



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

8 martie 2017¹

„Trimitere preliminară — Impozitare directă — Societăți din state membre diferite — Regim fiscal comun — Fuziune prin absorbție — Autorizare prealabilă de către administrația fiscală — Directiva 90/434/CEE — Articolul 11 alineatul (1) litera (a) — Fraudă sau evaziune fiscală — Libertatea de stabilire”

În cauza C-14/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat) (Franța), prin decizia din 30 decembrie 2015, primită de Curte la 11 ianuarie 2016, în procedura

Euro Park Service, succesoare în drepturi și obligații a SCI Cairnbulg Nanteuil,

împotriva

Ministre des Finances et des Comptes publics,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (raportor) și S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 septembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Euro Park Service, succesoare în drepturi și obligații a SCI Cairnbulg Nanteuil, inițial de N. Boullez, avocat, și ulterior de N. Boullez și de M. Castro, avocats;
- pentru guvernul francez, inițial de D. Colas și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți, și ulterior de D. Colas, de E. de Moustier și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de L. Pamukcu, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 octombrie 2016,

pronunță prezenta

¹ — Limba de procedură: franceză.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE și a articolului 11 din Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Euro Park Service (denumită în continuare „Euro Park”), succesoare în drepturi și obligații a SCI Cairnbulg Nanteuil (denumită în continuare „Cairnbulg”), pe de o parte, și Ministre des Finances et des Comptes publics (ministrul finanțelor publice, Franța, denumit în continuare „administrația fiscală”), în legătură cu refuzul acesteia de a-i recunoaște societății Cairnbulg beneficiul amânării impozitării plusvalorilor aferente activelor acestei societăți cu ocazia unei operațiuni de fuziune prin absorbție a acesteia din urmă de către o societate stabilită într-un alt stat membru, întrucât societățile care au fuzionat nu solicitaseră autorizarea prealabilă de către administrația fiscală.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit primului considerent al Directivei 90/434, aceasta urmărește să garanteze ca operațiunile de restructurare a societăților din state membre diferite, precum fuziunile, scindările, cesionarea de active și schimburile de acțiuni, să nu fie prejudiciate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre.
- 4 În acest scop, directiva instituie un sistem potrivit căruia operațiunile respective nu pot, în sine, să determine o impozitare. Eventualele plusvalori aferente acestor operațiuni pot fi impozitate, în principiu, însă doar de la data la care ele sunt realizate efectiv.
- 5 Primele patru considerente, precum și al nouălea considerent ale Directivei 90/434 sunt redactate astfel:

„întrucât fuziunile, scindările, cesionarea de active și schimburile de acțiuni între societățile din diferite state membre pot fi necesare pentru a crea în Comunitate condiții similare celor de pe piața internă și, în acest fel, pentru a asigura realizarea și funcționarea efectivă a pieței comune; întrucât astfel de operațiuni nu ar trebui să fie prejudiciate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre; întrucât este necesar să se introducă, referitor la aceste operații, norme de impozitare neutre din punct de vedere concurențial, astfel încât societățile să se poată adapta cerințelor pieței comune, să-și mărească productivitatea și să-și consolideze poziția concurențială la nivel internațional;

întrucât dispozițiile fiscale dezavantajează aceste operațiuni, în comparație cu dispozițiile care se aplică societăților din același stat membru; întrucât aceste dezavantaje trebuie eliminate;

întrucât nu este posibilă atingerea acestui obiectiv prin extinderea la nivel comunitar a sistemelor în vigoare în statele membre, deoarece diferențele dintre aceste sisteme pot da naștere la distorsiuni; întrucât numai un sistem fiscal comun poate să ofere o soluție satisfăcătoare în această privință;

întrucât sistemul fiscal comun trebuie să evite impozitarea fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni, protejând în același timp interesele [financiare ale] statului în care se află societatea cedentă sau societatea achiziționată;

[...]

întrucât statele membre ar trebui să aibă opțiunea de a refuza aplicarea prezentei directive în cazul în care fuziunea, scindarea, cesionarea de active sau schimbul de acțiuni au ca obiectiv fraudă sau evaziunea fiscală [...]"

