



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 mai 2015\*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Libertatea de stabilire — Articolul 49 TFUE — Restricții — Perceperea eșalonată a impozitului referitor la plusvalorile latente — Menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre — Proportionalitate”

În cauza C-657/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Germania), prin decizia din 5 decembrie 2013, primită de Curte la 12 decembrie 2013, în procedura

**Verder LabTec GmbH & Co. KG**

împotriva

**Finanzamt Hilden,**

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ileșič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader, domnii E. Jarašiūnas și C.G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Verder LabTec GmbH & Co. KG, de O. Kress, Steuerberater;
- pentru Finanzamt Hilden, de U. Franz, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru guvernul danez, de C. Thorning și de S. Wolff, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de L. Banciella Rodríguez-Miñón, în calitate de agent;

\* Limba de procedură: germana.

- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
  - pentru guvernul olandez, de J. Langer și de M. Bulterman, în calitate de agenți;
  - pentru guvernul suedez, de U. Persson și de A. Falk, în calitate de agenți;
  - pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de W. Roels, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 februarie 2015,  
pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Verder LabTec GmbH & Co. KG, cu sediul în Germania (denumită în continuare „Verder LabTec”), pe de o parte, și Finanzamt Hilden (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la impozitarea plusvalorilor latente aferente activelor acestei societăți, cu ocazia transferului acestor active la sediul său permanent situat pe teritoriul olandez.

### Cadrul juridic

- 3 Reiese din dosarul prezentat Curții că reglementarea germană în materie de impozitare a plusvalorilor latente ale activelor unei societăți stabilite în Germania, transferate la un sediu permanent al acesteia situat în afara teritoriului național, se întemeia, inițial, pe jurisprudența Bundesfinanzhof (Curtea Financiară Federală).
- 4 Într-o hotărâre din 16 iulie 1969, această din urmă instanță stabilise „teoria retragerii finale”. Reiese din decizia de trimitere că, în esență, această teorie pornea de la premisa că Republica Federală Germania, în calitate de stat membru de stabilire al unei societăți, pierde dreptul său privind impozitarea plusvalorilor latente aferente activului acestei societăți, generate pe teritoriul german, din momentul în care acest activ era transferat la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat, în măsura în care Republica Federală Germania era obligată să scutească de impozit profiturile acestui sediu permanent, în temeiul convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu statul pe teritoriul căruia era situat sediul permanent menționat. Transferul activelor unei societăți stabilite în Germania la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat era, în consecință, considerat ca fiind o retragere care trebuia evaluată potrivit valorii numite „parțială”, în sensul articolului 4 alineatul (1) a doua teză din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumită în continuare „EStG”).
- 5 Această jurisprudență a Bundesfinanzhof avea ca efect faptul că valoarea activului considerat ca fiind retras din patrimoniul de exploatare al societății stabilite în Germania trebuia evaluat în mod specific în momentul retragerii. Diferența dintre această valoare și valoarea contabilă a activului apărea în bilanț la momentul transferului. Quantumul plusvalorilor latente aferente activului menționat, actualizate, se adăuga la profitul anului în curs al acestei societăți.
- 6 Sprijinindu-se pe jurisprudența menționată, administrația fiscală germană a decis că un asemenea activ transferat trebuia să fie evaluat, în momentul transferului, la prețul de deplină concurență, adică la prețul la care terți independenți ar fi contractat în situații identice sau similare.

