



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 februarie 2023*

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

În cauza C-707/20,

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

Gallagher Limited

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Gallagher Limited, de I. Afzal, barrister, P. Baker, QC, S. Bond și E. Buxton, solicitors;

* Limba de procedură: engleza.

– pentru guvernul Regatului Unit, de L. Baxter, F. Shibli și J. Simpson, în calitate de agenți, asistați de R. Baldry, QC, și B. Elliott, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de P.-J. Loewenthal și W. Roels, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49, 63 și 64 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Gallaher Limited (denumită în continuare „GL”), o societate cu reședința fiscală în Regatul Unit, pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Administrația Fiscală și Vamală, Regatul Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu impunerea unei obligații fiscale în privința GL, fără posibilitatea de a amâna plata impozitului, în ceea ce privește două operațiuni de cesiune de active către societăți care nu au reședința fiscală în Regatul Unit și care fac parte din grupul de societăți din care face parte GL.

Cadrul juridic

Acordul de retragere

- 3 Acordul privind retragerea Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord din Uniunea Europeană și din Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (JO 2020, L 29, p. 7, denumit în continuare „Acordul de retragere”) a fost aprobat prin Decizia (UE) 2020/135 a Consiliului din 30 ianuarie 2020 (JO 2020, L 29, p. 1).
- 4 Potrivit preambulului Acordului de retragere, dreptul Uniunii în ansamblul său încetează, sub rezerva modalităților definite în acest acord, să fie aplicabil Regatului Unit de la data intrării în vigoare a acordului menționat.
- 5 La articolul 126, Acordul de retragere prevede o perioadă de tranziție, care începe la data intrării în vigoare a acestui acord și se încheie la 31 decembrie 2020, perioadă în care dreptul Uniunii este aplicabil în Regatul Unit, cu excepția cazului în care acordul menționat prevede altfel.
- 6 Articolul 86 din Acordul de retragere, intitulat „Cauzele aflate pe rolul Curții de Justiție a Uniunii Europene”, prevede la alineatele (2) și (3):

„(2) Curtea de Justiție a Uniunii Europene este în continuare competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțe judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție.

(3) În sensul prezentului capitol, [...] o cerere de decizie preliminară este considerată ca fiind introdusă [...] în momentul în care actul de sesizare a fost înregistrat de grefa Curții de Justiție [...].”

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

„Hotărârile și ordonanțele Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate înainte de încheierea perioadei de tranziție, precum și hotărârile și ordonanțele pronunțate după încheierea perioadei de tranziție în cadrul procedurilor menționate la articolele 86 și 87 au caracter obligatoriu în toate elementele lor pentru Regatul Unit și pe teritoriul acestuia.”

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

Dreptul Regatului Unit

9 Potrivit articolelor 2 și 5 din Corporation Tax Act 2009 (Legea din 2009 privind impozitul pe profit, denumită în continuare „CTA 2009”) și articolului 8 din Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Legea din 1992 privind impozitarea plusvalorilor, denumită în continuare „TCGA 1992”), o societate cu reședința fiscală în Regatul Unit datorează impozit pe profit pentru toate profiturile (inclusiv plusvalorile) realizate în cursul exercițiului financiar relevant.

10 Conform articolului 5 alineatul (3) din CTA 2009, o societate care nu are reședința fiscală în Regatul Unit, dar care desfășoară în acest stat o activitate comercială prin intermediul unui sediu permanent stabilit în Regatul Unit datorează impozit pe profiturile care pot fi atribuite acestui sediu permanent. În plus, în temeiul articolului 10 B din TCGA 1992, o asemenea societate datorează impozit pentru plusvalorile pe care le realizează cu ocazia cesiunii de active dacă aceste active sunt situate în Regatul Unit și dacă sunt utilizate pentru necesitățile activității comerciale sau pentru cele ale sediului permanent. Aceste active sunt calificate drept „active impozabile” la articolul 171 alineatul (1A) din TCGA 1992.

11 Potrivit articolelor 17 și 18 din TCGA 1992, se consideră că cesiunea de active are loc pentru o remunerație egală cu valoarea de piață a activelor în cauză atunci când cesiunea nu este realizată în cadrul unui acord încheiat în alte condiții decât cele de concurență normală sau atunci când este efectuată în favoarea unei persoane afiliate.

12 Articolul 170 din TCGA 1992 prevede:

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

(2) Dacă nu se prevede altfel,

[...]

(b) alineatele (3)-(6) de mai jos se aplică pentru a se stabili dacă societățile formează un grup și, dacă este cazul, care este societatea principală a grupului;

[...]

(d) noțiunile de «grup» și «filială» trebuie interpretate cu toate adaptările necesare atunci când se aplică unei societăți constituite potrivit legislației unui alt stat decât Regatul Unit.

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

- (a) o societate (calificată în continuare și la articolele 171-181 drept «societate principală a grupului») și toate filialele sale deținute în proporție de 75 % formează un grup; dacă una dintre aceste filiale are la rândul său filiale deținute în proporție de 75 %, acestea sunt incluse în grup, la fel ca filialele acestora din urmă deținute în proporție de 75 % și așa mai departe, dar
 - (b) un grup nu include nicio societate (alta decât societatea principală a grupului) care nu este o filială efectivă deținută în proporție de 51 % de societatea principală a grupului.
- (4) O societate nu poate fi societatea principală a unui grup dacă este ea însăși o filială deținută în proporție de 75 % de o altă societate.