- 6 Articolul 4 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„O fuziune sau o scindare nu determină impozitarea aportului de capital calculat ca diferență între valoarea reală a elementelor din activ și pasiv transferate și valoarea lor fiscală. [...]"

- 7 Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă prevede:

„Un stat membru poate refuza să aplice sau poate să retragă beneficiile oferite de oricare parte a dispozițiilor din titlurile II, III și IV sau de ansamblul acestora, atunci când consideră că fuziunea, scindarea, cesionarea de active sau schimbul de acțiuni:

- (a) au ca obiectiv principal sau ca unul din principalele obiective fraudă [sau] evaziunea fiscală; faptul că una din operațiunile menționate în articolul 1 nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, poate constitui o prezumție că operațiunea are ca obiectiv principal sau ca unul din obiectivele principale fraudă [sau] evaziunea fiscală;"

Dreptul francez

- 8 Dispozițiile relevante din code général des impôts (Codul fiscal general, denumit în continuare „CGI”), în vigoare în Franța la data situației de fapt din litigiul principal, sunt cele ce vor fi prezentate în continuare.

- 9 Articolul 210 A din CGI prevede:

„(1) Plusvalorile nete și profitul rezultat din ansamblul activelor transferate în urma unei fuziuni nu sunt supuse impozitului pe profit.

[...]

(3) Aplicarea acestor dispoziții este condiționată de asumarea de către societatea absorbantă în actul de fuziune a angajamentului de a respecta următoarele prevederi:

[...]

- b. Să se substituie societății absorbite pentru reintegrarea profiturilor a căror luare în considerare fusese amânată pentru impozitarea acesteia din urmă;
- c. Să calculeze plusvalorile realizate ulterior transferării imobilelor care nu pot fi amortizate care sunt cesionate acesteia la valoarea pe care o aveau, din punct de vedere fiscal, în înscrisurile societății absorbite;
- d. Să reintegreze în veniturile sale impozabile plusvalorile rezultate la momentul aportului bunurilor amortizabile [...]"

10 Articolul 210 B alineatul (3) din acest cod prevede:

„[...] Autorizația se eliberează atunci când, ținând seama de elementele care fac obiectul aportului:

- a. Operațiunea este justificată de un motiv economic, reprezentat în special de exercitarea unei activități autonome de către societatea beneficiară a aportului sau de îmbunătățirea structurilor, precum și de o asociere între părți;
- b. Operațiunea nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele sale principale fraudă sau evaziunea fiscală;
- c. Modalitățile operațiunii permit asigurarea impozitării viitoare a plusvalorilor a căror impozitare este suspendată.”

11 Potrivit instanței de trimitere, articolul 210 C din CGI asigură transpunerea Directivei 90/434 în dreptul intern. Acest articol prevede:

„(1) Dispozițiile articolelor 210 A și 210 B se aplică operațiunilor la care participă exclusiv persoane juridice sau organisme care pot fi supuse impozitului pe profit.