- 7 Administrația fiscală decisese de asemenea să atenueze, din motive de echitate, efectele jurisprudenței sus-menționate și să nu impoziteze profitul legat de o astfel de retragere în ansamblul său, ci să permită societății în cauză să creeze o poziție de compensare, în vederea neutralizării acestui profit. Această poziție trebuia, pentru activele de exploatare depreciable, să fie amortizată proporțional cu durata reziduală de utilizare a activului în cauză sau să fie inclusă din nou în contul de profit în termen de maximum zece ani de la retragerea în cauză.
- 8 Cazurile de retragere a plusvalorilor latente aferente unor active transferate de o societate cu sediul în Germania către un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat au făcut pentru prima dată obiectul unei reglementări prin Legea din 7 decembrie 2006 privind măsurile fiscale aferente introducerii societății europene și pentru modificarea altor dispoziții fiscale (BGBl. 2006 I, p. 2782, denumită în continuare „SEStEG”).
- 9 Legea respectivă avea ca obiectiv, pe de o parte, adaptarea anumitor dispoziții de drept fiscal la cerințele impuse de dreptul Uniunii în domeniul dreptului fiscal și al dreptului societăților și, pe de altă parte, să garanteze în mod coerent dreptul de impozitare al Republicii Federale Germania și să permită impozitarea plusvalorilor latente atunci când activele în cauză erau sustrate competenței de impozitare a acestui stat membru.
- 10 În acest scop, la articolul 4 alineatul (1) din EStG a fost inserată de SEStEG o a treia teză, potrivit căreia „[e]xcluderea sau limitarea dreptului de impozitare al Republicii Federale Germania, în ceea ce privește profitul rezultat din înstrăinarea sau din utilizarea unui activ, este echivalentă cu o retragere în scopuri străine de activitatea economică a întreprinderii”. Din expunerea de motive a SEStEG reiese că obiectivul acestei dispoziții este de a clarifica dreptul în vigoare.
- 11 SEStEG a introdus de asemenea un articol 4g în EStG. Potrivit acestui articol, în cazurile în care un activ, ca urmare a atribuirii sale unui sediu permanent al aceluiași contribuabil dintr-un alt stat membru decât Republica Federală Germania, conform articolului 4 alineatul (1) a treia teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG, este considerat ca fiind retras, se creează la cererea contribuabilului o poziție de compensare egală cu diferența dintre valoarea contabilă a activului și valoarea de piață a acestuia. Potrivit alineatului (2) prima teză al acestui articol 4g, câte o cincime din această poziție de compensare este inclusă în profit în anul fiscal al creării și în fiecare dintre următorii patru ani.
- 12 În plus, SEStEG a adăugat la articolul 52 din EStG alineatul (8b), potrivit căruia articolul 4 alineatul (1) a treia teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG, se aplică începând cu anul fiscal 2006.
- 13 Printr-o hotărâre din 17 iulie 2008, pronunțată într-o cauză privind anul fiscal 1995, Bundesfinanzhof a renunțat la jurisprudența sa anterioară cu privire la „teoria retragerii finale”. Instanța respectivă a motivat această renunțare arătând, pe de o parte, că EStG, în varianta aplicabilă înainte de intrarea în vigoare a SEStEG, nu furniza un temei suficient pentru jurisprudența sa anterioară. Prin urmare, Bundesfinanzhof a considerat că transferul unui activ de către o societate cu sediul în Germania la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat nu constituia o retragere.
- 14 Pe de altă parte, această instanță a justificat evoluția poziției sale considerând că transferul unui activ de către o societate cu sediul în Germania la sediul său permanent situat pe teritoriul unui alt stat nu trebuie să fie privită ca o realizare de profit, dat fiind că scutirea de impozit în Germania a profitului realizat de sediul permanent respectiv nu aduce atingere impozitării ulterioare a plusvalorilor latente realizate pe teritoriul german.
- 15 Ținând seama de acest reviriment jurisprudențial, legiuitorul german a decis să adopte o lege de neaplicare și să precizeze conținutul articolului 4 alineatul (1) a treia teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG.