[...]

13 Articolul 171 din TCGA 1992 și articolele 775 și 776 din CTA 2009 (denumite în continuare împreună „normele privind transferurile intragrup”) prevăd că o cesiune de active efectuată între societăți ale unui grup care sunt supuse impozitului pe profit în Regatul Unit trebuie să fie neutră din punct de vedere fiscal.

14 Articolul 171 din TCGA 1992 prevede:

„(1) Dacă

- (a) o societate («societatea A») cedează un activ unei alte societăți («societatea B») la o dată la care cele două societăți aparțin aceluiași grup și dacă

- (b) sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alineatul (1A) de mai jos,

societatea A și societatea B sunt tratate, în scopul impozitului pe profit aplicat plusvalorilor, ca și cum acest activ ar fi dobândit de societatea B în schimbul unei remunerații într-un quantum care garantează că societatea A nu înregistrează nici plusvalori, nici pierderi la momentul cesiunii.

(1A) Condițiile menționate la alineatul (1) litera (b) de mai sus sunt următoarele:

- (a) societatea A este rezidentă în Regatul Unit la data cesiunii sau activul este un activ impozabil pentru această societate în perioada imediat anterioară acestei date și
- (b) societatea B este rezidentă în Regatul Unit la data cesiunii sau activul este un activ impozabil pentru această societate în perioada imediat următoare acestei date.

În acest scop, un activ este un «activ impozabil» pentru o societate la o anumită dată atunci când, dacă ar trebui să fie cedat de această societate la data respectivă, orice plusvaloare realizată de societate ar fi o plusvaloare impozabilă și ar face parte, în temeiul articolului 10B, din profitul său impozabil în scopul impozitului pe profit.

[...]

15 Articolul 775 din CTA 2009 prevede:

„(1) Transferul unei imobilizări necorporale a unei societăți («cedentul») către o altă societate («cesionarul») este neutru din punct de vedere fiscal pentru prezenta parte dacă

- (a) la data transferului, cele două societăți aparțin aceluiași grup;
 - (b) imediat înaintea transferului, activul în discuție constituie pentru cedent un activ necorporal impozabil și
 - (c) imediat după transfer, activul în cauză constituie pentru cesionar un activ necorporal impozabil.
- (2) Pentru consecințele unui transfer neutru din punct de vedere fiscal pentru prezenta parte, a se vedea articolul 776.
- [...]"

16 Articolul 776 din CTA 2009 prevede:

- „(1) Acest articol prevede consecințele unui transfer de active care este «neutru din punct de vedere fiscal» pentru prezenta parte.
- (2) Transferul este tratat în acest scop ca neimplicând
- (a) realizarea activului de către cedent sau
 - (b) achiziționarea activului de către cesionar.
- (3) Cesionarul este tratat în acest scop
- (a) ca și cum ar fi deținut în orice moment activul atunci când acesta era deținut de cedent și
 - (b) ca și cum ar fi depus toate diligențele referitoare la activ care au fost efectuate de cedent.
- (4) În special,
- (a) costul inițial al activului aflat în posesia cedentului este considerat costul inițial al activului aflat în posesia cesionarului și
 - (b) toate creditele și debitele referitoare la activ care au fost luate în considerare de cedent în scopuri fiscale în temeiul prezentei părți sunt tratate ca și cum ar fi fost luate în considerare de cesionar.
- (5) Trimiterile la costul activului de la alineatul (4) litera (a) se raportează la costul recunoscut în scopuri fiscale.”

17 Articolul 764 din CTA 2009 prevede:

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

18 Articolul 765 din CTA 2009 prevede:

„(1) Regula generală este că

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

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

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

19 Articolul 767 din CTA 2009 prevede:

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

[...]”

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

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

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

[...]”