(2) Aceste dispoziții nu se aplică aporturilor efectuate către persoane juridice străine de persoane juridice franceze decât dacă aceste aporturi au fost în prealabil autorizate în condițiile prevăzute la articolul 210 B alineatul (3).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 12 La 26 noiembrie 2004, Cairnbulg, societate de drept francez, a făcut obiectul unei operațiuni de dizolvare fără lichidare din partea și în favoarea asociatului său unic, Euro Park, societate de drept luxemburghez. Cu această ocazie, în declarația sa de profit depusă la 25 ianuarie 2005, pentru exercițiul financiar încheiat la 26 noiembrie 2004, Cairnbulg a optat pentru regimul special al fuziunilor prevăzut la articolul 210 A și următoarele din CGI. În consecință, aceasta nu a supus impozitului pe profit plusvalorile nete și profitul rezultat din activele pe care le constituise ca aport la Euro Park.
- 13 Printr-un act notarial din 19 aprilie 2005, aporturile Cairnbulg au fost evaluate la valoarea lor netă contabilă, în speță la 9 387 700 de euro. La aceeași dată, aceste aporturi au fost cedate de Euro Park către SCI IBC Ferrier pentru prețul de 15 776 000 de euro, corespunzător valorii de piață pe care aporturile respective o dobândiseră la data de 26 noiembrie 2004.
- 14 În urma unui control, administrația fiscală a repus în discuție beneficiul regimului special al fuziunilor, deoarece, pe de o parte, Cairnbulg nu solicitase autorizația ministerială prevăzută la articolul 210 C din CGI și, pe de altă parte, fiindcă această autorizație nu ar fi fost acordată, în orice caz, întrucât operațiunea nu ar fi fost justificată de un motiv economic, ci ar fi urmărit un obiectiv de fraudă sau de evaziune fiscală. În consecință, în sarcina Euro Park, succesoare în drepturi și obligații a Cairnbulg, au fost stabilite cote suplimentare de impozit și contribuții adiționale la acest impozit, precum și penalitățile prevăzute de CGI pentru o abatere săvârșită cu intenție.
- 15 Euro Park a solicitat tribunal administrativ de Paris (Tribunalul Administrativ din Paris, Franța) să dispună scutirea de la plata acestor impozite și penalități. Întrucât acest tribunal a respins cererea formulată de Euro Park, aceasta din urmă a sesizat cour administrative d'appel de Paris (Curtea Administrativă de Apel din Paris, Franța), care a confirmat respingerea.

- 16 Euro Park a introdus atunci un recurs în fața Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), arătând că, prin supunerea la o procedură de autorizare prealabilă doar a aporturilor efectuate către persoanele juridice nerezidente cu excluderea celor efectuate către persoanele juridice rezidente, articolul 210 C alineatul (2) din CGI instituie o restricție nejustificată la articolul 49 TFUE și, prin urmare, o restricție privind principiul libertății de stabilire.
- 17 În aceste condiții, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Atunci când o legislație națională a unui stat membru utilizează în dreptul intern posibilitatea oferită la articolul 11 alineatul (1) din Directiva 90/434, se impune un control al actelor adoptate pentru punerea în aplicare a acestei posibilități în raport cu dreptul primar al Uniunii Europene?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, prevederile articolului 49 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității ca o legislație națională, în scopul combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale, să condiționeze acordarea beneficiului regimului fiscal comun aplicabil fuziunilor și operațiunilor asimilate de o procedură de autorizare prealabilă doar în ceea ce privește aporturile efectuate către persoane juridice străine, cu excluderea aporturilor efectuate către persoane juridice de drept național?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 18 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă dreptul Uniunii permite să se aprecieze compatibilitatea unei legislații naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în raport cu dreptul primar, deși această legislație a fost adoptată pentru a transpune în dreptul intern posibilitatea oferită de articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434.
- 19 Potrivit unei jurisprudențe constante, orice măsură națională într-un domeniu care a făcut obiectul unei armonizări exhaustive la nivelul Uniunii Europene trebuie să fie apreciată în raport cu dispozițiile acestei măsuri de armonizare, iar nu cu dispozițiile din dreptul primar (Hotărârea din 12 noiembrie 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 20 În consecință, este necesar să se stabilească dacă articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 realizează o astfel de armonizare.
- 21 În speță, este suficient să se constate că rezultă în mod clar din modul de redactare a dispoziției menționate că nu aceasta este situația.
- 22 Astfel, mai întâi, după cum reiese din acest mod de redactare a textului, dispoziția menționată nu recunoaște statelor membre decât o posibilitate de a refuza aplicarea, integral sau în parte, a dispozițiilor directivei respective sau de a retrage beneficiul prevăzut de aceasta atunci când o operațiune care intră în domeniul său de aplicare, precum o operațiune de fuziune între societăți din state membre diferite (o operațiune de fuziune transfrontalieră), are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele sale obiective fraudă sau evaziunea fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 38).
- 23 În continuare, în cadrul acestei competențe rezervate, însăși dispoziția menționată autorizează statele membre să prevadă o prezumție de fraudă sau de evaziune fiscală atunci când o operațiune de fuziune nu a fost efectuată pentru motive economice valabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 39).