- 16 Prin Legea fiscală pentru anul 2010 din 8 decembrie 2010 (BGBl. 2010 I, p. 1768), legiuitorul, pe de o parte, a introdus o a patra teză, în continuarea celei de a treia teze a articolului 4 alineatul (1) din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG, clarificând principalul caz de aplicare a respectivului articol 4 alineatul (1) a treia teză. Această a patra teză prevede că „[e]xistă o excludere sau o limitare a dreptului de impozitare în privința profitului realizat prin înstrăinarea unui activ în special atunci când un activ alocat anterior unui sediu permanent al contribuabilului situat pe teritoriul național este alocat unui sediu permanent din străinătate”.
- 17 Pe de altă parte, articolul 52 alineatul (8b) din EStG, astfel cum a fost modificat prin SEStEG, a fost completat cu o a doua și cu o a treia teză, în temeiul cărora articolul 4 alineatul (1) a treia și a patra teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin Legea fiscală pentru anul 2010, se aplică și anului fiscal 2005.

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 18 Verder LabTec este o societate în comandită de drept german, stabilită în Germania. Din luna mai 2005, această societate a avut ca obiect de activitate exclusiv administrarea drepturilor ce decurgeau din brevetele, din mărcile și din desenele și modele industriale pe care le deținea. Printr-un contract din 25 mai 2005, ea a transferat aceste drepturi sediului său permanent situat în Țările de Jos.
- 19 Cu ocazia unei inspecții fiscale, Finanzamt a considerat că transferul drepturilor menționate trebuia să aibă loc actualizând plusvalorile latente aferente acestora la valoarea lor de deplină concurență de la momentul transferării.
- 20 Finanzamt a considerat însă că aceste plusvalori latente, a căror valoare nu a fost contestată, nu trebuiau să fie supuse în integralitatea lor impozitării imediate. Din motive de echitate, quantumul acestora trebuia, potrivit Finanzamt, să fie neutralizat printr-o valoare nominală în același quantum și să fie apoi inclus în profit uniform pe parcursul a zece ani.
- 21 Pe baza rezultatului controlului menționat, Finanzamt a emis, la 17 august 2009, o decizie referitoare la stabilirea separată și uniformă a bazelor de impozitare pentru exercițiul fiscal al anului 2005. Acesta a calculat profitul societății Verder LabTec adăugând, la profitul realizat, amortizarea proporțională a valorii nominale pentru acest exercițiu fiscal, într-un quantum egal cu o zecime din quantumul plusvalorilor latente în cauză, și scăzând suma pentru creșterea provizioanelor pe taxa profesională aferentă acestora.
- 22 Prin decizia din 19 septembrie 2011, Finanzamt a respins ca nefondată contestația îndreptată împotriva acestei decizii din 17 august 2009.
- 23 Verder LabTec a introdus o acțiune împotriva acestei decizii în fața Finanzgericht Düsseldorf, susținând, în esență, că reglementarea fiscală în cauză aduce atingere libertății de stabilire garantate de articolul 49 TFUE. Această societate consideră că perceperea eșalonată a impozitului referitor la plusvalorile latente aferente activelor transferate în momentul transferului acestor active este o măsură disproporționată. Perceperea acestui impozit în momentul realizării acestor plusvalori ar fi o variantă mai puțin constrângătoare.
- 24 Finanzamt solicită respingerea acțiunii. Acesta consideră că regimul fiscal în cauză nu este contrar principiilor de drept al Uniunii și că o eventuală atingere adusă libertății de stabilire este justificată de motive imperative de interes general. În plus, reglementarea fiscală în cauză ar fi proporțională întrucât plusvalorile latente actualizate nu sunt supuse impozitării imediate în integralitatea lor.