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

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

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

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 24 GL face parte din grupul de societăți Japan Tobacco Inc. (denumit în continuare „grupul JT”).
- 25 Grupul JT este un grup mondial care distribuie produse din tutun în 130 de țări situate în întreaga lume. Societatea aflată la conducerea acestui grup este o societate cotate la bursă, care are reședința fiscală în Japonia.
- 26 Din decizia de trimitere reiese că societatea aflată la conducerea grupului JT pentru Europa este JTIH, o societate care are reședința fiscală în Țările de Jos (denumită în continuare „societatea neerlandeză”) și care este societatea-mamă indirectă a GL, legătura de afiliere dintre societatea neerlandeză și GL fiind stabilită prin intermediul altor patru societăți, toate cu sediul în Regatul Unit.
- 27 În cursul anului 2011, GL a cedat unei societăți-soră, JTISA, care are reședința fiscală în Elveția (denumită în continuare „societatea elvețiană”) și care este o filială directă a societății neerlandeze, drepturi de proprietate intelectuală referitoare la mărci din tutun, precum și active conexe (denumită în continuare „cesiunea din anul 2011”). Remunerația primită de GL în schimbul acestei cesiuni a fost plătită de societatea elvețiană, căreia i s-au acordat, în acest scop, împrumuturi între întreprinderi de către societatea neerlandeză, într-un quantum corespunzător celui al remunerației.
- 28 În cursul anului 2014, GL a cesionat totalitatea capitalului social pe care îl deținea la una dintre filialele sale, o societate constituită în Insula Man, societății neerlandeze (denumită în continuare „cesiunea din anul 2014”).
- 29 Administrația fiscală a adoptat două avize de încheiere parțială privind cesiunea din anul 2011 și, respectiv, cesiunea din anul 2014 de stabilire a cuantumului plusvalorilor și al profiturilor impozabile care au fost realizate de GL în cadrul acestor cesiuni în perioadele contabile relevante. Întrucât cesionarii nu erau rezidenți fiscal în Regatul Unit, plusvaloarea activelor a făcut obiectul unei obligații imediate de plată a impozitului și nicio dispoziție de drept fiscal național nu prevedea o amânare a acestei obligații sau o plată eșalonată.
- 30 GL a formulat două acțiuni împotriva acestor două avize de încheiere parțială la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)].
- 31 În cadrul acestor acțiuni, GL a invocat în esență o diferență de tratament fiscal între cesiunile de active în discuție în litigiul principal și cesiunile efectuate între membrii unui grup de societăți cu reședința sau sediul permanent în Regatul Unit, care beneficiază de o scutire de impozitul pe profit. Astfel, din decizia de trimitere reiese că normele privind transferurile intragrup prevăd că o cesiune de active efectuată între societăți ale unui grup care sunt supuse impozitului în Regatul Unit trebuie să fie neutră din punct de vedere fiscal.
- 32 Pe de o parte, în ceea ce privește acțiunea îndreptată împotriva avizului de încheiere parțială privind cesiunea din anul 2011 (denumită în continuare „acțiunea din anul 2011”), GL a arătat, în primul rând, că faptul de a nu putea amâna plata obligației fiscale constituia o restricție privind libertatea de stabilire a societății neerlandeze. În al doilea rând, cu titlu subsidiar, aceasta a susținut că faptul de a nu putea amâna această plată conducea la o restricție privind dreptul societății neerlandeze și/sau al GL la libera circulație a capitalurilor. În al treilea rând, GL a

susținut că, deși Regatul Unit, pe baza unei repartizări echilibrate a competențelor de impozitare între statele membre, era abilitată să impoziteze plusvalorile realizate, obligația de a plăti imediat impozitul, fără opțiunea de amânare a plății, era disproporționată.

- 33 Pe de altă parte, în ceea ce privește acțiunea îndreptată împotriva avizului de închidere parțială privind cesiunea din 2014 (denumită în continuare „acțiunea din anul 2014”), GL a arătat, în primul rând, că faptul de a nu putea amâna plata obligației fiscale constituia o restricție privind libertatea de stabilire a societății neerlandeze. În al doilea rând, aceasta a susținut că, deși, în principiu, Regatul Unit, pe baza unei repartizări echilibrate a competențelor de impozitare între statele membre, era abilitată să impoziteze plusvalorile realizate, obligația de a plăti imediat impozitul, fără opțiunea de amânare a plății, era disproporționată.
- 34 Întrucât formulase acțiunea din anul 2011 și pe cea din anul 2014, GL a amânat plata impozitului pe profit până la pronunțarea asupra fondului, așa cum avea dreptul să procedeze în temeiul articolului 55 din TMA 1970.
- 35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] a concluzionat că fiecare cesiune de active corespundea unor rațiuni comerciale legitime, că niciuna dintre aceste cesiuni nu făcea parte din aranjamente complet artificiale care nu reflectă realitatea economică și că evaziunea fiscală nu constituia obiectivul principal sau unul dintre obiectivele principale ale cesiunilor menționate.
- 36 Această instanță a statuat că dreptul Uniunii a fost încălcat în ceea ce privește cesiunea din anul 2014, dar că nu a fost încălcat în ceea ce privește cesiunea din anul 2011. Instanța a admis, așadar, acțiunea din anul 2014, dar a respins acțiunea din anul 2011.
- 37 În acest sens, în ceea ce privește acțiunea din anul 2011, instanța menționată a statuat printre altele că nu exista o restricție privind libertatea de stabilire a societății neerlandeze. În ceea ce privește dreptul la libera circulație a capitalurilor, aceasta a apreciat că dreptul menționat nu putea fi invocat, întrucât legislația în discuție în litigiul principal se aplica doar în cazul grupurilor compuse din societăți aflate sub control comun.
- 38 În cadrul acțiunii din anul 2014, aceasta a statuat printre altele că exista o restricție privind libertatea de stabilire a societății neerlandeze, că societatea menționată era comparabilă în mod obiectiv cu o societate impozabilă în Regatul Unit și că lipsa dreptului de a amâna plata obligației fiscale era disproporționată.
- 39 GL a declarat apel împotriva deciziei First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] prin care s-a respins acțiunea din anul 2011 la instanța de trimitere, Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit]. La rândul său, administrația fiscală a declarat apel împotriva deciziei de admitere a acțiunii din anul 2014 la aceeași instanță.
- 40 Instanța de trimitere arată că problema care se ridică în cauza principală este aceea dacă, în cadrul cesiunilor din anii 2011 și 2014, impunerea unei obligații fiscale fără a dispune de posibilitatea de a amâna plata impozitului este compatibilă cu dreptul Uniunii, mai precis, în ceea ce privește aceste două cesiuni, cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE și, în ceea ce privește cesiunea din anul 2011, cu libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE. Această

instanță ridică în plus problema măsurii corective adecvate care ar trebui prevăzută în ipoteza în care supunerea la o obligație fiscală fără a dispune de posibilitatea de a amâna plata impozitului ar fi considerată contrară dreptului Uniunii.

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

- „1) Articolul 63 TFUE poate fi invocat în privința unei legislații naționale precum normele privind transferurile intragrup, care se aplică numai grupurilor de societăți?
- 2) În ipoteza în care articolul 63 TFUE nu poate fi invocat la un nivel mai general în privința normelor privind transferurile intragrup, acesta poate fi totuși invocat:
 - a) în raport cu circulația de capitaluri de la o societate-mamă rezidentă într-un stat membru al Uniunii către o filială rezidentă în Elveția, în cazul în care societatea-mamă deține 100 % din participațiile atât la filiala rezidentă în Elveția, cât și la filiala rezidentă în Regatul Unit supusă obligației de plată a impozitului?
 - b) în raport cu circulația de capitaluri de la o filială deținută integral rezidentă în Regatul Unit către o filială rezidentă în Elveția deținută integral de aceeași societate-mamă rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene, dat fiind faptul că cele două societăți sunt societăți-surori și nu se află într-o relație de tip filială-societate-mamă?
- 3) O legislație, precum normele privind transferurile intragrup, care impune o obligație imediată de plată a unui impozit asupra unui transfer de active de la o societate rezidentă în Regatul Unit către o societate-soră rezidentă în Elveția (și care nu desfășoară o activitate comercială în Regatul Unit prin intermediul unui sediu permanent), în cazul în care ambele societăți sunt filiale deținute integral de o societate-mamă comună rezidentă într-un alt stat membru, în împrejurări în care un astfel de transfer ar avea un impact neutru din punct de vedere fiscal dacă și societatea-soră ar fi rezidentă în Regatul Unit (sau ar exercita o activitate comercială în Regatul Unit prin intermediul unui sediu permanent), constituie o restricție privind libertatea de stabilire a societății-mamă în sensul articolului 49 TFUE sau, eventual, o restricție privind libertatea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE?
- 4) În ipoteza în care poate fi invocat articolul 63 TFUE:
 - a) transferul mărcilor și al activelor conexe de către GL către [societatea elvețiană], în schimbul unui cost menit să reflecte valoarea de piață a mărcilor, a constituit o circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE?
 - b) circulația capitalurilor de la [societatea neerlandeză] către [societatea elvețiană], filiala sa rezidentă din Elveția, constituie investiții directe în sensul articolului 64 TFUE?
 - c) dat fiind că articolul 64 TFUE se aplică numai anumitor tipuri de mișcări de capital, același articol 64 TFUE se poate aplica în împrejurări în care circulația capitalurilor poate fi calificată atât drept investiții directe (prevăzute la acest articol), cât și drept un alt tip de circulație a capitalurilor care nu intră sub incidența articolului menționat?
- 5) În cazul în care aceasta constituia o restricție, dat fiind că este cert că restricția era justificată în principiu de motive imperative de interes general (și anume necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a drepturilor de impozitare), ea era necesară și proporțională în sensul jurisprudenței [Curții] în special în împrejurări în care contribuabilul în cauză a realizat venituri din cesiunea activului egale cu valoarea integrală de piață a acestuia?

- 6) În cazul încălcării libertății de stabilire și/sau a dreptului la libera circulație a capitalurilor:
- a) dreptul Uniunii impune ca legislația națională să fie interpretată sau înlăturată într-un mod care să ofere GL opțiunea de a amâna plata impozitului?
 - b) în cazul unui răspuns afirmativ, dreptul Uniunii impune ca legislația națională să fie interpretată sau înlăturată într-un mod care oferă GL opțiunea de a amâna plata impozitului până când activele sunt cesionate în afara subgrupului a cărui societate-mamă este societatea rezidentă în celălalt stat membru (și anume «la momentul realizării veniturilor») sau opțiunea plății eşalonate a impozitului (și anume «în rate») este de natură să constituie o măsură corectivă proporțională?
 - c) dacă, în principiu, opțiunea plății eşalonate a impozitului poate constitui o măsură corectivă proporțională:
 - i) [aceasta este situația numai] în cazul în care dreptul intern ar include opțiunea respectivă la momentul cesiunii activelor sau este compatibilă cu dreptul Uniunii situația în care o astfel de posibilitate ar fi prevăzută ca o măsură corectivă ulterioară (și anume situația în care instanța națională ar acorda ulterior o astfel de opțiune prin aplicarea unei interpretări conforme sau prin înlăturarea aplicării legislației)?
 - ii) dreptul Uniunii impune instanțelor naționale să prevadă o măsură corectivă care interferează în cea mai mică măsură posibilă cu libertatea relevantă din dreptul Uniunii sau este suficient ca instanțele naționale să prevadă o măsură corectivă care, păstrându-și caracterul proporțional, se îndepărtează în cea mai mică măsură posibilă de la legislația națională existentă?
 - iii) ce perioadă de eşalonare este necesară? și
 - iv) măsura corectivă care presupune un plan de eşalonare în cadrul căruia plățile devin datorate anterior datei la care aspectele ce fac obiectul litigiului între părți fac obiectul unei constatări definitive este contrară dreptului Uniunii, altfel spus este necesar ca termenele la care sunt datorate ratele să fie prospective?”

Cu privire la cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii

- 42 În urma prezentării concluziilor domnului avocat general, GL a solicitat, prin actul depus la grefa Curții la 29 septembrie 2022, redeschiderea fazei orale a procedurii, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții.
- 43 În susținerea acestei cereri, GL arată în esență că domnul avocat general a înțeles în mod eronat anumite aspecte ale dreptului Regatului Unit, precum și anumite fapte din litigiul principal, ceea ce ar justifica organizarea unei ședințe.
- 44 În această privință, trebuie amintit de la bun început că, în temeiul articolului 252 al doilea paragraf TFUE, avocatul general prezintă în mod public, cu deplină imparțialitate și în deplină independență, concluzii motivate în cauzele care, în conformitate cu Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, necesită intervenția sa. Nici concluziile acestuia, nici motivarea pe care se întemeiază avocatul general nu sunt obligatorii pentru Curte [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducere de TVA legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 29 și jurisprudența citată].
- 45 Trebuie amintit de asemenea că Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură al acesteia nu prevăd posibilitatea ca părțile interesate să prezinte observații ca răspuns la concluziile prezentate de avocatul general. În consecință, dezacordul unei persoane interesate față de concluziile avocatului general, oricare ar fi chestiunile pe care le examinează în cadrul

acestora, nu poate constitui prin el însuși un motiv care să justifice redeschiderea fazei orale a procedurii [Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducere de TVA legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 30 și jurisprudența citată].

- 46 Se pare că GL urmărește prin argumentele sale să răspundă la concluziile domnului avocat general punând în discuție unele dintre aprecierile acestuia.
- 47 Desigur, potrivit articolului 83 din Regulamentul de procedură, Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților ori a persoanelor interesate menționate la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene.
- 48 Cu toate acestea, trebuie să se constate că preținsele erori de fapt și de drept invocate de GL nu justifică redeschiderea fazei orale a procedurii.
- 49 Pe de o parte, în ceea ce privește pretinsa înțelegere eronată a dreptului național, trebuie arătat că GL invocă o eroare de apreciere întemeiată pe o interpretare eronată a Hotărârii din 13 martie 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161). Împrejurarea că GL interpretează diferit această hotărâre nu poate constitui însă o eroare de apreciere a cadrului juridic național, a cărei descriere efectuată la punctele 7-14 din concluziile domnului avocat general nu este repusă în discuție de această societate.
- 50 Pe de altă parte, în ceea ce privește pretinsa înțelegere eronată a anumitor fapte din litigiul principal, este suficient să se constate că analiza domnului avocat general din concluzii se întemeiază pe fapte, astfel cum au fost ele comunicate de instanța de trimitere și prezentate la punctele 15-30 din concluziile menționate.
- 51 În speță, Curtea, după ascultarea domnului avocat general, consideră astfel că dispune de toate elementele necesare pentru a răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere.
- 52 Prin urmare, nu este necesar să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la competența Curții

- 53 Din articolul 86 din Acordul de retragere, care a intrat în vigoare la 1 februarie 2020, rezultă că, în pofida retragerii Regatului Unit din Uniune la 31 ianuarie 2020, Curtea este în continuare competentă să se pronunțe cu privire la cererile de decizie preliminară introduse de instanțe judecătorești din Regatul Unit înainte de încheierea perioadei de tranziție, stabilită la 31 decembrie 2020. Această situație se regăsește în prezenta cerere de decizie preliminară, care a fost primită de Curte la 30 decembrie 2020 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iunie 2021, *Tesco Stores*, C-624/19, EU:C:2021:429, punctul 17). Rezultă că Curtea este competentă să răspundă la întrebările preliminare în prezenta cauză.

Cu privire la prima și la a doua întrebare

- 54 Prin intermediul primei și al celei de a doua întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care se aplică exclusiv grupurilor de societăți intră în domeniul său de aplicare.
- 55 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, pentru a stabili dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile fundamentale garantate de Tratatul FUE, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 56 Curtea a statuat că o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acestora face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE privitor la libertatea de stabilire. În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor [Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punctele 91 și 92, precum și jurisprudența citată].
- 57 În plus, atunci când o măsură națională se raportează atât la libertatea de stabilire, cât și la libera circulație a capitalurilor, potrivit jurisprudenței constante a Curții, în principiu, măsura în cauză trebuie examinată numai în raport cu una dintre aceste două libertăți dacă se dovedește că, în împrejurările specifice cauzei principale, una dintre ele este cu totul secundară în raport cu cealaltă și poate fi analizată în cadrul celeilalte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 58 Pe de altă parte, reiese din jurisprudența Curții că, în măsura în care o reglementare națională nu privește decât relații în cadrul unui grup de societăți, aceasta afectează în mod preponderent libertatea de stabilire (Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, punctul 68 și jurisprudența citată).
- 59 În speță, legislația în discuție în litigiul principal privește tratamentul fiscal al cesiunilor de active în cadrul aceluiași grup de societăți. De asemenea, din decizia de trimitere reiese că normele privind transferurile intragrup se aplică exclusiv cesiunilor efectuate în cadrul unui grup de societăți, noțiunea de „grup de societăți” fiind definită de legislația națională în discuție în litigiul principal ca vizând o societate și filialele sale deținute în proporție de 75 %, precum și filialele acestora din urmă deținute la rândul lor în proporție de 75 %.
- 60 În plus, așa cum subliniază guvernul Regatului Unit, rezultă că aceste norme se aplică cesiunilor de active între o societate-mamă și filialele (sau subfilialele) asupra cărora aceasta exercită o influență directă (sau indirectă) certă, precum și cesiunilor de active între filiale (sau subfiliale) surori care au o societate-mamă comună ce exercită o influență certă asupra lor. În aceste două situații, normele privind transferurile intragrup par astfel să se aplice ca urmare a participării societății-mamă la capitalul filialelor sale, care îi permite să exercite o influență certă asupra acestora.

- 61 Presupunând că normele menționate au efecte restrictive în privința liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și, prin urmare, nu justifică o analiză autonomă a legislației respective în raport cu articolul 63 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 62 Prin urmare, o reglementare națională precum normele privind transferurile intragrup, care se aplică exclusiv grupurilor de societăți, intră în mod preponderent în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, care garantează libertatea de stabilire, fără a fi necesar să fie examinată în raport cu libera circulație a capitalurilor garantată de articolul 63 TFUE.
- 63 Pe de altă parte, trebuie amintit că, în orice caz, articolul 63 TFUE nu poate fi aplicat într-o situație care ar intra, în principiu, în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE atunci când una dintre societățile în cauză este stabilită din punct de vedere fiscal într-o țară terță, situație în care se află societatea elvețiană în cadrul cesiunii din anul 2011.
- 64 Astfel, din moment ce Tratatul FUE nu extinde libertatea de stabilire la țările terțe, trebuie să se evite ca interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE, în ceea ce privește relațiile cu aceste state, să permită unor operatori economici care nu se încadrează în limitele domeniului de aplicare teritorială al libertății de stabilire să beneficieze de aceasta (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 65 Prin urmare, nu este necesar să se examineze, cu titlu suplimentar, aplicabilitatea articolului 63 TFUE, astfel cum s-a evocat în cuprinsul celei de a doua întrebări.
- 66 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la prima și la a doua întrebare că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care se aplică exclusiv grupurilor de societăți nu intră în domeniul său de aplicare.

Cu privire la a treia întrebare

- 67 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care supune unei obligații fiscale imediate o cesiune de active efectuată de o societate cu reședința fiscală într-un stat membru către o societate-soră cu reședința fiscală într-o țară terță și care nu desfășoară o activitate comercială în statul membru respectiv prin intermediul unui sediu permanent, în cazul în care ambele societăți sunt filiale deținute integral de o societate-mamă comună care are reședința fiscală în alt stat membru, constituie o restricție privind libertatea de stabilire a acestei societăți-mamă în sensul articolului 49 TFUE, în împrejurări în care o astfel de cesiune ar avea un impact neutru din punct de vedere fiscal dacă societatea-soră ar avea de asemenea reședința fiscală în primul stat membru sau ar exercita o activitate comercială în statul respectiv prin intermediul unui sediu permanent.
- 68 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe, astfel cum a procedat domnul avocat general la punctele 41 și 42 din concluzii, pe de o parte, că a treia întrebare vizează numai tipul de operațiuni care corespunde cesiunii din anul 2011, și anume o cesiune de active de la o societate impozabilă în Regatul Unit către o societate cu reședința fiscală într-o țară terță, în speță în Elveția, și care nu este impozabilă în Regatul Unit.

- 69 Pe de altă parte, această întrebare vizează situația în care o societate-mamă, în speță societatea neerlandeză, și-a exercitat libertatea în temeiul articolului 49 TFUE prin înființarea unei filiale în Regatul Unit, în speță GL.
- 70 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, libertatea de stabilire pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii cuprinde, în temeiul articolului 54 TFUE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a-și exercita activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 septembrie 2022, W (Deductibilitatea pierderilor definitive ale unui sediu permanent nerezident), C-538/20, EU:C:2022:717, punctul 14 și jurisprudența citată].
- 71 Libertatea de stabilire urmărește să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă resortisanților altor state membre și societăților menționate la articolul 54 TFUE și interzice, în ceea ce privește societățile, orice discriminare întemeiată pe locul în care se află sediul (Hotărârea din 6 octombrie 2022, Contship Italia, C-433/21 și C-434/21, EU:C:2022:760, punctul 34, precum și jurisprudența citată).
- 72 Or, astfel cum a constatat domnul avocat general la punctul 45 din concluzii, o reglementare națională precum normele privind transferurile intragrup nu conduc la nicio diferență de tratament în funcție de locul de reședință fiscală al societății-mamă, în măsura în care reglementarea în cauză tratează o filială cu reședința fiscală în Regatul Unit a unei societăți-mamă cu sediul în alt stat membru în același mod în care tratează o filială cu reședința fiscală în Regatul Unit a unei societăți-mamă cu sediul în Regatul Unit. În speță, se pare astfel că GL ar fi beneficiat de același tratament fiscal dacă societatea-mamă, și anume societatea neerlandeză, ar fi avut reședința fiscală în Regatul Unit.
- 73 Rezultă că o astfel de reglementare națională nu tratează într-un mod mai puțin favorabil o filială a unei societăți cu reședința fiscală într-un stat membru în raport cu o filială comparabilă a unei societăți cu reședința fiscală în Regatul Unit.
- 74 Prin urmare, o astfel de reglementare nu determină nicio restricție privind libertatea de stabilire pentru societatea-mamă.
- 75 Această concluzie nu poate fi infirmată de argumentele invocate de GL. Potrivit acesteia din urmă, incapacitatea de a transfera active ale GL, o societate cu reședința în Regatul Unit achiziționată de societatea neerlandeză, către o filială a acesteia din urmă cu un impact neutru din punct de vedere fiscal ar fi făcut mai puțin atractivă achiziționarea GL de către societatea neerlandeză și ar fi putut să o descurajeze să efectueze această achiziție.
- 76 În această privință, trebuie să se constate că jurisprudența invocată de GL, potrivit căreia ar exista o restricție privind libertatea de stabilire atunci când o măsură face „mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți”, acoperă situații care se disting de cea din litigiul principal, și anume situații în care o societate care urmărește să își exercite libertatea de stabilire într-un alt stat membru suferă un dezavantaj în raport cu o societate similară care nu își exercită această libertate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 36 și 37).

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

Cu privire la a patra întrebare

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

Cu privire la a cincea întrebare

- 80 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că o restricție privind dreptul la libertatea de stabilire care rezultă din diferența de tratament a cesiunilor naționale față de cele transfrontaliere de active efectuate cu titlu oneros în cadrul unui grup de societăți în temeiul unei reglementări naționale care supune unei obligații fiscale imediate o cesiune de active efectuată de o societate cu reședința fiscală într-un stat membru poate fi, în principiu, justificată de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre, fără a fi necesar să se prevadă o posibilitate de a amâna plata impozitului pentru a garanta caracterul proporțional al acestei restricții atunci când contribuabilul în cauză a obținut, în schimbul cesiunii de active, o sumă egală cu valoarea de piață integrală a acestora.
- 81 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că nu este necesar să se răspundă la această întrebare în cadrul cesiunii din anul 2011. Pe de o parte, potrivit răspunsului dat la a treia întrebare, o reglementare precum normele privind transferurile intragrup nu determină nicio restricție privind libertatea de stabilire pentru societatea-mamă. Pe de altă parte, în ceea ce privește o eventuală restricție privind libertatea de stabilire pentru GL, este necesar să se constate că o cesiune de active de către o societate impozabilă în Regatul Unit către o societate cu reședința fiscală în Elveția și care nu este impozabilă în Regatul Unit nu intră în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, din moment ce Confederația Elvețiană nu este un stat membru. Astfel, Tratatul FUE nu extinde libertatea de stabilire la țările terțe și domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE nu se extinde la cazul stabilirii într-o țară terță a unei societăți dintr-un stat membru (a se vedea în acest sens Ordonanța din 10 mai 2007, A și B, C-102/05, EU:C:2007:275, punctul 29).

- 82 În ceea ce privește cesiunea din anul 2014, în cadrul căreia GL a cedat acțiuni ale unei filiale către societatea neerlandeză, este cert că normele privind transferurile intragrup conduc la un tratament fiscal diferit al societăților obligate la plata impozitului pe profit în Regatul Unit care efectuează cesiuni de active intragrup, după cum cesiunea în cauză este efectuată în beneficiul unei societăți britanice sau al unei societăți stabilite în alt stat membru. Deși nicio obligație fiscală nu ia naștere atunci când o astfel de societate cedează active unei societăți din grup impozabile în Regatul Unit, aceste norme nu prevăd un asemenea avantaj atunci când cesiunea este efectuată, ca în cadrul cesiunii din anul 2014, în favoarea unei societăți din grup impozabile într-un stat membru.
- 83 Rezultă că normele în cauză constituie o restricție privind libertatea de stabilire în măsura în care conduc la un tratament fiscal mai puțin favorabil al societăților impozabile în Regatul Unit care efectuează cesiuni de active intragrup către societăți care nu sunt impozabile în Regatul Unit față de societățile impozabile în Regatul Unit care efectuează cesiuni de active intragrup către societăți impozabile în Regatul Unit.
- 84 Instanța de trimitere pare să admită că o astfel de restricție poate fi justificată de motive imperative de interes general, și anume necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre.
- 85 Potrivit guvernului Regatului Unit, Curtea a recunoscut că menținerea unei repartizări echilibrate a competențelor de impozitare între statele membre poate, în principiu, să justifice o diferență de tratament între operațiunile transfrontaliere și operațiunile efectuate în cadrul aceleiași jurisdicții fiscale. Acest guvern apreciază că măsurile naționale în discuție în litigiul principal urmăresc un astfel de obiectiv, sunt proporționale și nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului lor.
- 86 Astfel cum a statuat Curtea în mod repetat, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor situații de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, punctul 59 și jurisprudența citată).
- 87 Totuși, reglementarea în discuție în litigiul principal și restricția pe care aceasta o implică nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 63 și jurisprudența citată).
- 88 Așa cum a constatat domnul avocat general la punctul 62 din concluzii, singura problemă cu privire la care părțile sunt în dezacord privește caracterul proporțional, în raport cu obiectivul amintit, al exigibilității imediate a plății taxei în discuție, fără opțiunea de amânare a plății. Astfel, întrebarea instanței de trimitere pare să aibă în vedere, în realitate, consecința care decurge din excluderea GL de la beneficiul scutirii fiscale prin normele privind transferurile intragrup, și anume împrerjurarea că quantumul impozitului datorat este exigibil imediat.
- 89 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că, întrucât statele membre au dreptul să impoziteze plusvalorile care au fost generate de cesiunile de active în perioada în care activele în cauză se aflau pe teritoriul lor, ele au competența să prevadă un alt fapt generator decât realizarea efectivă a acestor plusvalori, pentru a garanta impozitarea acestor active (a se vedea în

acest sens Hotărârea din 21 mai 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 45). Reiese că un stat membru poate, așadar, să supună plusvalorile latente unei obligații fiscale pentru a garanta impozitarea acestor active.

- 90 Totuși, s-a considerat că o reglementare a unui stat membru care impune recuperarea imediată a impozitului aferent plusvalorilor latente generate în cadrul competenței sale fiscale, cu ocazia transferului sediului administrativ efectiv al unei societăți în afara teritoriului său, este disproporționată, în considerarea existenței unor măsuri care ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât recuperarea imediată a acestui impozit. În această privință, Curtea a considerat că persoanei impozabile trebuie să i se lase posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediată a acestui impozit și, pe de altă parte, amânarea plății impozitului respectiv și, după caz, a dobânzilor potrivit reglementării naționale aplicabile (Hotărârea din 16 aprilie 2015, *Comisia/Germania*, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 67).
- 91 În acest context, după cum a constatat domnul avocat general la punctul 68 din concluzii, atunci când trebuie să se facă distincție între plusvalorile realizate de cedentul activelor în cadrul unui grup de societăți și plusvalorile latente, două împrejurări sunt deosebit de relevante, și anume, pe de o parte, faptul că toate cazurile de impozitare la ieșire se caracterizează prin problema de trezorerie cu care se confruntă contribuabilul care trebuie să plătească un impozit pe o plusvaloare pe care încă nu a realizat-o și, pe de altă parte, faptul că autoritățile fiscale trebuie să se asigure cu privire la plata impozitului pe plusvalorile realizate în perioada în care activele se aflau în jurisdicția lor fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 52) și că riscul de neplată a impozitului poate crește odată cu trecerea timpului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 74, și Hotărârea din 21 mai 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 50).
- 92 Or, în cazul unei plusvalori realizate în urma unei cesiuni de active, contribuabilul nu se confruntă, în principiu, cu o problemă de trezorerie și poate să plătească impozitul pe plusvalori cu veniturile obținute din această cesiune de active. În speță, din decizia de trimitere, precum și din însuși modul de redactare a celei de a cincea întrebări reiese că, în ceea ce privește cesiunea din anul 2014, este cert că GL a primit în schimbul acesteia o remunerație corespunzătoare valorii de piață a activelor vizate de cesiunea menționată. În consecință, plusvalorile pentru care GL era impozabilă corespundeau plusvalorilor realizate.
- 93 Astfel, în împrejurări în care, pe de o parte, plusvalorile au fost realizate cu ocazia faptului generator al impozitului, pe de altă parte, autoritățile fiscale trebuie să se asigure de plata impozitului pe plusvalorile realizate în perioada în care activele se află în jurisdicția lor fiscală și, în sfârșit, riscul de neplată a impozitului poate crește odată cu trecerea timpului, o obligație fiscală imediat recuperabilă pare proporțională cu obiectivul de a menține o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre, fără a fi necesar să se acorde contribuabilului o posibilitate de amânare a plății.
- 94 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că o restricție privind dreptul la libertatea de stabilire care rezultă din diferența de tratament a cesiunilor naționale față de cele transfrontaliere de active efectuate cu titlu oneros în cadrul unui grup de societăți în temeiul unei reglementări naționale care supune unei obligații fiscale imediate o cesiune de active efectuată de o societate cu reședință fiscală într-un stat membru poate fi, în principiu, justificată de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre, fără a

fi necesar să se prevadă o posibilitate de a amâna plata impozitului pentru a garanta caracterul proporțional al acestei restricții atunci când contribuabilul în cauză a obținut, în schimbul cesiunii de active, o sumă egală cu valoarea de piață integrală a acestora.

Cu privire la a șasea întrebare

- 95 Având în vedere răspunsul dat la a cincea întrebare, nu este necesar să se răspundă la cea de a șasea întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

- 1) **Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care se aplică exclusiv grupurilor de societăți nu intră în domeniul său de aplicare.**
- 2) **Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că o reglementare națională care supune unei obligații fiscale imediate o cesiune de active efectuată de o societate cu reședința fiscală într-un stat membru către o societate-soră cu reședința fiscală într-o țară terță și care nu desfășoară o activitate comercială în statul membru respectiv prin intermediul unui sediu permanent, în cazul în care ambele societăți sunt filiale deținute integral de o societate-mamă comună care are reședința fiscală în alt stat membru, nu constituie o restricție privind libertatea de stabilire a acestei societăți-mamă în sensul articolului 49 TFUE, în împrejurări în care o astfel de cesiune ar avea un impact neutru din punct de vedere fiscal dacă societatea-soră ar avea de asemenea reședința fiscală în primul stat membru sau ar exercita o activitate comercială în statul respectiv prin intermediul unui sediu permanent.**
- 3) **Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că o restricție privind dreptul la libertatea de stabilire care rezultă din diferența de tratament a cesiunilor naționale față de cele transfrontaliere de active efectuate cu titlu oneros în cadrul unui grup de societăți în temeiul unei reglementări naționale care supune unei obligații fiscale imediate o cesiune de active efectuată de o societate cu reședința fiscală într-un stat membru poate fi, în principiu, justificată de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competențelor de impozitare între statele membre, fără a fi necesar să se prevadă o posibilitate de a amâna plata impozitului pentru a garanta caracterul proporțional al acestei restricții atunci când contribuabilul în cauză a obținut, în schimbul cesiunii de active, o sumă egală cu valoarea de piață integrală a acestora.**

Semnături