauz?.

Cu privire la prima ?i la a doua întrebare

54 Prin intermediul primei ?i al celei de a doua întreb?ri, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? o reglementare na?ional? care se aplic? exclusiv grupurilor de societ??i intr? în domeniul s?u de aplicare.

55 În această? privin??, rezult? dintr?o jurispruden?? constant? c?, pentru a stabili dac? o reglementare na?ional? ?ine de una sau de alta dintre libert??ile fundamentale garantate de Tratatul FUE, trebuie luat în considerare obiectul reglement?rii în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 7 aprilie 2022, *Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö* (Scutirea fondurilor de investi?ii contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 35 ?i jurispruden?a citat?).

56 Curtea a statuat c? o reglementare na?ional? care este aplicabil? numai participa?iilor care permit s? se exercite o influen?? cert? asupra deciziilor unei societ??i ?i s? se stabileasc? activit??ile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE privitor la libertatea de stabilire. În schimb, dispozi?iile na?ionale care î?i g?sesc aplicarea în cazul participa?iilor efectuate numai cu inten?ia de a realiza un plasament financiar, f?r? a exista inten?ia de a influen?a administrarea ?i controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circula?ii a capitalurilor [Hot?rârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctele 91 ?i 92, precum ?i jurispruden?a citat?].

57 În plus, atunci când o m?sur? na?ional? se raporteaz? atât la libertatea de stabilire, cât ?i la libera circula?ie a capitalurilor, potrivit jurispruden?ei constante a Cur?ii, în principiu, m?sura în cauz? trebuie examinat? numai în raport cu una dintre aceste dou? libert??i dac? se dovede?te

c?, în împrejurările specifice cauzei principale, una dintre ele este cu totul secundară în raport cu cealaltă și poate fi analizată în cadrul celeilalte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 37 și jurisprudența citată).

58 Pe de altă parte, reiese din jurisprudența Curții c?, în măsura în care o reglementare națională nu privește decât relații în cadrul unui grup de societăți, aceasta afectează în mod preponderent libertatea de stabilire (Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, punctul 68 și jurisprudența citată).

59 În speță, legislația în discuție în litigiul principal privește tratamentul fiscal al cesiunilor de active în cadrul aceluiași grup de societăți. De asemenea, din decizia de trimitere reiese că normele privind transferurile intragrup se aplică exclusiv cesiunilor efectuate în cadrul unui grup de societăți, noțiunea de „grup de societăți” fiind definită de legislația națională în discuție în litigiul principal ca vizând o societate și filialele sale deținute în proporție de 75 %, precum și filialele acestora din urmă deținute la rândul lor în proporție de 75 %.

60 În plus, așa cum subliniază guvernul Regatului Unit, rezultă că aceste norme se aplică cesiunilor de active între o societate-mamă și filialele (sau subfilialele) asupra cărora aceasta exercită o influență directă (sau indirectă) certă, precum și cesiunilor de active între filiale (sau subfiliale) surori care au o societate-mamă comună ce exercită o influență certă asupra lor. În aceste două situații, normele privind transferurile intragrup par astfel să se aplice ca urmare a participării societății-mame la capitalul filialelor sale, care îi permite să exercite o influență certă asupra acestora.

61 Presupunând că normele menționate au efecte restrictive în privința liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și, prin urmare, nu justifică o analiză autonomă a legislației respective în raport cu articolul 63 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 24 și jurisprudența citată).

62 Prin urmare, o reglementare națională precum normele privind transferurile intragrup, care se aplică exclusiv grupurilor de societăți, intră în mod preponderent în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, care garantează libertatea de stabilire, fără a fi necesar să fie examinat în raport cu libera circulație a capitalurilor garantată de articolul 63 TFUE.

63 Pe de altă parte, trebuie amintit că, în orice caz, articolul 63 TFUE nu poate fi aplicat într-o situație care ar intra, în principiu, în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE atunci când una dintre societățile în cauză este stabilită din punct de vedere fiscal într-o țară terță, situație în care se află societatea elvețiană în cadrul cesiunii din anul 2011.

