



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 decembrie 2016*

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

În cauza C-503/14,

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

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

reclamantă,

împotriva

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

pârâtă,

susținută de:

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

intervenientă,

CURTEA (Camera a patra)

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

* Limba de procedură: portugheza.

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 martie 2016,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 mai 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

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

I – Cadrul juridic

A – Acordul privind SEE

- 2 Articolul 28 din Acordul privind SEE prevede:

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

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

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

- (a) de a accepta ofertele de muncă făcute în mod efectiv;
- (b) de a se deplasa, în mod liber, pe teritoriul statelor membre ale CE și pe cel al statelor AELS în acest scop;
- (c) de a rămâne pe teritoriul unui stat membru al CE sau al unui stat AELS în scopul angajării în conformitate cu dispozițiile ce guvernează angajarea resortisanților statului respectiv prevăzute prin actele cu putere de lege sau actele administrative;
- (d) de a rămâne pe teritoriul unui stat membru al CE sau al unui stat AELS după ce a fost angajat acolo.

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

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

3 Articolul 31 din Acordul privind SEE are următorul cuprins:

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

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

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

B – Dreptul portughez

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

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

- a) cesiunea cu titlu oneros a drepturilor reale asupra bunurilor imobile și afectarea tuturor bunurilor din patrimoniul privat activității antreprenoriale și profesionale desfășurate pe cont propriu de către proprietarul acestora;
- b) cesiunea cu titlu oneros a părților sociale, inclusiv rambursarea și amortizarea lor cu reducerea capitalului, și a altor valori mobiliare, precum și valoarea atribuită asociaților în urma partajului, care este considerată o plusvaloare în sensul articolului 81 din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice];

[...]

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

[...]

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

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

[...]

8. În cazul schimbului de participații sociale în condițiile prevăzute la articolul 73 alineatul 5 și la articolul 77 alineatul 2 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice, atribuirea, ca urmare a acestui schimb, a unor titluri care reprezintă capitalul social al societății asociaților societății dobândite nu conduce la impozitarea acestora din urmă în cazul în care continuă să valorifice, în

scopuri fiscale, noile participații sociale la nivelul celor vechi. Această valoare se stabilește în conformitate cu dispozițiile prezentului cod, fără a aduce atingere impozitului referitor la valorile în numerar care le sunt atribuite eventual.

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

- a) dacă asociatul pierde calitatea de rezident pe teritoriul portughez, este necesar să se includă în categoria plusvalorilor, în impozitul pentru anul în care pierde calitatea de rezident, suma care, în temeiul alineatului 8, nu a fost impozitată în momentul schimbului de acțiuni și care corespunde diferenței dintre valoarea reală a acțiunilor primite și valoarea de achiziție a acțiunilor vechi, stabilită în conformitate cu dispozițiile prezentului cod;
- b) Dispozițiile articolului 73 alineatul 10 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice se aplică *mutatis mutandis*.

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

[...]"

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

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

- a) entitatea căreia i se transmite patrimoniul este o societate și are sediul social și conducerea efectivă pe teritoriul portughez;
- b) persoana fizică care efectuează cesiunea deține cel puțin 50 % din capitalul societății și activitatea desfășurată de aceasta este în esență identică cu cea care era desfășurată pe cont propriu;
- c) elementele activului și pasivului care fac obiectul cesiunii sunt luate în considerare în vederea acestei cesiuni la valorile înregistrate în contabilitate sau în înscrisurile persoanei fizice, cu alte cuvinte cele care rezultă din aplicarea dispozițiilor prezentului cod sau din reevaluările efectuate în temeiul dispozițiilor fiscale;
- d) părțile de capital primite în schimbul cesiunii sunt evaluate, în scopul impunerii profiturilor sau pierderilor referitoare la cesiunea lor ulterioară, la valoarea netă a elementelor de activ și de pasiv cedate, valorificate conform literei anterioare;
- e) societatea prevăzută la litera a) se angajează, printr-o declarație, să respecte dispozițiile articolului 77 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice; această declarație trebuie anexată la declarația periodică de venituri a persoanei fizice referitoare la efectuarea transferului.

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

3. Beneficiile rezultate din cesiunea cu titlu oneros, indiferent de titlu, a părților din capital primite în schimbul cesiunii prevăzute la alineatul 1 sunt calificate, în termen de cinci ani de la data acesteia, drept venituri din activități economice și profesionale și sunt considerate venituri nete din categoria B. În această perioadă, nu poate fi efectuată nicio operațiune privind părțile sociale care beneficiază de

regimul neutralității, sub sancțiunea considerării, în momentul realizării acestor operațiuni, că beneficiile au fost realizate și trebuie să fie majorate cu 15 % pentru fiecare an sau parte a unui an scursă de la care s-a constatat intrarea în patrimoniu pentru realizarea capitalului societății și trebuie adăugate la venitul pe anul în care au fost constatate aceste operațiuni.”