- 24 În sfârșit, în ceea ce privește exercitarea unei astfel de posibilități și punerea în aplicare a acestei prezumții, din jurisprudența Curții reiese că, în lipsa unor dispoziții ale dreptului Uniunii mai clare în această privință, le revine statelor membre sarcina de a stabili, cu respectarea principiului proporționalității, normele necesare în scopul aplicării articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 43).
- 25 În aceste condiții, trebuie constatat că, în ceea ce privește măsurile referitoare la combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, această dispoziție nu are ca obiect realizarea unei armonizări exhaustive la nivelul Uniunii.
- 26 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare formulată că, în măsura în care articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 nu realizează o armonizare exhaustivă, dreptul Uniunii permite să se aprecieze compatibilitatea unei legislații naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în raport cu dreptul primar, deși această legislație a fost adoptată pentru a transpune în dreptul intern posibilitatea oferită de dispoziția menționată.

Cu privire la a doua întrebare

- 27 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul unei operațiuni de fuziune transfrontalieră, supune acordarea avantajelor fiscale aplicabile unei astfel de operațiuni în temeiul Directivei 90/434, în speță amânarea impozitării plusvalorilor aferente bunurilor constituite ca aport de o societate franceză la o societate stabilită într-un alt stat membru, unei proceduri de autorizare prealabilă în cadrul căreia, pentru a obține această autorizație, contribuabilul trebuie să demonstreze că operațiunea în cauză este justificată de un motiv economic, că ea nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele sale obiective fraudă ori evaziunea fiscală și că modalitățile sale de realizare permit asigurarea impozitării viitoare a plusvalorilor a căror impozitare este suspendată, în timp ce, în cazul unei operațiuni de fuziune internă, o astfel de amânare se acordă fără ca respectivul contribuabil să fie supus unei asemenea proceduri.
- 28 Trebuie amintit că, în această privință, Curtea a precizat deja că o operațiune de fuziune transfrontalieră constituie o modalitate particulară de exercitare a libertății de stabilire, importantă pentru buna funcționare a pieței interne, și are, prin urmare, legătură cu activitățile economice în privința cărora statele membre sunt obligate să respecte această libertate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 2005, *SEVIC Systems*, C-411/03, EU:C:2005:762, punctul 19).
- 29 Pentru ca această modalitate particulară de exercitare a libertății de stabilire să nu fie afectată de restricții, de dezavantaje sau de distorsiuni rezultând în special din dispozițiile fiscale ale statelor membre, Directiva 90/434 stabilește, astfel cum reiese din cuprinsul primelor sale cinci considerente, un regim fiscal comun prin care sunt prevăzute avantaje fiscale, precum amânarea impozitării plusvalorilor aferente bunurilor constituite ca aport cu ocazia unei astfel de operațiuni.
- 30 În acest context, Curtea a avut deja ocazia să precizeze că statele membre trebuie să acorde aceste avantaje fiscale operațiunilor care intră în domeniul de aplicare al acestei directive, cu condiția ca aceste operațiuni să nu aibă ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele lor obiective fraudă sau evaziunea fiscală în sensul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată (Hotărârea din 11 decembrie 2008, *A.T.*, C-285/07, EU:C:2008:705, punctul 30).

- 31 În măsura în care instanța de trimitere și guvernul francez au arătat că legislația în discuție urmărește să asigure în dreptul intern transpunerea Directivei 90/434 și, în special, a articolului 11 alineatul (1) litera (a) din aceasta, trebuie prin urmare să se stabilească, mai întâi, dacă adoptarea unei legislații naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, poate să se întemeieze pe respectiva dispoziție și, în aceste condiții, dacă directiva menționată se opune sau nu se opune unei astfel de legislații.

Cu privire la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434

- 32 În temeiul legislației în discuție în litigiul principal, beneficiul amânării impozitării plusvalorilor aferente aporturilor de bunuri la o societate stabilită într-un alt stat membru din partea unei societăți franceze este supusă unei proceduri prealabile în cadrul căreia, în scopul de a obține acest beneficiu, contribuabilul trebuie să demonstreze că trei condiții sunt îndeplinite, și anume: i) că operațiunea avută în vedere este justificată de un motiv economic, ii) că aceasta nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele sale obiective fraudă sau evaziunea fiscală și iii) că modalitățile de realizare a operațiunii permit asigurarea impozitării viitoare a plusvalorilor a căror impozitare este suspendată.
- 33 Se ridică în continuare problema de a ști dacă articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 se opune adoptării unei asemenea legislații.