64 Astfel, din moment ce Tratatul FUE nu extinde libertatea de stabilire la țările terțe, trebuie să se evite ca interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE, în ceea ce privește relațiile cu aceste state, să permită unor operatori economici care nu se încadrează în limitele domeniului de aplicare teritorială al libertății de stabilire să beneficieze de aceasta (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 42 și jurisprudența citată).

65 Prin urmare, nu este necesar să se examineze, cu titlu suplimentar, aplicabilitatea articolului 63 TFUE, astfel cum s-a evocat în cuprinsul celei de a doua întrebări.

66 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care se aplică exclusiv grupurilor de societăți nu intră în domeniul său de aplicare.

Cu privire la a treia întrebare

67 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care supune unei obligații fiscale imediate o cesiune de active efectuată de o societate cu reședință fiscală într-un stat membru către o societate-soră cu reședință fiscală într-o țară terță și care desfășoară o activitate comercială în statul membru respectiv prin intermediul unui sediu permanent, în cazul în care ambele societăți sunt filiale deținute integral de o societate-mamă comună care are reședință fiscală în alt stat membru, constituie o restricție privind libertatea de stabilire a acestei societăți-mamă în sensul articolului 49 TFUE, în împrejurări în care o astfel de cesiune ar avea un impact neutru din punct de vedere fiscal dacă societatea-soră ar avea de asemenea reședință fiscală în primul stat membru sau ar exercita o activitate comercială în statul respectiv prin intermediul unui sediu permanent.

68 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe, astfel cum a procedat domnul avocat general la punctele 41 și 42 din concluzii, pe de o parte, că a treia întrebare vizează numai tipul de operațiuni care corespunde cesiunii din anul 2011, și anume o cesiune de active de la o societate impozabilă în Regatul Unit către o societate cu reședință fiscală într-o țară terță, în speță în Elveția, și care nu este impozabilă în Regatul Unit.

69 Pe de altă parte, această întrebare vizează situația în care o societate-mamă, în speță societatea neerlandeză, și-a exercitat libertatea în temeiul articolului 49 TFUE prin înființarea unei filiale în Regatul Unit, în speță GL.

70 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, libertatea de stabilire pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii cuprinde, în temeiul articolului 54 TFUE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a și exercita activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 septembrie 2022, W (Deductibilitatea pierderilor definitive ale unui sediu permanent nerezident), C-538/20, EU:C:2022:717, punctul 14 și jurisprudența citată].

71 Libertatea de stabilire urmărește să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru gazd resortisanților altor state membre și societăților menționate la articolul 54 TFUE și interzice, în ceea ce privește societățile, orice discriminare întemeiată pe locul în care se află sediul (Hotărârea din 6 octombrie 2022, Contship Italia, C-433/21 și C-434/21, EU:C:2022:760, punctul 34, precum și jurisprudența citată).

72 Or, astfel cum a constatat domnul avocat general la punctul 45 din concluzii, o reglementare națională precum normele privind transferurile intragrup nu conduc la nicio diferență de tratament în funcție de locul de reședință fiscală al societății-mamă, în măsura în care reglementarea în cauză tratează o filială cu reședință fiscală în Regatul Unit a unei societăți-mamă cu sediul în alt stat membru în același mod în care tratează o filială cu reședință fiscală în Regatul Unit a unei societăți-mamă cu sediul în Regatul Unit. În speță, se pare astfel că GL ar fi beneficiat de același tratament fiscal dacă societatea-mamă, și anume societatea neerlandeză, ar fi avut reședință fiscală în Regatul Unit.

73 Rezultă că o astfel de reglementare națională nu tratează într-un mod mai puțin favorabil o filială a unei societăți cu reședință fiscală într-un stat membru în raport cu o filială comparabilă a unei societăți cu reședință fiscală în Regatul Unit.

74 Prin urmare, o astfel de reglementare nu determină nicio restricție privind libertatea de stabilire pentru societatea mamă.

75 Această concluzie nu poate fi infirmată de argumentele invocate de GL. Potrivit acesteia din urmă, incapacitatea de a transfera active ale GL, o societate cu reședință în Regatul Unit achiziționată de societatea neerlandeză, către o filială a acesteia din urmă cu un impact neutru din punct de vedere fiscal ar fi fost mai puțin atractivă achiziționarea GL de către societatea neerlandeză și ar fi putut să o descurajeze să efectueze această achiziție.