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

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

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

II – Procedura precontencioasă

- 7 La 17 octombrie 2008, Comisia a adresat Republicii Portugheze o scrisoare de punere în întârziere, în care considera că acest stat membru nu își îndeplinise obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18, 39 și 43 CE, devenite articolele 21, 45 și, respectiv, 49 TFUE, precum și în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE, prin impozitarea plusvalorilor latente în cazul schimbului de participații sociale atunci când o persoană fizică își transferă reședința în alt stat membru sau în cazul transferului către o societate al activelor și pasivelor afectate exercitării unei activități economice sau profesionale de către o persoană fizică în cazul în care societatea căreia i-au fost transferate activele și pasivele are sediul sau conducerea efectivă în alt stat.
- 8 Republica Portugheză a răspuns la scrisoarea de punere în întârziere respectivă printr-o scrisoare din 15 mai 2009, contestând poziția Comisiei.
- 9 Întrucât a considerat neconvingător acest răspuns, Comisia a emis, la 3 noiembrie 2009, un aviz motivat în care a apreciat că Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin prin adoptarea și menținerea dispozițiilor articolelor 10 și 38 din CIRS, în temeiul cărora un contribuabil care își transferă reședința în alt stat membru sau care efectuează un transfer de active și de pasive afectate unei activități desfășurate pe cont propriu în schimbul participațiilor la o societate cu sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat trebuie să includă orice venit neafectat în baza impozabilă a ultimului exercițiu financiar în care încă este considerat contribuabil rezident. Comisia a invitat de asemenea statul membru menționat să ia măsurile necesare pentru a se conforma avizului motivat respectiv în termen de două luni de la primirea acestuia.
- 10 Republica Portugheză a răspuns la avizul motivat menționat apreciind că motivele Comisiei erau nefondate.

- 11 La 28 octombrie 2011, Comisia i-a adresat acesteia o scrisoare de punere în întârziere complementară, în care această instituție a făcut trimitere la versiunea actualizată a articolului 10 alineatul 9 litera a) din CIRS, arătând totodată că poziția sa exprimată în scrisoarea de punere în întârziere și în avizul motivat rămânea neschimbată. În plus, ea și-a menținut poziția cu privire la articolul 38 din CIRS, astfel cum reieșea din scrisoarea de punere în întârziere și din avizul motivat.
- 12 În urma răspunsului Republicii Portugheze la scrisoarea de punere în întârziere complementară menționată, în care acest stat membru continua să considere că motivele Comisiei erau nefondate, Comisia i-a adresat statului membru respectiv, la 22 noiembrie 2012, un aviz motivat suplimentar, în care, pe de o parte, și-a reiterat motivul întemeiat pe faptul că articolele 10 și 38 din CIRS încalcă articolele 21, 45 și 49 TFUE, precum și articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE și, pe de altă parte, a solicitat acestui stat membru să se conformeze avizului motivat suplimentar respectiv în termen de două luni.
- 13 Întrucât, în răspunsul său din 23 ianuarie 2013, Republica Portugheză a reiterat faptul că poziția Comisiei era eronată, aceasta din urmă a decis să introducă prezenta acțiune.

III – Cu privire la acțiune

A – Cu privire la pretinsa lipsă de precizie și de rigoare în delimitarea obiectului litigiului

1. Argumentația părților

- 14 Fără a ridica în mod formal o excepție de inadmisibilitate a acțiunii, Republica Portugheză arată că modificările aduse de Comisie concluziilor care figurează în cererea introductivă în raport cu cele care figurează în avizul motivat și în avizul motivat suplimentar depășesc limitele unor simple precizări și constituie modificări substanțiale ale obiectului inițial al litigiului, astfel cum acesta reiese din avizele motivate respective. Astfel, potrivit acestui stat membru, motivele care figurează în avizele motivate menționate nu corespundeau textului articolelor 10 și 38 din CIRS, dispoziții pe care s-a întemeiat totuși Comisia, astfel încât nu putea fi luată în considerare nicio situație de neîndeplinire a obligațiilor.
- 15 Comisia subliniază că a adus modificări minore concluziilor cererii sale introductive în raport cu cele care figurau în avizul său motivat suplimentar, pentru a introduce precizările transmise de Republica Portugheză în cursul procedurii administrative și în special în răspunsul său la avizul motivat suplimentar. Ea apreciază că aceste modificări nu schimbă cu nimic sensul și conținutul motivelor invocate împotriva acestui stat membru și că dreptul la apărare al statului membru menționat a fost respectat întocmai.

2. Aprecierea Curții

- 16 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, deși este adevărat că obiectul acțiunii introduse în temeiul articolului 258 TFUE este stabilit în procedura precontencioasă prevăzută la această dispoziție și că, în consecință, avizul motivat al Comisiei și acțiunea trebuie să se întemeieze pe motive identice, această cerință nu poate totuși merge până la a impune în orice situație existența unei identități perfecte în formularea acestora, din moment ce obiectul litigiului nu a fost extins sau modificat. Astfel, Comisia își poate preciza motivele inițiale în cererea sa introductivă, cu condiția totuși să nu modifice obiectul litigiului (a se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Comisia/Cipru, C-515/14, EU:C:2016:30, punctele 12 și 13, precum și jurisprudența citată).

- 17 În speță, Comisia a precizat în mod clar, atât în cadrul procedurii precontencioase, cât și în fața Curții, că reproșează Republicii Portugheze că, prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a articolelor 10 și 38 din CIRS, nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE, precum și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE.
- 18 În plus, coroborarea dispozitivului avizului motivat și al avizului motivat suplimentar cu articolele 10 și 38 din CIRS permitea Republicii Portugheze să înțeleagă, pe de o parte, care sunt situațiile prevăzute de dispozițiile în discuție pe care Comisia le-a avut în vedere în aceste avize motivate și, pe de altă parte, consecințele juridice care decurg din dispozițiile menționate pentru aceste situații și pe care această instituție le-a considerat contrare dreptului Uniunii.
- 19 Prin urmare, Comisia nici nu a extins, nici nu a modificat obiectul acțiunii astfel cum acesta a fost delimitat de procedura precontencioasă.
- 20 În aceste condiții, argumentul Republicii Portugheze întemeiat pe pretinsa lipsă de precizie și de rigoare în delimitarea obiectului litigiului nu poate repune în discuție admisibilitatea acțiunii și, prin urmare, trebuie să fie respins.