– Cu privire la existența unei proceduri prealabile

- 34 În ceea ce privește existența unei proceduri prealabile, trebuie amintit că Directiva 90/434 nu conține nicio cerință procedurală pe care statele membre sunt obligate să o respecte în vederea acordării avantajelor fiscale prevăzute de această directivă.
- 35 Chiar presupunând că directiva menționată permite statelor membre să prevadă o astfel de cerință, cea prevăzută de legislația în discuție în litigiul principal nu este compatibilă cu această directivă.
- 36 În lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, normele de procedură care urmăresc să asigure garantarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii rezultă din ordinea juridică a fiecărui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre, însă cu condiția ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele care se aplică unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și să nu facă imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (Hotărârea din 18 octombrie 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 37 În ceea ce privește acest din urmă principiu, trebuie amintit că fiecare caz în care se ridică problema dacă o normă procedurală națională face imposibilă în practică sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite particularilor de ordinea juridică a Uniunii trebuie analizat ținând seama, după caz, de principiile care stau la baza respectivului sistem jurisdicțional național, precum principiul securității juridice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 iunie 2013, Agroconsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, punctul 48, și Hotărârea din 6 octombrie 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, punctul 36).
- 38 În această privință, Curtea a precizat deja că exigența securității juridice se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impune (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 72, și Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 34).

- 39 În speță, în ceea ce privește principiul echivalenței, guvernul francez a arătat, în cadrul ședinței, că procedura prealabilă prevăzută de legislația în discuție în litigiul principal nu se aplică în principiu decât în cazul operațiunilor de fuziune transfrontalieră. În pofida acestui fapt, Curtea nu dispune totuși de elementele necesare în ceea ce privește normele procedurale aplicabile operațiunilor de fuziune internă pentru a aprecia dacă aceste prime operațiuni sunt tratate de o manieră mai puțin favorabilă decât acestea din urmă. Instanței de trimitere îi revine sarcina de a verifica conformitatea legislației menționate cu acest principiu, prin compararea normelor procedurale aplicabile operațiunilor de fuziune transfrontalieră și, respectiv, fuziunilor interne.
- 40 În ceea ce privește principiul efectivității, respectarea exigenței securității juridice presupune ca normele procedurale care pun în aplicare Directiva 90/434 și, mai ales, articolul 11 alineatul (1) litera (a) din aceasta să fie suficient de exacte, clare și previzibile pentru a permite contribuabililor să își cunoască cu exactitate drepturile, pentru a se asigura că aceștia vor fi în măsură să beneficieze de avantajele fiscale prevăzute de directiva menționată și de a se prevala de acestea, dacă este cazul, în fața instanțelor naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 1991, Comisia/Germania, C-131/88, EU:C:1991:87, punctul 6, Hotărârea din 10 martie 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punctele 44 și 45, Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit, C-582/08, EU:C:2010:429, punctele 49 și 50, precum și Hotărârea din 18 octombrie 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 41 Or, în speță, trebuie arătat că legislația în discuție în litigiul principal nu precizează normele de aplicare a procedurii prealabile în cauză. În cadrul ședinței, deși a confirmat că aceasta era situația, guvernul francez a adus unele precizări în ceea ce privește aceste norme, referindu-se la practica aplicată de administrația fiscală. În această privință, guvernul menționat a arătat că, deși respectiva legislație prevede trei condiții pentru obținerea autorizației prealabile, potrivit practicii aplicate de administrația fiscală, era suficientă îndeplinirea doar a condiției existenței unui motiv economic pentru ca autorizația să fie acordată. În plus, guvernul menționat precizează că, potrivit aceleiași practici, procedura autorizării prealabile nu produce nici efect suspensiv asupra operațiunii de fuziune transfrontalieră. Astfel, această operațiune, în măsura în care o cerere de autorizare a fost depusă înainte de realizarea sa, poate fi efectuată înainte de obținerea acordului administrației fiscale.
- 42 În această privință, astfel cum avocatul general a arătat în cuprinsul punctelor 30-34 și 57 din concluziile sale, trebuie să se constate că dispozițiile legislației în discuție în litigiul principal nu corespund totuși practicii aplicate de administrația fiscală, ceea ce este de natură să creeze incertitudini în ceea ce privește normele de aplicare a articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434. În consecință, aceste norme nu apar a fi suficient de exacte, clare și previzibile pentru a permite contribuabililor să își cunoască cu exactitate drepturile, cu atât mai mult cu cât cel puțin unele dintre acestea sunt susceptibile de a fi modificate la discreția administrației fiscale.
- 43 Pe de altă parte, în cadrul ședinței, guvernul francez a arătat că o decizie de refuz trebuie întotdeauna să fie motivată, precizând totuși că trecerea unui termen de patru luni fără ca administrația respectivă să fi răspuns la această cerere echivala cu o decizie implicită de refuz, care, într-un astfel de caz, nu se motivează decât la solicitarea contribuabilului.
- 44 Or, trebuie constatat că nici asemenea regulă de procedură nu respectă cerința securității juridice.
- 45 Astfel, pentru ca un contribuabil să poată aprecia cu exactitate întinderea drepturilor și a obligațiilor care decurg din Directiva 90/434 și pentru a acționa în consecință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, punctele 44 și 45, precum și Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit, C-582/08, EU:C:2010:429, punctele 49 și 50), o decizie a administrației fiscale prin care se refuză acestui contribuabil beneficiul avantajului fiscal în temeiul acestei directive trebuie să fie întotdeauna motivată, pentru ca acesta din urmă să poată verifica temeinicia motivelor care au determinat această administrație să nu îi acorde avantajul prevăzut de directiva respectivă și, după caz, să își valorifice dreptul în fața instanțelor competente.