76 În această privință, trebuie să se constate că jurisprudența invocată de GL, potrivit căreia ar exista o restricție privind libertatea de stabilire atunci când o măsură face „mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți”, acoperă situații care se disting de cea din litigiul principal, și anume situații în care o societate care urmărește să își exercite libertatea de stabilire într-un alt stat membru suferă un dezavantaj în raport cu o societate similară care nu își exercită această libertate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 36 și 37).

77 Cu toate acestea, în speță, normele privind transferurile intragrup supun unei obligații fiscale imediate cesiunea de active, efectuată de o filială cu reședință fiscală în Regatul Unit a unei societăți mamă care nu are reședință fiscală în Regatul Unit, către o țară terță și impun aceeași obligație fiscală în situația comparabilă a unei cesiuni de active, efectuată de o filială cu reședință fiscală în Regatul Unit a unei societăți mamă cu reședință fiscală în Regatul Unit, către o țară terță.

78 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care supune unei obligații fiscale imediate o cesiune de active efectuată de o societate cu reședință fiscală într-un stat membru către o societate soră cu reședință fiscală într-o țară terță și care nu desfășoară o activitate comercială în statul membru respectiv prin intermediul unui sediu permanent, în cazul în care ambele societăți sunt filiale deținute integral de o societate mamă comună care are reședință fiscală în alt stat membru, nu constituie o restricție privind libertatea de stabilire a acestei societăți mamă în sensul articolului 49 TFUE, în împrejurări în care o astfel de cesiune ar avea un impact neutru din punct de vedere fiscal dacă societatea soră ar avea de asemenea reședință fiscală în primul stat membru sau ar exercita o activitate comercială în statul respectiv prin intermediul unui sediu permanent.

Cu privire la a patra întrebare

79 Întrucât a patra întrebare este adresată cu titlu subsidiar, și anume numai în ipoteza unui răspuns afirmativ al Curții la prima și la a doua întrebare în ceea ce privește aplicabilitatea, în speță, a articolului 63 TFUE, nu este necesar să se răspundă la această întrebare.

Cu privire la a cincea întrebare

80 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că o restricție privind dreptul la libertatea de stabilire care rezultă din diferența de tratament a cesiunilor naționale față de cele transfrontaliere de active efectuate cu titlu oneros în cadrul unui grup de societăți în temeiul unei reglementări naționale care supune unei obligații fiscale imediate o cesiune de active efectuată de o societate cu reședință fiscală într-un stat membru poate fi, în principiu, justificată de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre, fără a fi necesar să se prevadă o posibilitate de a amâna plata impozitului pentru a garanta caracterul

proporțional al acestei restricții atunci când contribuabilul în cauză a obținut, în schimbul cesiunii de active, o sumă egală cu valoarea de piață integrală a acestora.

81 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că nu este necesar să se răspundă la această întrebare în cadrul cesiunii din anul 2011. Pe de o parte, potrivit răspunsului dat la a treia întrebare, o reglementare precum normele privind transferurile intragrup nu determină nicio restricție privind libertatea de stabilire pentru societatea mamă. Pe de altă parte, în ceea ce privește o eventuală restricție privind libertatea de stabilire pentru GL, este necesar să se constate că o cesiune de active de către o societate impozabilă în Regatul Unit către o societate cu reședință fiscală în Elveția și care nu este impozabilă în Regatul Unit nu intră în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, din moment ce Confederația Elvețiană nu este un stat membru. Astfel, Tratatul FUE nu extinde libertatea de stabilire la țările terțe și domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE nu se extinde la cazul stabilirii într-o țară terță a unei societăți dintr-un stat membru (a se vedea în acest sens Ordonanța din 10 mai 2007, A și B, C-102/05, EU:C:2007:275, punctul 29).

82 În ceea ce privește cesiunea din anul 2014, în cadrul căreia GL a cedat acțiuni ale unei filiale către societatea neerlandeză, este cert că normele privind transferurile intragrup conduc la un tratament fiscal diferit al societăților obligate la plata impozitului pe profit în Regatul Unit care efectuează cesiuni de active intragrup, după cum cesiunea în cauză este efectuată în beneficiul unei societăți britanice sau al unei societăți stabilite în alt stat membru. Deși nicio obligație fiscală nu ia naștere atunci când o astfel de societate cedează active unei societăți din grup impozabile în Regatul Unit, aceste norme nu prevăd un asemenea avantaj atunci când cesiunea este efectuată, ca în cadrul cesiunii din anul 2014, în favoarea unei societăți din grup impozabile într-un stat membru.