B – Cu privire la fond

- 21 Pe de o parte, Comisia impută Republicii Portugheze că, prin adoptarea și prin menținerea articolului 10 din CIRS, în temeiul căruia un contribuabil care efectuează un schimb de participații sociale și care își transferă reședința în alt stat membru sau în alt stat al Spațiului Economic European (SEE) trebuie să includă, în legătură cu operațiunile în discuție, orice venit neafectat în baza impozabilă a ultimului exercițiu financiar în care încă este considerat contribuabil rezident, nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE.
- 22 Pe de altă parte, Comisia impută acestui stat membru că, prin adoptarea și prin menținerea articolului 38 din CIRS, în temeiul căruia un contribuabil care efectuează un transfer de active și de pasive afectate unei activități desfășurate pe cont propriu în schimbul participațiilor la o societate cu sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat membru sau al unui alt stat al SEE nu poate beneficia de o amânare a impozitării pentru operațiunea în cauză, nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE și al articolului 31 din Acordul privind SEE.
- 23 Aceste motive trebuie să fie examinate separat.

1. Cu privire la plusvalorile rezultate din schimbul de participații sociale

a) Argumentația părților

- 24 Comisia arată că, în materie de impozitare a plusvalorilor rezultate din schimbul de participații sociale, articolul 10 din CIRS rezervă un tratament fiscal dezavantajos contribuabililor care părăsesc teritoriul portughez în raport cu cei care își păstrează reședința în Portugalia. Astfel, prin simplul transfer al reședinței sale în afara Portugaliei, un acționar sau un asociat ar fi obligat la plata unui impozit pe plusvalorile în discuție, corespunzător diferenței dintre valoarea reală a acțiunilor primite și valoarea de achiziție a celor vechi. În schimb, dacă acest acționar sau asociat își păstrează reședința în Portugalia, valoarea participațiilor sociale primite ar echivala cu cea a participațiilor cesionate. Astfel, în cazul menținerii reședinței în Portugalia, acționarul sau asociatul nu ar fi impozitat decât la momentul cesionării definitive a părților sociale primite, mai puțin în cazul unei plăți suplimentare în numerar.

- 25 Comisia consideră că avantajul amânării impozitării plusvalorilor rezultate dintr-un schimb de participații sociale în cazul contribuabililor cu reședința pe teritoriul portughez creează o diferență de tratament între aceștia și contribuabilii care decid să își transfere reședința în alt stat membru sau în alt stat al SEE, fapt care nu este compatibil nici cu articolele 21, 45 și 49 TFUE nici cu articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE.
- 26 În această privință, ea se întemeiază pe Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), și pe Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), care se referă la impozitarea la ieșire a persoanelor fizice, pe care le consideră aplicabile în speță. În schimb, potrivit Comisiei, Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), prin care Curtea a recunoscut pentru prima dată că o legislație națională în materia impozitării la ieșire poate fi justificată de obiectivul de asigurare a repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, nu poate fi aplicabilă în speță, întrucât se raportează numai la impozitarea persoanelor juridice.
- 27 Deși Comisia recunoaște legitimitatea obiectivului urmărit de legiuitorul portughez de a asigura eficiența regimului fiscal, ea consideră că dispoziția națională în cauză nu este proporțională, întrucât dreptul Uniunii și în special Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), precum și Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de taxe, impozite, drepturi și alte măsuri (JO 2010, L 84 p. 1) prevăd deja mecanisme de informare între autoritățile competente ale statelor membre și de asistență reciprocă în materie de recuperare a impozitelor care permit atingerea acestui obiectiv fără a se recurge la restricții privind libertățile fundamentale consacrate de Tratatul FUE.
- 28 În plus, Republica Portugheză ar putea, spre exemplu, să îi solicite contribuabilului care părăsește teritoriul portughez să comunice în mod regulat informații cu privire la părțile sociale primite, pentru a verifica dacă acesta mai este deținător. Astfel, impozitarea ar putea afecta plusvalorile numai în momentul în care contribuabilul care a părăsit teritoriul portughez a cesionat participațiile sociale primite.
- 29 Republica Portugheză consideră că articolul 10 din CIRS nu încalcă articolele 21, 45 și 49 TFUE și nici articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE. Situația foarte limitată la care s-ar referi dispoziția CIRS în cauză ar privi, astfel, sfârșitul amânării impunerii plusvalorilor efectiv realizate în cadrul unui schimb anterior de părți sociale, prin transferul reședinței contribuabilului în afara teritoriului portughez. Prin urmare, Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), care se raporta la impozitarea plusvalorilor care nu au fost încă realizate în cazul transferului domiciliului fiscal al unui contribuabil în alt stat membru, nu ar fi aplicabilă în prezenta cauză.
- 30 Potrivit Republicii Portugeze, o eventuală restricție a liberei circulații rezultată din articolul 10 din CIRS este justificată, mai întâi, de obiectivul privind garantarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale, obiectiv recunoscut de Curte în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 45). Ea subliniază că, în temeiul aplicării combinate a legislației naționale și a convențiilor de prevenire a dublei impunerii încheiate de ea însăși cu toate statele membre, competența de a impozita plusvalorile rezultate din schimbul de participații sociale aparține în principiu exclusiv statului membru de reședință al contribuabilului care cesionează participațiile sociale, și anume, în speță, Republicii Portugeze. Prin urmare, Republica Portugheză apreciază că reținerea unei obligații de a nu impozita asemenea plusvalori în cazul transferului reședinței contribuabilului în alt stat ar determina-o să își piardă definitiv dreptul de a impozita aceste plusvalori, compromițându-i astfel dreptul de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punctul 42, și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, punctul 58).