46 În aceste condiții, rezultă că normele procedurale în discuție în litigiul principal nu respectă cerința securității juridice și, în consecință, că această legislație nu respectă principiul efectivității.

– Cu privire la condițiile impuse în vederea obținerii beneficiului constând în avantajele fiscale prevăzute de Directiva 90/434

47 În ceea ce privește condițiile impuse de legislația menționată, trebuie amintit că, în repetate rânduri, Curtea a statuat că regimul fiscal comun instituit prin Directiva 90/434, care cuprinde diferite avantaje fiscale, se aplică în mod egal tuturor operațiunilor care intră în domeniul de aplicare al acesteia din urmă, independent de motivele lor, fie că sunt financiare, economice sau pur fiscale (Hotărârea din 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 41 și jurisprudența citată).

48 Curtea a precizat de asemenea că, în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, statele membre pot doar cu titlu excepțional și numai în cazuri speciale să refuze aplicarea în tot sau în parte a prevederilor acestei directive sau să retragă beneficiul acestora (Hotărârea din 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 45 și jurisprudența citată).

49 Întrucât această dispoziție prevede o derogare de la regula generală impusă de Directiva 90/434, și anume beneficiul regimului fiscal comun aplicabil operațiunilor care intră în domeniul de aplicare al aceleiași directive, dispoziția menționată trebuie interpretată restrictiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 46).

50 Or, în primul rând, trebuie arătat că, în speță, în timp ce Directiva 90/434 stabilește ca principiu beneficiul amânării impozitării plusvalorilor aferente bunurile constituite ca aport și nu permite refuzarea acestui beneficiu decât cu o singură condiție, și anume numai atunci când operațiunea avută în vedere are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele sale obiective fraudă sau evaziunea fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 45), legislația în discuție în litigiul principal refuză în general acordarea acestui beneficiu, cu excepția situației în care contribuabilul îndeplinește în prealabil cerințele, materială și de formă, prevăzute de această legislație.

51 În al doilea rând, în măsura în care legislația menționată condiționează acordarea respectivului beneficiu de îndeplinirea celor trei condiții amintite la punctul 32 din prezenta hotărâre, ea extinde, astfel cum a arătat avocatul general în cuprinsul punctelor 34-36 din concluziile sale, domeniul de aplicare al competenței rezervate statelor membre, menționată la punctele 22 și 23 din prezenta hotărâre, dincolo de ceea ce prevede articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434.