83 Rezultă că normele în cauză constituie o restricție privind libertatea de stabilire în măsură în care conduc la un tratament fiscal mai puțin favorabil al societăților impozabile în Regatul Unit care efectuează cesiuni de active intragrup către societăți care nu sunt impozabile în Regatul Unit față de societățile impozabile în Regatul Unit care efectuează cesiuni de active intragrup către societăți impozabile în Regatul Unit.

84 Instanța de trimitere pare să admită că o astfel de restricție poate fi justificată de motive imperative de interes general, și anume necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre.

85 Potrivit guvernului Regatului Unit, Curtea a recunoscut că menținerea unei repartizări echilibrate a competențelor de impozitare între statele membre poate, în principiu, să justifice o diferență de tratament între operațiunile transfrontaliere și operațiunile efectuate în cadrul aceleiași jurisdicții fiscale. Acest guvern apreciază că măsurile naționale în discuție în litigiul principal urmăresc un astfel de obiectiv, sunt proporționale și nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului lor.

86 Astfel cum a statuat Curtea în mod repetat, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor situații de natură să compromită dreptul unui stat membru de a și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punctul 59 și jurisprudența citată).

87 Totuși, reglementarea în discuție în litigiul principal și restricția pe care aceasta o implică nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 63 și jurisprudența citată).

88 Așa cum a constatat domnul avocat general la punctul 62 din concluzii, singura problemă cu privire la care părțile sunt în dezacord privește caracterul proporțional, în raport cu obiectivul amintit, al exigibilității imediate a plății taxei în discuție, față de opțiunea de amânare a plății. Astfel, întrebarea instanței de trimitere pare să aibă în vedere, în realitate, consecința care decurge din excluderea GL de la beneficiul scutirii fiscale prin normele privind transferurile intragrup, și anume împrejurarea că cuantumul impozitului datorat este exigibil imediat.

89 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că, întrucât statele membre au dreptul să impoziteze plusvalorile care au fost generate de cesiunile de active în perioada în care activele în cauză se aflau pe teritoriul lor, ele au competența să prevadă un alt fapt generator decât realizarea efectivă a acestor plusvalori, pentru a garanta impozitarea acestor active (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 45). Reiese că un stat membru poate, așadar, să supună plusvalorile latente unei obligații fiscale pentru a garanta impozitarea acestor active.

90 Totuși, s-a considerat că o reglementare a unui stat membru care impune recuperarea imediată a impozitului aferent plusvalorilor latente generate în cadrul competenței sale fiscale, cu ocazia transferului sediului administrativ efectiv al unei societăți în afara teritoriului său, este disproporționat, în considerarea existenței unor măsuri care ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât recuperarea imediată a acestui impozit. În această privință, Curtea a considerat că persoanei impozabile trebuie să i se lase posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediată a acestui impozit și, pe de altă parte, amânarea plății impozitului respectiv și, după caz, a dobânzilor potrivit reglementării naționale aplicabile (Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 67).

91 În acest context, după cum a constatat domnul avocat general la punctul 68 din concluzii, atunci când trebuie să se facă distincție între plusvalorile realizate de cedentul activelor în cadrul unui grup de societăți și plusvalorile latente, două împrejurări sunt deosebit de relevante, și anume, pe de o parte, faptul că toate cazurile de impozitare la ieșire se caracterizează prin problema de trezorerie cu care se confruntă contribuabilul care trebuie să plătească un impozit pe o plusvaloare pe care încă nu a realizat-o și, pe de altă parte, faptul că autoritățile fiscale trebuie să se asigure cu privire la plata impozitului pe plusvalorile realizate în perioada în care activele se aflau în jurisdicția lor fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 52) și că riscul de neplată a impozitului poate crește odată cu trecerea timpului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 74, și Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 50).