- 31 Republica Portugheză invocă, în continuare, motive legate de coerența sistemului fiscal. Potrivit acestui stat membru, în speță există o legătură directă între un avantaj fiscal și compensarea unui astfel de avantaj cu o prelevare fiscală determinată, întrucât obiectivul dispoziției în cauză este să se evite ca avantajul fiscal acordat contribuabilului sub forma unei amânări a impozitării plusvalorilor realizate să facă ulterior imposibilă impozitarea efectivă a acestor plusvalori pe teritoriul portughez. Astfel, pentru buna funcționare a regimului de amânare a impozitării anumitor active ar fi esențial ca acordarea avantajului fiscal la un moment determinat să corespundă unei impozitări efective a acestor active la un moment ulterior.
- 32 În sfârșit, Republica Portugheză invocă justificarea întemeiată pe necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale și a combaterii fraudei și a evaziunii fiscale.
- 33 Republica Federală Germania apreciază că posibila restricție privind libera circulație care rezultă din articolul 10 din CIRS este justificată, în măsura în care acest articol urmărește să impoziteze beneficiile generate pe teritoriul portughez înainte ca Republica Portugheză să își piardă competența de impozitare. Potrivit Republicii Federale Germania, principiile stabilite de Curte în Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 45), sunt valabile indiferent dacă este vorba despre un regim de impozitare la ieșire aplicabil persoanelor fizice sau juridice.

b) Aprecierea Curții

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

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

- 35 Potrivit jurisprudenței Curții, articolul 21 TFUE, care prevede, în general, dreptul oricărui cetățean al Uniunii la libera circulație și ședere pe teritoriul statelor membre, își găsește o expresie specifică la articolul 45 TFUE în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor și la articolul 49 TFUE în ceea ce privește libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, *Comisia/Spania*, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 49 și jurisprudența citată).
- 36 În consecință, regimul fiscal în cauză trebuie examinat în raport cu articolele 45 și 49 TFUE înainte ca acesta să fie examinat în raport cu articolul 21 TFUE în ceea ce privește persoanele care se deplasează dintr-un stat membru în altul în scopul de a se instala în statul respectiv din motive care nu sunt legate de exercitarea unei activități economice.

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

- 37 Ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor urmărește facilitarea exercitării de activități profesionale de orice natură de către resortisanții Uniunii pe întreg teritoriul acesteia și se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, *Comisia/Spania*, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 38 Chiar dacă, potrivit modului de redactare a dispozițiilor menționate, acestea urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, trebuie să se constate că, în acest context, resortisanții statelor membre dispun în special de dreptul, izvorât direct din tratat, de a-și părăsi statul de origine pentru a se deplasa pe teritoriul unui alt stat membru și de ședere pe teritoriul acelui stat pentru a desfășura o activitate economică (Hotărârea din 12 iulie 2012, *Comisia/Spania*, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 52 și jurisprudența citată).

- 39 Dispozițiile care împiedică sau descurajează un resortisant al unui stat membru să își părăsească statul de origine pentru a-și exercita fie dreptul la liberă circulație, fie libertatea de stabilire constituie, prin urmare, obstacole în calea acestei libertăți, chiar dacă se aplică independent de cetățenia resortisantului în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 1988, *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, punctul 16, precum și Hotărârea din 12 iulie 2012, *Comisia/Spania*, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 53 și jurisprudența citată).
- 40 De altfel, potrivit de asemenea unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții privind libera circulație a persoanelor și libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea respectivei libertăți (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, *Comisia/Spania*, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 54 și jurisprudența citată).
- 41 În speță, articolul 10 alineatul 8 din CIRS prevede că, în cazul unui schimb de participații sociale, atribuirea, ca urmare a acestui schimb, a unor titluri care reprezintă capitalul social al societății către asociații societății dobândite nu conduce la impozitarea acestora din urmă în cazul în care continuă să valorifice, în scopuri fiscale, noile participații sociale la nivelul celor vechi, fără a aduce atingere impozitării referitoare la valorile în numerar care le sunt eventual atribuite. După cum a confirmat Republica Portugheză în ședință, impozitul pe plusvalorile rezultate dintr-un asemenea schimb nu este încasat de la contribuabil decât în cazul unei cesionări definitive a participațiilor primite prin acest schimb și la momentul acesteia.
- 42 Prin derogare de la această normă, articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS le impune contribuabililor care își transferă reședința în alt stat decât Republica Portugheză să includă în venitul impozabil aferent anului civil în cursul căruia a avut loc acest transfer cuantumul care, în temeiul articolului 10 alineatul 8 din CIRS, nu fusese impozitat în urma schimbului participațiilor sociale.
- 43 Prin urmare, în timp ce contribuabilii care continuă să locuiască pe teritoriul portughez beneficiază de o amânare a impozitării plusvalorilor rezultate din schimbul de participații sociale până la cesionarea ulterioară a participațiilor sociale primite în urma schimbului, contribuabilii care își transferă reședința în afara teritoriului portughez sunt obligați, în urma acestui transfer, să achite imediat impozitul pe plusvalorile rezultate din acest schimb.
- 44 Această diferență de tratament în ceea ce privește momentul impozitării plusvalorilor în discuție constituie un dezavantaj în materie de trezorerie pentru contribuabilul care dorește să își transfere reședința în afara teritoriului portughez, în raport cu un contribuabil care își păstrează reședința pe acest teritoriu. Astfel, în timp ce primul devine, prin simplul fapt al acestui transfer, obligat la plata unui impozit pe o plusvaloare care nu este încă realizată și de care, prin urmare, nu dispune, cel de al doilea va trebui să achite impozitul datorat în momentul și în măsura în care plusvalorile au fost efectiv realizate (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11 martie 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 46).
- 45 În această privință, din jurisprudența Curții rezultă că excluderea unui avantaj de trezorerie într-o situație transfrontalieră, deși este acordat pe teritoriul național într-o situație similară, constituie o restricție privind libera circulație a lucrătorilor și libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, *Comisia/Spania*, C-269/09, EU:C:2012:439, punctele 59 și 61).
- 46 Or, din elementele dosarului nu reiese că această diferență de tratament poate fi explicată printr-o diferență de situație obiectivă și, pe de altă parte, Republica Portugheză nici nu a susținut în fața Curții că situația s-ar prezenta în acest fel. Astfel, cu privire la legislația unui stat membru care urmărește să impoziteze plusvalorile realizate pe teritoriul său, situația unei persoane care își transferă reședința din statul membru respectiv în alt stat membru este similară cu cea a unei persoane care își păstrează reședința în primul stat membru, în ceea ce privește impozitarea plusvalorilor aferente