52 În al treilea rând, astfel cum a constatat avocatul general în cuprinsul punctului 36 din concluziile sale, contrar celor susținute de guvernul francez, a treia condiție prevăzută de legislația în discuție în litigiul principal, și anume aceea că modalitățile de realizare a operațiunii permit asigurarea impozitării în viitor a plusvalorilor a căror impozitare este suspendată, condiție care, pe de altă parte, nu este prevăzută de Directiva 90/434, nu poate fi justificată de combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, întrucât acest obiectiv este deja cuprins în mod explicit în cea de a doua condiție prevăzută de această legislație.

53 În al patrulea rând, în ceea ce privește prezumția de fraudă și de evaziune fiscală prevăzută la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, trebuie amintit că această dispoziție nu autorizează statele membre să prevadă o prezumție de fraudă sau de evaziune fiscală decât în situația în care operațiunea avută în vedere urmărește exclusiv obținerea unui avantaj fiscal și nu este realizată, așadar, din motive economice valabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 45, și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 36).

- 54 În al cincilea rând, din jurisprudența Curții rezultă că, prin transpunerea articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, statele membre nu pot recurge la o prezumție generală de fraudă sau de evaziune fiscală.
- 55 Astfel, în această privință, Curtea a precizat deja că, pentru a verifica dacă operațiunea în cauză urmărește un obiectiv de fraudă sau de evaziune fiscală, autoritățile naționale competente nu se pot limita să aplice criteriile generale predeterminate, ci trebuie să efectueze, de la caz la caz, o examinare globală a operațiunii în cauză, având în vedere că instituirea unei norme cu aplicabilitate generală, care exclude automat anumite categorii de operațiuni de la avantajul fiscal, fără a se ține seama de problema de a ști dacă există sau nu există efectiv evaziune sau fraudă fiscală, ar depăși ceea ce este necesar pentru evitarea unei astfel de fraude sau a unei astfel de evaziuni fiscale și ar aduce atingere obiectivului urmărit de această directivă (Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 37).
- 56 Or, în măsura în care legislația în discuție în litigiul principal, pentru acordarea beneficiului amânării impozitării plusvalorilor în temeiul Directivei 90/434 în mod sistematic și necondiționat, impune cerința probării de către contribuabil a faptului că operațiunea în cauză este justificată de un motiv economic și că aceasta nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele sale obiective fraudă sau evaziunea fiscală, fără ca administrația fiscală să fie obligată să prezinte cel puțin un început de probă cu privire la lipsa unor motive economice valabile sau a unor indicii de fraudă sau de evaziune fiscală, această legislație instituie o prezumție generală de fraudă sau de evaziune fiscală.
- 57 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se constate că articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretat în sensul că se opune adoptării unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal.

Cu privire la articolul 49 TFUE

- 58 Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 49 TFUE impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire. Deși, potrivit modului lor de redactare, prevederile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic în egală măsură ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 59 Trebuie considerate ca fiind astfel de restricții toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 60 Trebuie să se constate că, în litigiul principal, doar în cazul operațiunilor de fuziune transfrontalieră acordarea beneficiului amânării impozitării plusvalorilor aferente bunurilor constituite ca aport de o societate franceză la o societate stabilită într-un alt stat membru este condiționată de respectarea cerințelor din legislația în cauză.
- 61 Astfel cum admite guvernul francez, această legislație tratează în mod diferit operațiunile de fuziune transfrontalieră și operațiunile de fuziune internă.
- 62 O astfel de diferență este susceptibilă să le descurajeze în exercitarea libertății de stabilire și constituie, prin urmare, o restricție adusă acestei libertăți.