92 Or, în cazul unei plusvalori realizate în urma unei cesiuni de active, contribuabilul nu se confruntă, în principiu, cu o problemă de trezorerie și poate să plătească impozitul pe plusvalori cu veniturile obținute din această cesiune de active. În speță, din decizia de trimitere, precum și din însuși modul de redactare a celei de a cincea întrebări reiese că, în ceea ce privește cesiunea din anul 2014, este cert că GL a primit în schimbul acesteia o remunerație corespunzătoare valorii de piață a activelor vizate de cesiunea menționată. În consecință, plusvalorile pentru care GL era impozabil corespundeau plusvalorilor realizate.

93 Astfel, în împrejurări în care, pe de o parte, plusvalorile au fost realizate cu ocazia faptului

generator al impozitului, pe de alt? parte, autorit??ile fiscale trebuie s? se asigure de plata impozitului pe plusvalorile realizate în perioada în care activele se afl? în jurisdic?ia lor fiscal? ?i, în sfâr?it, riscul de neplat? a impozitului poate cre?te odat? cu trecerea timpului, o obliga?ie fiscal? imediat recuperabil? pare propor?ional? cu obiectivul de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?elor de impozitare între statele membre, f?r? a fi necesar s? se acorde contribuabilului o posibilitate de amânare a pl??ii.

94 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la a cincea întrebare c? articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? o restric?ie privind dreptul la libertatea de stabilire care rezult? din diferen?a de tratament a cesiunilor na?ionale fa?? de cele transfrontaliere de active efectuate cu titlu oneros în cadrul unui grup de societ??i în temeiul unei reglement?ri na?ionale care supune unei obliga?ii fiscale imediate o cesiune de active efectuat? de o societate cu re?edin?a fiscal? într?un stat membru poate fi, în principiu, justificat? de necesitatea de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?elor de impozitare între statele membre, f?r? a fi necesar s? se prevad? o posibilitate de a amâna plata impozitului pentru a garanta caracterul propor?ional al acestei restric?ii atunci când contribuabilul în cauz? a ob?inut, în schimbul cesiunii de active, o sum? egal? cu valoarea de pia?? integral? a acestora.

Cu privire la a ?asea întrebare

95 Având în vedere r?spunsul dat la a cincea întrebare, nu este necesar s? se r?spund? la cea de a ?asea întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

96 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

- 1) **Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? o reglementare na?ional? care se aplic? exclusiv grupurilor de societ??i nu intr? în domeniul s?u de aplicare.**
- 2) **Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? o reglementare na?ional? care supune unei obliga?ii fiscale imediate o cesiune de active efectuat? de o societate cu re?edin?a fiscal? într?un stat membru c?tre o societate?sor? cu re?edin?a fiscal? într? o ?ar? ter?? ?i care nu desf??oar? o activitate comercial? în statul membru respectiv prin intermediul unui sediu permanent, în cazul în care ambele societ??i sunt filiale de?inute integral de o societate?mam? comun? care are re?edin?a fiscal? în alt stat membru, nu constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire a acestei societ??i?mam? în sensul articolului 49 TFUE, în împrejur?ri în care o astfel de cesiune ar avea un impact neutru din punct de vedere fiscal dac? societatea?sor? ar avea de asemenea re?edin?a fiscal? în primul stat membru sau ar exercita o activitate comercial? în statul respectiv prin intermediul unui sediu permanent.**
- 3) **Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul c? o restric?ie privind dreptul la libertatea de stabilire care rezult? din diferen?a de tratament a cesiunilor na?ionale fa?? de cele transfrontaliere de active efectuate cu titlu oneros în cadrul unui grup de societ??i în temeiul unei reglement?ri na?ionale care supune unei obliga?ii fiscale imediate o cesiune de active efectuat? de o societate cu re?edin?a fiscal? într?un stat membru poate fi, în principiu, justificat? de necesitatea de a men?ine o repartizare echilibrat? a competen?elor de impozitare între statele membre, f?r? a fi necesar s? se prevad? o posibilitate de a amâna plata impozitului pentru a garanta caracterul propor?ional al acestei restric?ii atunci**

când contribuabilul în cauză a obținut, în schimbul cesiunii de active, o sumă egală cu valoarea de piață integrală a acestora.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.