activelor care au fost realizate în primul stat membru anterior transferului de reședință (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 38).

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

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

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

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

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

- 51 În ceea ce privește, în primul rând, obiectivul care constă în asigurarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, este necesar să se amintească, pe de o parte, că acesta constituie un obiectiv legitim recunoscut de Curte și că, pe de altă parte, reiese dintr-o jurisprudență constantă că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre păstrează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, în scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea din 16 aprilie 2015, *Comisia/Germania*, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 64 și jurisprudența citată).

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

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

- 54 În această privință, este lipsit de relevanță faptul că în aceste două hotărâri era vorba despre plusvalorile realizate, iar nu despre plusvalorile latente, ca în speță. Astfel, ceea ce contează este faptul că, în ceea ce privește oricare dintre aceste plusvalori, operațiunile similare realizate în cadrul pur intern al unui stat membru nu ar fi determinat impozitarea imediată a acestor plusvalori, spre deosebire de cazul unei operațiuni transfrontaliere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 71).
- 55 În definitiv, în măsura în care Comisia pune la îndoială legitimitatea obiectivului care urmărește asigurarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre în ceea ce privește impozitarea la ieșire a persoanelor fizice pe plusvalorile latente, pentru motivul că eventualele pierderi realizate după transferul reședinței în alt stat membru nu pot fi deduse de acestea în acel alt stat membru, este suficient să se amintească faptul că Curtea a statuat deja că eventuala neluare în considerare a pierderilor de către statul membru gazdă nu impune nicio obligație, pentru statul membru de origine, de a reevalua, la momentul cesionării definitive a noilor participații sociale, o datorie fiscală care a fost stabilită definitiv la momentul la care contribuabilul, din cauza transferului reședinței sale, a încetat să mai fie supus la plata impozitului în statul membru de origine (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 61).
- 56 Prin urmare, nu există niciun motiv obiectiv pentru a face distincție, în scopul justificării întemeiate pe obiectivul care constă în asigurarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, între impozitarea la ieșire a persoanelor fizice și cea a persoanelor juridice cu privire la plusvalorile latente.
- 57 În continuare, trebuie arătat că articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS este apt să garanteze menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre în cauză. Astfel, impozitul pe bilanțul contabil final la data transferului reședinței urmărește să supună impozitului pe profit din statul membru de origine plusvalorile nerealizate, create în cadrul competenței fiscale a acestui stat membru, înainte de transferul reședinței respective. Plusvalorile realizate ulterior acestui transfer sunt impozabile numai în statul membru gazdă în care au fost create, ceea ce permite evitarea unei duble impuneri a acestora (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 48).
- 58 În ceea ce privește aspectul dacă această dispoziție – care prevede, la momentul transferului reședinței contribuabilului de pe teritoriul portughez către un alt stat, impozitarea imediată a plusvalorilor latente rezultate dintr-un schimb de participații sociale – nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul privind repartizarea competenței de impozitare, trebuie amintit că, în Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 52), Curtea a statuat deja că o reglementare a unui stat membru care impune perceperea imediată a impozitului pe plusvalorile latente aferente elementelor de patrimoniu ale unei societăți care își transferă sediul administrativ efectiv în alt stat membru, chiar în momentul transferului respectiv, este disproporționată, din cauza existenței unor măsuri care ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât plata imediată a acestui impozit (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 85, precum și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 67 și jurisprudența citată).
- 59 În această privință, Curtea a considerat că o reglementare națională care oferă societății care își transferă sediul administrativ efectiv într-un alt stat membru posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediată a impozitului și, pe de altă parte, amânarea plății impozitului respectiv și, după caz, a dobânzilor potrivit reglementării naționale aplicabile ar constitui o măsură care ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât perceperea imediată a impozitului menționat (a se vedea Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 85, precum și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 67 și jurisprudența citată). În plus, Curtea a admis că statului membru în cauză îi era permis

să țină cont și de riscul privind neplata impozitului, care crește pe măsura trecerii timpului, în cadrul reglementării sale naționale aplicabile plății amânate a datoriilor fiscale, prin măsuri precum constituirea unei garanții bancare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 74).