- 63 Asemenea restricție nu poate fi admisă decât dacă poate fi justificată în mod obiectiv de motive imperative de interes general recunoscute de dreptul Uniunii. În plus, în acest caz, trebuie ca restricția să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 64 Potrivit guvernului francez, restricția în discuție în litigiul principal este justificată de motivul imperativ de interes general legat de combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale și de cel legat de garantarea repartizării echilibrate a competenței în materie de impozitare între statele membre.
- 65 Trebuie arătat că, în această privință, Curtea a statuat deja că reprezintă motive imperative de interes general care pot justifica o restricție a exercitării libertăților de circulație garantate de tratat atât lupta împotriva fraudei sau a evaziunii fiscale, cât și necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre (Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctele 36 și 37, precum și jurisprudența citată).
- 66 În ceea ce privește acest din urmă obiectiv, trebuie totuși subliniat, asemenea avocatului general la punctul 39 din concluziile sale, că el este deja asigurat prin Directiva 90/434 însăși.
- 67 Astfel, după cum reiese din jurisprudența Curții, din al patrulea și din al șaselea considerent ale directivei respective rezultă că aceasta nu instituie decât un regim prin care se amână impozitarea plusvalorilor aferente bunurilor cesionate, care, deși evită ca cesionarea activității să conducă prin ea însăși la o impozitare, ocrotește interesele financiare ale statului societății cedente, asigurând impozitarea acestor plusvalori la momentul realizării lor efective (Hotărârea din 19 decembrie 2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, punctul 28).
- 68 În consecință, obiectivul menționat nu poate să justifice, în litigiul principal, o restricție privind libertatea de stabilire.
- 69 În ceea ce privește motivul imperativ de interes general legat de combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, este suficient să se constate, astfel cum a procedat avocatul general în cuprinsul punctelor 72 și 73 din concluziile sale, că acest obiectiv are aceeași aplicabilitate, fie că este invocat în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, fie ca o justificare a unei restricții privind dreptul primar. Prin urmare, considerațiile menționate la punctele 54-56 din prezenta hotărâre privind proporționalitatea legislației în discuție în litigiul principal și referitoare la această dispoziție se aplică și analizei proporționalității acestei legislații în raport cu libertatea de stabilire. Rezultă că o legislație fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, care instaurează o prezumție generală de fraudă sau de evaziune fiscală, depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului menționat și nu poate, așadar, să justifice o restricție privind această libertate.
- 70 Având în vedere totalitatea considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare formulată că articolul 49 TFUE și articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul unei operațiuni de fuziune transfrontalieră, supune acordarea avantajelor fiscale aplicabile unei astfel de operațiuni în temeiul acestei directive, în speță amânarea impozitării plusvalorilor aferente bunurilor constituite ca aport de o societate franceză la o societate stabilită într-un alt stat membru, unei proceduri de autorizare prealabilă în cadrul căreia, pentru a obține această autorizație, contribuabilul trebuie să demonstreze că operațiunea în cauză este justificată de un motiv economic, că aceasta nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele sale obiective fraudă sau evaziunea fiscală și că modalitățile sale de realizare permit asigurarea impozitării viitoare a plusvalorilor a căror impozitare este suspendată, în timp ce, în cazul unei operațiuni de fuziune internă, o astfel de amânare se acordă fără ca respectivul contribuabil să fie supus unei asemenea proceduri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) În măsura în care articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre nu realizează o armonizare exhaustivă, dreptul Uniunii permite să se aprecieze compatibilitatea unei legislații naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în raport cu dreptul primar, deși această legislație a fost adoptată pentru a transpune în dreptul intern posibilitatea oferită de dispoziția menționată.
- 2) Articolul 49 TFUE și articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul unei operațiuni de fuziune transfrontalieră, supune acordarea avantajelor fiscale aplicabile unei astfel de operațiuni în temeiul acestei directive, în speță amânarea impozitării plusvalorilor aferente bunurilor constituite ca aport de o societate franceză la o societate stabilită într-un alt stat membru, unei proceduri de autorizare prealabilă în cadrul căreia, pentru a obține această autorizație, contribuabilul trebuie să demonstreze că operațiunea în cauză este justificată de un motiv economic, că aceasta nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele sale obiective fraudă sau evaziunea fiscală și că modalitățile sale de realizare permit asigurarea impozitării viitoare a plusvalorilor a căror impozitare este suspendată, în timp ce, în cazul unei operațiuni de fuziune internă, o astfel de amânare se acordă fără ca respectivul contribuabil să fie supus unei asemenea proceduri.

Semnături