- 25 Finanzgericht Düsseldorf subliniază că articolul 4 alineatul (1) a treia și a patra teză din EStG, astfel cum a fost modificat prin Legea fiscală pentru anul 2010, se aplică exercițiului fiscal în litigiu, și anume celui din anul 2005.
- 26 Această instanță consideră că reglementarea națională în materie de retragere în cauză este contrară libertății de stabilire. În plus, aceasta consideră, în lumina Hotărârii National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), că această reglementare nu ar putea fi justificată, întrucât, în temeiul principiului teritorialității fiscale, Republica Federală Germania are dreptul să impoziteze plusvalorile latente generate în cursul perioadei anterioare transferului activelor în cauză la un sediu permanent situat într-un alt stat membru. Chiar dacă ar fi posibil să se considere că determinarea cuantumului plusvalorilor latente încă din momentul transferului activelor în cauză constituie o măsură proporțională, perceperea impozitului referitor la aceste plusvalori înainte de realizarea lor, în ciuda eșalonării unei asemenea colectări pe cinci sau pe zece ani, nu ar putea, în opinia sa, să constituie o măsură proporțională.
- 27 În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE faptul ca, în cazul transferului unui activ de la un sediu permanent situat pe teritoriul național la un sediu permanent din străinătate al aceleiași întreprinderi, o reglementare națională să prevadă că are loc o retragere în afara activității economice, cu consecința că prin actualizarea plusvalorilor latente se ajunge la un profit rezultat ca urmare a retragerii, iar o altă reglementare națională să ofere posibilitatea de repartizare în mod egal a profitului menționat pe o perioadă de cinci sau de zece exerciții financiare?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 28 Verder LabTec arată că întrebarea preliminară este inadmisibilă, datorită caracterului său ipotetic, întrucât, potrivit acestei societăți, exercițiului fiscal în cauză, și anume cel din anul 2005, nu îi era aplicabilă nicio perioadă de cinci sau de zece ani pentru perceperea impozitului menționat de instanța de trimitere. Finanzamt și guvernul german consideră că întrebarea preliminară este ipotetică în ceea ce privește perceperea eșalonată în cinci rate anuale, dat fiind că eșalonarea pe o perioadă de cinci ani nu era aplicabilă exercițiului fiscal din anul 2005. Comisia Europeană consideră de asemenea că întrebarea preliminară este sau ar putea fi ipotetică în ceea ce privește perceperea eșalonată în cinci rate anuale. În acest sens, Comisia arată că, dat fiind că decizia Finanzamt din 19 septembrie 2011 se referă la o percepere eșalonată în zece rate anuale, este posibil ca Finanzamt să fie împiedicat să modifice, ulterior, această perioadă în cinci ani.
- 29 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea Stanley International Betting și Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, punctul 26, precum și jurisprudența citată).
- 30 În speță, trebuie să se constate că din decizia de trimitere reiese cu claritate că decizia de impunere din 17 august 2009, a cărei contestare a dat naștere deciziei Finanzamt din 19 septembrie 2011, se referă la perceperea eșalonată a impozitului în zece rate anuale, iar nu în cinci rate anuale. Este deci evident că



problema perceperii eşalonate a acestui impozit în cinci rate anuale este de natură ipotetică. În consecință, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 18 din concluzii, întrebarea preliminară trebuie considerată inadmisibilă în ceea ce privește o asemenea percepere.