- 60 Având în vedere jurisprudența citată la cele două puncte anterioare, este necesar să se constate că articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legat de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre, întrucât dispozițiile pertinente ale dreptului național nu îi oferă contribuabilului care își transferă reședința de pe teritoriul portughez în alt stat membru posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediată a impozitului pe plusvalorile rezultate dintr-un schimb de participații sociale și, pe de altă parte, amânarea plății impozitului respectiv, care este în mod necesar însoțită de o sarcină administrativă pentru contribuabil, legată de monitorizarea activelor transferate și de o garanție bancară (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 74).
- 61 Prin urmare, necesitatea de a asigura repartizarea competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica restricția privind libertățile consacrate la articolele 45 și 49 TFUE care rezultă de la articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS.
- 62 În ceea ce privește, în al doilea rând, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține coerența regimului fiscal național, trebuie amintit că Curtea a admis-o ca fiind un motiv imperativ de interes general. Pentru ca un argument întemeiat pe o astfel de justificare să poată fi acceptat, Curtea a cerut să se dovedească existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 aprilie 2015, *Comisia/Germania*, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 74 și jurisprudența citată).
- 63 În speță, Republica Portugheză susține că dispoziția națională în discuție este necesară pentru a garanta această coerență, dat fiind că avantajul fiscal acordat sub forma unei amânări a impozitării ia sfârșit atunci când impozitarea ulterioară devine imposibilă, întrucât contribuabilul beneficiar își pierde calitatea de rezident pe teritoriul portughez. Or, potrivit acestui stat membru, pentru buna funcționare a sistemului de amânare a impozitării este esențial să existe o corespondență, cu privire la același contribuabil și la aceeași impozitare, între acordarea unui avantaj fiscal sub forma unei amânări a impozitării și impozitarea efectivă a plusvalorilor la un moment ulterior.
- 64 În această privință, trebuie să se constate că Republica Portugheză nu a demonstrat că există o legătură directă între avantajul fiscal prevăzut la articolul 10 alineatul 8 din CIRS și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată. Astfel, deși, într-o situație transfrontalieră, prevăzută la articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS, avantajul fiscal acordat în conformitate cu articolul 10 alineatul 8 din CIRS este compensat printr-o prelevare fiscală, întrucât quantumul impozitului datorat este în mod necesar perceput la momentul transferului reședinței contribuabilului în afara teritoriului portughez, altfel stau lucrurile într-o situație strict internă, prevăzută la articolul 10 alineatul 8 din CIRS. Astfel, din examinarea acestei dispoziții reiese că plata impozitului pe plusvalorile rezultate dintr-un schimb de participații sociale nu intervine decât în eventuala ipoteză a unei cesiuni definitive a participațiilor sociale primite în urma acestui schimb. După cum a subliniat avocatul general la punctul 60 din concluzii, cât timp nu cesionează participațiile sociale primite, un contribuabil care își păstrează reședința pe teritoriul portughez poate continua să invoce beneficiul unui avantaj fiscal acordat la articolul 10 alineatul 8 din CIRS, făcând astfel ca o percepere viitoare a impozitului să devină doar eventuală în privința sa. Prin urmare, pretinsa legătură dintre avantajul acordat contribuabilului și impozitarea acestuia nu este certă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 octombrie 2006, *Comisia/Portugalia*, C-345/05, EU:C:2006:685, punctul 27).

- 65 În consecință, trebuie să se respingă argumentul Republicii Portugheze potrivit căruia dispoziția în discuție este justificată în mod obiectiv prin necesitatea de a menține coerența regimului fiscal național.
- 66 În ceea ce privește, în al treilea rând, justificarea întemeiată pe eficacitatea controalelor fiscale și pe combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, trebuie să se constate că Republica Portugheză, în memoriul său în apărare, s-a limitat să menționeze această justificare fără să îi consacre vreo explicație.
- 67 Prin urmare, o asemenea justificare nu poate fi reținută.
- 68 În aceste condiții, este necesar să se constate că articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS reprezintă o restricție interzisă de articolele 45 și 49 TFUE și că motivul Comisiei întemeiat pe neîndeplinirea obligațiilor care revin statului membru în cauză în temeiul acestor articole din Tratatul FUE este întemeiat.
- Cu privire la motivul întemeiat pe încălcarea articolului 21 TFUE
- 69 Cu privire la cetățenii Uniunii care intenționează să se deplaseze în interiorul Uniunii pentru motive care nu sunt legate de desfășurarea unei activități economice, se impune aceeași concluzie pentru identitate de motive în ceea ce privește motivul întemeiat pe încălcarea articolului 21 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 91).
- ii) Cu privire la existența unei restricții privind articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE
- 70 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că dispozițiile articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE sunt analoage cu cele ale articolelor 45 și 49 TFUE (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 95).
- 71 Desigur, jurisprudența Uniunii referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul libertăților garantate de Acordul privind SEE, deoarece exercitarea acestor din urmă libertăți se înscrie într-un context juridic diferit (Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 81 și jurisprudența citată).
- 72 În speță, Republica Portugheză nu a precizat însă motivele pentru care considerațiile referitoare la lipsa justificării restricțiilor privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat, care a condus la constatările de la punctele 61, 65 și 66 din prezenta hotărâre, nu se pot aplica în același fel libertăților garantate prin Acordul privind SEE.
- 73 În aceste condiții, este necesar să se constate că articolul 10 alineatul 9 litera a) din CIRS reprezintă o restricție interzisă de articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE și că motivul Comisiei întemeiat pe neîndeplinirea obligațiilor care revin statului membru în cauză în temeiul dispozițiilor menționate din Acordul privind SEE este întemeiat.

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

a) Argumentația părților

- 74 Comisia susține că, în cazul transferului de active și de pasive de către o persoană fizică unei societăți în schimbul unor participații sociale, articolul 38 din CIRS rezervă un tratament fiscal diferit după cum transferul este efectuat către o societate care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez sau către o societate care are sediul sau conducerea efectivă în afara acestui teritoriu. Astfel, în primul caz, impozitarea plusvalorilor nu ar avea loc decât în momentul în care aceste active și pasive au fost cesionate de societatea care le-a primit, dacă sunt îndeplinite și alte condiții. În schimb, în al doilea caz, impozitarea plusvalorilor ar fi imediată. Comisia consideră că Republica Portugheză ar trebui să aplice aceeași normă indiferent dacă societatea căreia i-au fost transferate activele și pasivele are sau nu are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez.
- 75 Ea consideră, prin urmare, că articolul 38 din CIRS este contrar articolului 49 TFUE și articolului 31 din Acordul privind SEE și, pentru rațiunile prezentate în cadrul motivului său referitor la articolul 10 din CIRS, depășește ceea ce este necesar pentru a asigura eficacitatea regimului fiscal. Astfel, Republica Portugheză ar putea, spre exemplu, să solicite în mod regulat, în temeiul Directivei 2011/16, informații autorităților competente din statul membru în care se află sediul sau conducerea efectivă a societății destinate a transferului de active și pasive, pentru a verifica dacă aceasta încă le mai deține. Potrivit Comisiei, plusvalorile în cauză trebuie impozitate doar atunci când se dovedește că activele și pasivele transferate au fost cesionate de această societate. În plus, Comisia face trimitere la Directiva 2010/24, care ar fi de asemenea pertinentă în situații în care nu a fost achitat impozitul pe plusvalori.
- 76 Republica Portugheză arată că articolul 38 din CIRS prevede amânarea impozitării câștigurilor de capital legate de constituirea de societăți comerciale sau de participarea majoritară în societăți deja existente prin aportul întregului patrimoniu afectat exercitării unei activități antreprenoriale sau profesionale a unei persoane fizice. Obiectivul acestei dispoziții ar fi să permită modificarea formei juridice în care este desfășurată o activitate economică, fără a supune unei impozitări plusvalorile rezultate din aportul de patrimoniu la momentul acestui aport. Beneficiul unei amânări a impozitării până la momentul cesionării ulterioare a elementelor patrimoniale transferate, sub rezerva respectării de către societatea cesionară a anumitor cerințe în materie de înregistrare contabilă a elementelor patrimoniale transferate, ar permite să se garanteze respectarea principiului continuității economice, astfel încât să poată fi asigurată impozitarea veniturilor corespunzătoare. Condiția privind locul sediului sau al conducerii efective a societății cesionare ar fi necesară pentru a se asigura, în lipsa unor măsuri de armonizare, respectarea principiului continuității economice și impozitarea ulterioară a elementelor de activ sau pasiv transferate, dat fiind că competența fiscală aferentă impozitării unei societăți care are sediul sau conducerea efectivă în afara teritoriului portughez nu revine Republicii Portugheze, ci statului pe teritoriul căruia această societate are sediul sau conducerea efectivă.
- 77 Măsura în discuție ar fi, așadar, conformă principiului fiscal al teritorialității și ar fi justificată de necesitatea de a garanta repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

b) Aprecierea Curții

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

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

- 79 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, intră în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE orice rezident al unui stat membru, oricare ar fi cetățenia sau naționalitatea acestuia, care deține în capitalul unei societăți stabilite în alt stat membru o participație care îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și care îi permite să stabilească activitățile acesteia (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punctul 21 și jurisprudența citată).
- 80 În speță, trebuie să se constate că beneficiul amânării impozitării prevăzut la articolul 38 alineatul 1 din CIRS este subordonat, în temeiul literei b) a aceleiași dispoziții, condiției ca persoana fizică ce efectuează transferul întregului patrimoniu afectat desfășurării unei activități antreprenoriale și profesionale către o societate să dețină cel puțin 50 % din capitalul acesteia.
- 81 În consecință, articolul 38 alineatul 1 din CIRS intră sub incidența libertății de stabilire.
- 82 Această dispoziție prevede că nu este necesar să se stabilească un rezultat impozabil prin realizarea capitalului social care rezultă din transferul întregului patrimoniu afectat desfășurării unei activități antreprenoriale și profesionale de către o persoană fizică, dacă sunt îndeplinite condițiile de la articolul 38 alineatul 1 literele a)-e) din CIRS. În conformitate cu articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS, este necesar ca entitatea căreia i se transmite patrimoniul în cauză să fie o societate care are sediul social și conducerea efectivă pe teritoriul portughez. După cum a confirmat Republica Portugheză în ședință, într-un asemenea caz, impozitul este perceput de la societatea cesionară la momentul cesiunii ulterioare a elementelor patrimoniului în cauză. În schimb, dacă societatea cesionară nu are sediul social și conducerea efectivă pe teritoriul portughez, persoana fizică care efectuează transferul nu beneficiază de avantajul fiscal prevăzut la articolul 38 alineatul 1 din CIRS și este obligată, așadar, imediat la plata impozitului pe plusvaloare.
- 83 Prin urmare, în cazul persoanelor fizice care transferă întregul patrimoniu în cauză unei societăți care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez, impozitul pe plusvalori va trebui să fie achitat de societatea cesionară la momentul cesiunii ulterioare a elementelor acestui patrimoniu, în timp ce persoanele fizice care transferă întregul patrimoniu menționat unei societăți care are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat decât Republica Portugheză devin obligate la plata impozitului pe plusvalori la momentul acestui transfer.
- 84 Este necesar să se constate că un astfel de regim fiscal creează un dezavantaj în materie de trezorerie pentru un contribuabil care transferă întregul patrimoniu în cauză unei societăți care are sediul sau conducerea efectivă în afara teritoriului portughez în raport cu un contribuabil care transferă același patrimoniu unei societăți care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez și, prin urmare, constituie o restricție privind exercitarea dreptului de stabilire în sensul jurisprudenței amintite la punctele 37-40 din prezenta hotărâre.
- 85 Pe de altă parte, din elementele dosarului nu reiese că această diferență poate fi explicată printr-o diferență de situație obiectivă și, de altfel, Republica Portugheză nici nu a susținut în fața Curții că situația s-ar prezenta în acest fel.
- 86 Pentru a justifica restricția privind libertatea de stabilire garantată de tratat rezultată din dispoziția în discuție, Republica Portugheză invocă, pe de o parte, necesitatea de a asigura repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, conform principiului teritorialității, și, pe de altă parte, necesitatea de a garanta continuitatea economică.