- 31 Rezultă că întrebarea adresată trebuie înțeleasă în sensul că prin aceasta se solicită să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul transferului activelor unei societăți situate pe teritoriul acestui stat membru la un sediu permanent al acestei societăți situat pe teritoriul unui alt stat membru, prevede actualizarea plusvalorilor latente generate pe teritoriul primului stat membru aferente acestor active, impozitarea acestor plusvalori și perceperea eşalonată a impozitului referitor la acestea în zece rate anuale.
- 32 Trebuie amintit că articolul 49 TFUE impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire. Această libertate implică, 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 desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 54 și jurisprudența citată).
- 33 Deși, potrivit modului de redactare, prevederile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic de asemenea ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (Hotărârea Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 56 și jurisprudența citată).
- 34 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 56 și jurisprudența citată).
- 35 În această privință, libertatea de stabilire este aplicabilă transferurilor activității unei societăți de pe teritoriul unui stat membru către un alt stat membru, și aceasta indiferent dacă societatea în cauză își transferă sediul social și administrația în afara acestui teritoriu sau dacă aceasta își transferă activele de la un sediu permanent situat pe teritoriul menționat către un alt stat membru (Hotărârea Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 36 În ceea ce privește impozitarea plusvalorilor latente, generate în cadrul competenței fiscale a unui stat membru, aferente activelor transferate la un sediu permanent situat într-un alt stat membru, în cazul în care primul stat membru își pierde dreptul de a impozita veniturile generate de aceste active cu ocazia transferului, reiese, în esență, din jurisprudența Curții, că o reglementare fiscală a unui stat membru care are drept consecință impozitarea imediată a acestor plusvalori în cazul unui asemenea transfer, în timp ce acestea nu sunt impozitate în momentul unui transfer similar în interiorul teritoriului național, este de natură să descurajeze o societate stabilită în primul stat membru să transfere aceste active de pe teritoriul acestuia către un alt stat membru și, prin urmare, constituie o restricție privind libertatea de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctele 29-31 și jurisprudența citată).
- 37 În speță, trebuie constatat că reglementarea fiscală în discuție în litigiul principal are drept consecință actualizarea și impozitarea plusvalorilor latente aferente activelor transferate la un sediu permanent situat într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania, cu ocazia acestui transfer. Or, o asemenea actualizare și o asemenea impozitare nu ar avea loc în cazul unui transfer similar în interiorul teritoriului național, aceste plusvalori latente nefiind impozitate decât în momentul în care vor fi fost efectiv realizate. Această diferență de tratament este susceptibilă să creeze un dezavantaj de trezorerie pentru o societate ce ar dori să transfere active la un sediu permanent situat pe teritoriul

unui alt stat membru. Astfel, diferența de tratament menționată în ceea ce privește actualizarea și impozitarea plusvalorilor în cauză este de natură să descurajeze o societate de drept german să transfere aceste active într-un alt stat membru.

- 38 O astfel de diferență de tratament nu se explică printr-o diferență obiectivă de situație. Astfel, în raport cu o reglementare a unui stat membru prin care se urmărește impozitarea plusvalorilor generate pe teritoriul acestuia din urmă, situația unei societăți care transferă active la un sediu permanent situat într-un alt stat membru este, în ceea ce privește impozitarea plusvalorilor aferente acestor active transferate care au fost generate în primul stat membru anterior acestui transfer, similară celei a unei societăți care efectuează un transfer similar la un sediu permanent situat pe teritoriul acestui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 60).
- 39 În consecință, diferența de tratament la care este supusă, în cadrul reglementării în discuție în litigiul principal, o societate situată pe teritoriul Republicii Federale Germania în cazul unui transfer de active la un sediu permanent al acestei societăți situat pe teritoriul unui alt stat membru constituie o restricție privind libertatea de stabilire, în sensul articolului 49 TFUE.
- 40 Trebuie să se determine totuși dacă această restricție poate fi justificată în mod obiectiv de motive imperative de interes general recunoscute de dreptul Uniunii. De asemenea, este necesar în această ipoteză ca restricția să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv.
- 41 Potrivit guvernului german, restricția privind libertatea de stabilire poate fi justificată prin motive imperative de interes general legate de menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre. Instanța de trimitere are însă dubii cu privire la această justificare.
- 42 În această privință, trebuie amintit, pe de o parte, că menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre constituie un obiectiv legitim recunoscut de Curte și 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 evita dubla impunere (Hotărârea Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 64 și jurisprudența citată).
- 43 Pe de altă parte, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale, un stat membru este, în cazul unui transfer de active la un sediu permanent situat într-un alt stat membru, în drept să impoziteze, în momentul acestui transfer, plusvalorile generate pe teritoriul său anterior transferului menționat. O astfel de măsură vizează astfel prevenirea situațiilor de natură să compromită dreptul statului membru de origine de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 45 și 46, precum și jurisprudența citată).
- 44 Astfel, transferul activelor în discuție în litigiul principal din Republica Federală Germania către un alt stat membru nu ar putea să însemne că primul stat trebuie să renunțe la dreptul său de a impozita plusvalorile generate în cadrul competenței sale fiscale anterior transferului acestora în afara teritoriului său.
- 45 În plus, întrucât statele membre au dreptul să impoziteze plusvalorile care au fost generate în perioada în care activele în cauză se aflau pe teritoriul lor, ele au competența să prevadă, pentru această impozitare, un alt fapt generator decât realizarea efectivă a acestor plusvalori, pentru a garanta impozitarea acestor active (Hotărârea DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 53 și jurisprudența citată).

- 46 În speță, din decizia de trimitere reiese că reglementarea fiscală în discuție în litigiul principal vizează cazul transferului activelor la un sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru decât Republica Federală Germania, ale cărui venituri sunt scutite de impozit în acest din urmă stat membru.
- 47 Astfel, actualizarea plusvalorilor latente aferente acestor active transferate, generate anterior acestui transfer, în cadrul competenței fiscale a Republicii Federale Germania, precum și impozitarea acestora urmăresc garantarea impozitării acestor plusvalori nerealizate, generate în cadrul competenței fiscale a acestui stat membru. Impozitarea veniturilor aferente activelor menționate generate ulterior unui asemenea transfer revine celui alt stat membru, pe teritoriul căruia este situat acest sediu permanent. Prin urmare, o reglementare fiscală precum cea în discuție în litigiul principal este aptă să garanteze menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre în discuție.
- 48 În ceea ce privește proporționalitatea reglementării în discuție în litigiul principal, trebuie amintit de la bun început că este proporțional ca un stat membru, în scopul de a asigura exercitarea competenței sale fiscale, să determine quantumul impozitului datorat pentru plusvalorile latente generate pe teritoriul său, aferente activelor transferate în afara teritoriului său, la data la care competența sa de impozitare cu privire la activele în discuție încetează să existe, în cazul de față la momentul transferului activelor în cauză în afara teritoriului acestui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Spania, C-64/11, EU:C:2013:264, punctul 31, precum și Hotărârea DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 60 și jurisprudența citată).
- 49 În ceea ce privește perceperea unui astfel de impozit, 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 Comisia/Germania, C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 67 și jurisprudența citată).
- 50 În acest context, Curtea a statuat, în plus, că trebuie să se țină cont și de riscul de neplată a impozitului, care crește pe măsura trecerii timpului și care poate fi luat în considerare de statul membru în cauză, în cadrul reglementării sale naționale aplicabile plății amânate a datoriilor fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 74).
- 51 În speță, se pune, prin urmare, întrebarea dacă o percepere eșalonată a quantumului impozitului în cauză în zece rate anuale poate constitui o măsură proporțională pentru realizarea obiectivului menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre.
- 52 În această privință, este suficient să se constate că o percepere eșalonată a impozitului referitor la plusvalorile latente în cinci rate anuale, în locul unei percepere imediate, a fost considerată o măsură proporțională pentru realizarea acestui obiectiv (Hotărârea DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 64). O percepere eșalonată a impozitului pe plusvalorile latente în zece rate anuale, precum cea în discuție în litigiul principal, nu poate decât să fie considerată, în consecință, o măsură proporțională pentru atingerea obiectivului menționat, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 72 și 73 din concluzii.
- 53 Având în vedere toate cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul transferului activelor unei societăți situate pe teritoriul acestui stat membru la un sediu permanent al acestei societăți situat pe teritoriul unui alt stat membru, prevede actualizarea plusvalorilor latente aferente acestor active care au fost generate pe teritoriul acestui prim stat membru, impozitarea acestor plusvalori și recuperarea eșalonată a impozitului referitor la acestea în zece rate anuale.



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

- 54 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:

**Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări fiscale a unui stat membru, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în cazul transferului activelor unei societăți situate pe teritoriul acestui stat membru la un sediu permanent al acestei societăți situat pe teritoriul unui alt stat membru, prevede actualizarea plusvalorilor latente aferente acestor active care au fost generate pe teritoriul acestui prim stat membru, impozitarea acestor plusvalori și recuperarea eșalonată a impozitului referitor la acestea în zece rate anuale.**

Semnături