- 87 În ceea ce privește, pe de o parte, obiectivul care constă în asigurarea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, trebuie să se constate, având în vedere cele arătate la punctul 59 din prezenta hotărâre, că articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit, din cauza existenței unor măsuri care aduc o atingere mai redusă libertății de stabilire decât o impozitare imediată.
- 88 În aceste condiții, restricția privind libertatea de stabilire rezultată din articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS nu poate fi justificată prin necesitatea de a asigura repartizarea competenței de impozitare între statele membre.
- 89 În ceea ce privește, pe de altă parte, justificarea întemeiată pe necesitatea de a garanta continuitatea economică, Republica Portugheză invocă necesitatea de a condiționa beneficiul amânării impozitării de îndeplinirea anumitor cerințe de către societatea cesionară în materie de înregistrare contabilă a elementelor patrimoniale transferate. Or, potrivit acestui stat membru, respectarea unor astfel de cerințe nu poate fi asigurată, în lipsa unor măsuri de armonizare, în cazul societăților care au sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat, întrucât competența în privința acestora nu revine Republicii Portugeze, ci statului de reședință.
- 90 În această privință, trebuie arătat că cerința ca o societate cesionară să aibă sediul și conducerea efectivă pe teritoriul portughez urmărește, așadar, în definitiv, asigurarea posibilității statului portughez de a impozita efectiv plusvalorile în cauză. Or, după cum s-a arătat la punctele 87 și 88 din prezenta hotărâre, acest obiectiv nu poate justifica diferența de tratament dintre persoanele fizice după cum acestea transferă întregul patrimoniu în cauză unei societăți care are sediul și conducerea efectivă pe teritoriul Republicii Portugeze sau unei societăți care are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul unui alt stat, întrucât un asemenea obiectiv poate fi asigurat fără a fi necesar să se facă o distincție între o situație strict internă și o situație transfrontalieră. Astfel, pentru motivele indicate la punctele menționate, restricția privind libertatea de stabilire care rezultă de la articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS este disproporționată în raport cu acest obiectiv.
- 91 În aceste condiții, este necesar să se constate că articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS reprezintă o restricție interzisă de articolul 49 TFUE și că motivul invocat de Comisie privind neîndeplinirea obligațiilor care revin statului membru în cauză în temeiul acestui articol din Tratatul FUE este întemeiat.

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

- 92 Republica Portugheză nu a precizat motivele pentru care considerațiile referitoare la lipsa justificării restricțiilor privind exercitarea libertății de stabilire garantate de Tratatul FUE, care a condus la constatările de la punctele 87-90 din prezenta hotărâre, nu se pot aplica în același fel libertății de stabilire garantate de Acordul privind SEE.
- 93 În aceste condiții, este necesar să se constate că articolul 38 alineatul 1 litera a) din CIRS reprezintă o restricție interzisă de articolul 31 din Acordul privind SEE și că motivul invocat de Comisie privind neîndeplinirea obligațiilor care revin statului membru în cauză în temeiul articolului menționat din Acordul privind SEE este întemeiat.
- 94 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că este necesar să se constate că:
- prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a articolului 10 alineatul 9 litera a) din CIRS – în temeiul căruia, în cazul unui contribuabil care își pierde calitatea de rezident pe teritoriul portughez, este necesar să se includă în categoria plusvalorilor, în impozitul pentru anul în care pierde calitatea de rezident, suma care, în temeiul articolului 10 alineatul 8 din codul menționat,

nu a fost impozitată în momentul unui schimb de participații sociale –, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE, precum și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE, și

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 95 În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată.
- 96 În speță, întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecată, iar aceasta a căzut în pretenții, se impune să fie obligată să suporte, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, pe cele efectuate de Comisie.
- 97 Potrivit articolului 140 alineatul (1) din acest regulament, statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. În consecință, Republica Federală Germania va suporta propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărăște:

- 1) Prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a articolului 10 alineatul 9 litera a) din *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* (Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice) – în temeiul căruia, în cazul unui contribuabil care își pierde calitatea de rezident pe teritoriul portughez, este necesar să se includă în categoria plusvalorilor, în impozitul pentru anul în care pierde calitatea de rezident, suma care, în temeiul articolului 10 alineatul 8 din codul menționat, nu a fost impozitată în momentul unui schimb de participații sociale –, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21, 45 și 49 TFUE, precum și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.
- 2) Prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a articolului 38 alineatul 1 litera a) din același cod, care rezervă beneficiul amânării impozitării, prevăzut de această dispoziție, persoanelor fizice care transferă întregul patrimoniu afectat unei activități antreprenoriale și profesionale desfășurate pe cont propriu unei societăți care are sediul social și conducerea efectivă pe teritoriul portughez, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE, precum și al articolului 31 din Acordul privind Spațiul Economic European.
- 3) Obligă Republica Portugheză să suporte, în afara propriilor cheltuieli de judecată, cheltuielile de judecată efectuate de Comisia Europeană.
- 4) Republica Federală Germania suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături