

Jurisdiction

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

23 ianuarie 2014 (1)

„Fiscalitate — Impozit pe profit — Transferul participațiilor deținute într-o societate de persoane într-o societate de capital — Valoare contabilă — Valoare estimată — Convenție pentru evitarea dublei impuneri — Impozitare imediată a plusvalorilor latente — Diferențe de tratament — Restricții privind libera circulație a capitalurilor — Menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre — Proporzionalitate“

În cauza C-164/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Hamburg (Germania), prin decizia din 26 ianuarie 2012, primită de Curte la 3 aprilie 2012, în procedura

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

împotriva

Finanzamt Hamburg-Mitte,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet și E. Levits (raportor), doamna M. Berger și domnul S. Rodin, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 septembrie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, de O.F. Graf Kerksenbrock și de H. Bley, Rechtsanwälte;

—

pentru Finanzamt Hamburg-Mitte, de M. Grote, în calitate de agent;

—

pentru guvernul german, de T. Henze, de A. Wiedmann și de J. Möller, în calitate de agenți;

—

pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de W. Roels, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 49 TFUE.

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, societate de drept austriac cu sediul în Viena (Austria) și succesoare în drepturi a Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (denumită în continuare „S” GmbH) și a Klausnitzer Ges.mbhH (denumită în continuare „K” GmbH), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Mitte (denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la determinarea unui beneficiu obținut dintr-o cesiune, în cadrul calculării impozitului pe profitul unei societăți germane în comandită simplă pentru anul fiscal 2000.

Cadrul juridic

Dreptul german

3

Articolul 6 alineatul 1 punctul 1 a treia teză din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) definește noțiunea de valoare estimată a unui bun economic drept suma pe care ar atribui-o cumpărătorul întregii întreprinderi acestui bun economic, luat în considerare în mod individual, în cadrul valorii globale a întreprinderii respective. Valoarea estimată trebuie distinsă de valoarea contabilă, care este valoarea unui activ astfel cum figurează aceasta în bilanțul unei întreprinderi, care este redus în special cu cuantumul amortizărilor. Valoarea contabilă nu este niciodată mai mare decât valoarea estimată.

4

Articolul 20 din Legea privind fiscalitatea aplicată restructurărilor întreprinderilor (Umwandlungssteuergesetz) din 11 octombrie 1995 (BGBl 1995 I, p. 1250), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „UmwStG 1995”), avea următorul cuprins:

„(1) Atunci când o întreprindere, o parte a unei întreprinderi sau o participație a unui asociat este cesionată ca aport într-o societate de capital supusă în totalitate impozitului pe profit [articolul 1 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz)], iar persoana care efectuează aportul primește în schimb noi participații în societate (aport în natură), patrimoniul social adus ca aport și noile participații în societate sunt evaluate în conformitate cu următoarele alineate [...]

(2) Societatea de capital poate stabili valoarea patrimoniului social adus ca aport la valoarea sa contabilă sau la o valoare mai mare [...]

(3) Societatea de capital trebuie să stabilească valoarea patrimoniului social adus ca aport la

valoarea sa estimat? atunci c?nd, la momentul efectu?rii aportului ?n natur?, Republica Federal? Germania nu are dreptul de a impozita beneficiul ob?inut din cesiunea participa?iilor atribuite persoanei care efectueaz? aportul.

(4) Valoarea la care o societate de capital evalueaz? activele sociale aduse ca aport reprezint? pentru persoana care efectueaz? aportul pre?ul cesiunii ?i costul de achizi?ie al participa?iilor.

[...]

(6) ?n cazurile prev?zute la alineatul 3, articolul 21 alineatul 2 a treia-a ?asea tez? se aplic? prin analogie ceea ce prive?te am?narea pl??ii impozitului pe venit sau a impozitului pe profit care sunt datorate.”

5

Articolul 21 alineatul 2 a treia-a ?asea tez? din UmwStG 1995 prevedea:

„?n cazurile men?ionate la prima tez? punctele 1, 2 ?i 4, plata impozitului pe venit sau a impozitului pe profit, datorat ca urmare a beneficiului ob?inut din cesiune, poate fi f?cut? ?n tran?e anuale de cel pu?in o cincime din impozitul total, cu condi?ia constituirii unei garan?ii pentru achitarea respectivelor tran?e. Nu se percepe nicio dob?nd? ?n cazul am?n?rii pl??ii. ?n cazul oric?rei cesiuni de participa?ii ?n cursul am?n?rii, aceasta ?nceteaz? cu efect imediat. A cincea tez? se aplic? prin analogie atunci c?nd, ?n cursul am?n?rii, societatea de capital la care participa?iile sunt de?inute este dizolvat? ?i lichidat? sau atunci c?nd capitalul acestei societ??i este redus ?i rambursat ac?ionarilor sau atunci c?nd a f?cut obiectul unei restructur?ri ?n sensul celei de a doua sau al celei de a patra p?r?i a legii.”

Conven?ia pentru evitarea dublei impuneri

6

Articolul 1 alineatele 2 ?i 3 din Conven?ia pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit ?i pe capital ?i la taxele profesionale ?i impozitul funciar, ?ncheiat? ?ntre Republica Federal? Germania ?i Republica Austria la 4 octombrie 1954 (BGBl. 1955 II, p. 750, denumit? ?n continuare „DBA 1954”), avea urm?torul cuprins:

„(2) ?n sensul prezentei conven?ii, o persoan? fizic? are domiciliul ?n statul semnatar ?n care ocup? o locuin?? ?n condi?ii care permit s? se conchid? c? va p?stra ?i va utiliza aceast? locuin??. Atunci c?nd nu are niciun domiciliu ?n unul dintre statele semnatare, este considerat drept domiciliu locul unde are re?edin?a ?n mod obi?nuit.

(3) ?n sensul prezentei conven?ii, ?n cazul unei persoane juridice, este considerat drept domiciliu locul unde sunt conduse activit??ile acesteia. Atunci c?nd acest loc nu se afl? ?n unul dintre statele semnatare, este considerat drept domiciliu locul unde se afl? sediul acesteia.”

7

Articolul 4 din DBA 1954 prevedea:

„(1) Atunci când o persoană domiciliată în unul dintre statele semnatare primește venituri care provin dintr-o întreprindere comercială sau industrială ale cărei activități se extind și pe teritoriul celui alt stat, acesta din urmă are dreptul de a impozita veniturile respective numai în măsura în care sunt aferente unui sediu al întreprinderii situat pe teritoriul său.

(2) În acest scop, trebuie atribuite sediului veniturile pe care le ar fi încasat în calitate de întreprindere autonomă prin intermediul unei activități identice sau similare în aceleași condiții sau în condiții similare și fără niciun raport de dependență față de întreprinderea al cărei sediu este.

(3) În sensul prezentei convenții, este considerat sediu orice entitate stabilă a întreprinderii comerciale sau industriale care exercită în tot sau în parte activitățile acestei întreprinderi.

(4) Alineatul (1) se aplică veniturilor obținute din administrarea și din utilizarea directă a întreprinderii comerciale sau industriale, veniturilor obținute din locațiune, din punerea la dispoziție sau din orice altă formă de utilizare a acesteia și veniturilor care provin din vânzarea unei întregi întreprinderi, a unei participații la această întreprindere, a unei părți din întreprindere sau a unui obiect utilizat în întreprinderea respectivă.”

8

Articolul 7 din DBA 1954 prevedea:

„(1) Atunci când o persoană domiciliată în unul dintre statele semnatare primește venituri care provin din cesiunea unei participații importante într-o societate de capital al cărei sediu de conducere se află în alt stat, cel care are dreptul de a impozita aceste venituri este statul în care se află sediul de conducere.

(2) Alineatul (1) nu se aplică atunci când o persoană domiciliată în unul dintre statele semnatare are un sediu în celălalt stat și primește veniturile prin intermediul acestuia. În asemenea caz, cel care are dreptul de a impozita aceste venituri este celălalt stat (articolul 4).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9

Până la 28 august 2001, DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (denumit în continuare „DMC KG”) era o societate în comandită simplă cu sediul la Hamburg (Germania). În calitate de societate de persoane, comanditarii acesteia erau la data respectivă K&GmbH și S&GmbH, fostul Hubert Schillhuber (denumit în continuare „HS”). Comanditul acesteia era DMC Design for Media and Communication GmbH (denumit în continuare „DMC GmbH”), societate de drept german. Până la 28 noiembrie 2000, jumătate din participațiile în această din urmă societate de capital au fost deținute de K&GmbH și jumătate de HS, fiecare cu o valoare de 50000 de mărci germane (DEM).

10

La 28 noiembrie 2000, HS a adus ca aport în S&GmbH participațiile pe care le deținea la DMC GmbH, precum și la DMC KG.

11

Prin actul notarial din 28 august 2001, capitalul social al DMC GmbH a fost majorat cu 100000 DEM, ajungând astfel la 200000 DEM.

12

Această majorare a fost realizată prin aducerea ca aport în natură a participațiilor pe care le dețineau K&S GmbH și S&S GmbH în DMC KG. În schimbul cesiunii acestor participații, K&S GmbH și S&S GmbH au obținut participații în capitalul DMC GmbH, în calitate de societate cesionară. Valoarea contabilă a participațiilor a fost stabilită, pentru fiecare societate care a efectuat aportul, la 50000 DEM. Transferul participațiilor către DMC GmbH a avut loc în mod retroactiv la 1 ianuarie 2001, cu alte cuvinte, la data transferului fiscal din 31 decembrie 2000.

13

Întrucât toate participațiile în DMC KG au fost transferate către DMC GmbH, societatea în comandită simplă a fost dizolvată. Patrimoniul de exploatare adus ca aport de K&S GmbH și de S&S GmbH a fost contabilizat de DMC GmbH în bilanțul de preluare la valoarea sa contabilă.

14

În cursul unui control fiscal, Finanzamt a trebuit să stabilească baza de impozitare a DMC KG pentru anul fiscal 2000.

15

Constatând că comanditarii DMC KG, în calitate de coasociați supuși impozitului pe profit, nu mai aveau un sediu pe teritoriul german ca urmare a dizolvării DMC KG, Finanzamt a ajuns la concluzia că, în temeiul articolului 7 din DBA 1954, Republica Federală Germania nu mai avea dreptul de a impozita beneficiile pe care le-ar obține K&S GmbH și S&S GmbH din cesiunea participațiilor în DMC GmbH atribuite în schimbul aducerii ca aport a participațiilor pe care aceste societăți le dețineau în DMC KG.

16

În consecință, în aplicarea articolului 20 alineatul 3 din UmwStG 1995, Finanzamt a stabilit valoarea participațiilor aduse ca aport de K&S GmbH și de S&S GmbH în DMC GmbH la valoarea lor estimată, iar nu la valoarea contabilă, determinând impozitarea plusvalorilor latente aferente participațiilor în DMC KG.

17

Din aceasta a rezultat un beneficiu obținut din cesiune de 194172,70 DEM în ceea ce privește aportul K&S GmbH și de 9051,77 DEM în ceea ce privește aportul S&S GmbH. Aceste beneficii obținute din cesiune au făcut obiectul unei impozitări pe profitul societăților pentru anul 2000.

18

Reclamanta din litigiul principal, în calitate de succesor în drepturi al K&S GmbH și al S&S GmbH, a sesizat instanța de trimitere cu o acțiune formulată împotriva deciziei de impunere care i-a fost adresată pentru anul 2000, invocând incompatibilitatea articolului 20 alineatul 3 din UmwStG 1995 cu dreptul Uniunii Europene.

Instanța de trimitere arată că Finanzamt a făcut o aplicare corectă a dreptului național în speță. Astfel, DMC GmbH era obligată să stabilească valoarea patrimoniului de exploatare adus ca aport de K&GmbH și de S&GmbH la valoarea sa estimată. Într-adevăr, în temeiul DBA 1954, Republica Austria este cea care, în calitate de stat în care se află sediul societăților care au efectuat aportul, dispune de dreptul de impozitare a beneficiului obținut din cesiunea participațiilor acordate K&GmbH și S&GmbH în schimbul participațiilor deținute în DMC KG.

Cu toate acestea, respectiva instanță ridică problema compatibilității cu dreptul Uniunii a mecanismului prevăzut la articolul 20 alineatul 3 din UmwStG 1995, care conduce la o impozitare imediată a plusvalorilor latente obținute pe teritoriul german, din moment ce deținătorul activelor nu mai este supus în Germania impozitului pe profitul pe care l-ar obține din cesiunea ulterioară a acestora din urmă. Pe de o parte, o astfel de inegalitate de tratament ar fi de natură să descurajeze societățile cu sediul în Austria să achiziționeze participații în societățile cu sediul în Germania. Pe de altă parte, o astfel de restricție nu ar putea fi justificată de obiectivul unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre în cauză, întrucât, în niciun moment, Republica Federală Germania nu ar fi avut o competență fiscală asupra participațiilor deținute în DMC GmbH de K&GmbH și de S&GmbH.

În aceste condiții, Finanzgericht Hamburg a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Este compatibilă cu articolul 43 CE (devenit articolul 49 TFUE) o reglementare națională care, în cazul aducerii ca aport într-o societate de capital a unor participații ale asociatului, prevede că patrimoniul de exploatare adus ca aport este evaluat în mod obligatoriu la valoarea estimată (astfel încât, ca urmare a evidențierii rezervelor latente, rezultă un beneficiu obținut din cesiune pentru societatea care efectuează aportul), în măsura în care, la momentul efectuării aportului în natură, Republica Federală Germania nu are dreptul de a impozita beneficiul care rezultă din cesionarea, de către societatea care efectuează aportul, a noilor participații pe care le primește în schimbul aportului său?

2)

În cazul în care răspunsul la prima întrebare este negativ: reglementarea națională este compatibilă cu articolul 43 CE (devenit articolul 49 TFUE) în cazul în care societățile care efectuează aportul i se acordă dreptul de a solicita amânarea, fără plata unor dobânzi, a plății impozitului care rezultă în urma evidențierii rezervelor latente, astfel încât impozitul datorat pentru beneficiul care rezultă din cesionare să poată fi achitat în tranșe anuale de cel puțin o cincime din impozitul total, cu condiția constituirii unei garanții pentru achitarea respectivelor tranșe?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitatea întrebărilor

Cu titlu introductiv, Finanzamt invocă, în observațiile sale scrise, inadmisibilitatea întrebărilor adresate.

23

Acesta arată că, în temeiul dreptului procesual german, acțiunea formulată în fața instanței de trimitere este inadmisibilă, astfel încât întrebările adresate sunt de natură ipotetică.

24

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 propria răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să statueze asupra unei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare adresate 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 sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos și alții, C-78/08-C-80/08, Rep., p. I-7611, punctul 31 și jurisprudența citată).

25

În ceea ce privește prezenta trimitere preliminară, contrar celor susținute de Finanzamt, nu rezultă că problema ridicată în litigiul principal este de natură ipotetică din cauza pretensei inadmisibilități a acțiunii principale. Astfel, Finanzgericht Hamburg a menționat în mod special în decizia sa de trimitere că, în cazul în care articolul 20 alineatele 3 și 4 din UmwStG 1995 ar fi incompatibil cu dreptul Uniunii, acțiunea respectivă ar fi în mod automat admisibilă.

26

Din cele de mai sus rezultă că întrebările preliminare sunt admisibile.

Cu privire la prima întrebare

27

Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru care impune stabilirea valorii activelor aduse ca aport de o societate de persoane în capitalul unei societăți de capital cu sediul pe teritoriul acestui stat membru la valoarea estimată a acestora, determinând impozitarea, înainte de realizarea lor efectivă, a plusvalorilor latente aferente acestor active generate pe acest teritoriu, din moment ce statul respectiv nu poate să își exercite competența fiscală asupra acestor plusvalori la momentul realizării lor efective.

Cu privire la libertatea în discuție în cauza principală

28

În timp ce toate celelalte părți interesate care au prezentat observații în fața Curții sunt de acord, precum instanța de trimitere, că faptele din cauza principală pot fi raportate la libertatea de stabilire, Comisia Europeană consideră că articolul 20 alineatele 3 și 4 din UmwStG 1995 intră în domeniul de aplicare al liberei circulații a capitalurilor.

29

În ceea ce privește problema dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile de circulație, trebuie, potrivit unei jurisprudențe consacrate, să se ia în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea Hotărârea din 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 22, și Hotărârea din 17 septembrie 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 36).

30

Rezultă de asemenea din jurisprudența că, în principiu, Curtea examinează măsura în cauză numai în raport cu una dintre aceste două libertăți dacă se dovedește că, în împrejurările specifice ale cauzei principale, una dintre acestea este cu totul secundară în raport cu cealaltă și poate fi analizată în cadrul celeilalte (Hotărârea din 3 octombrie 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctul 34, și Hotărârea *Glaxo Wellcome*, citată anterior, punctul 37).

31

În această privință, Curtea a statuat că o reglementare națională care nu este aplicabilă numai participaților care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia, ci se aplică indiferent de mărimea participației pe care un acționar o are într-o societate este susceptibilă să intre atât sub incidența articolului 49 TFUE, cât și a articolului 63 TFUE (Hotărârea din 11 noiembrie 2010, *Comisia/Portugalia*, C-543/08, Rep., p. I-11241, punctul 43 și jurisprudența citată).

32

În ceea ce privește obiectul dispozițiilor din UmwStG 1995 în discuție în litigiul principal, rezultă din decizia de trimitere că acestea urmăresc să protejeze interesele fiscale ale Republicii Federale Germania în cazul plusvalorilor generate pe teritoriul german atunci când repartizarea internățională a drepturilor de impozitare ar fi susceptibilă să aducă atingere acestor interese.

33

În special, sunt avute în vedere plusvalorile aferente unor active aduse ca aport de investitori care nu mai sunt supuși impozitului pe profit pe teritoriul german în urma transferului acestor active dintr-o societate în comandită simplă într-o societate de capital.

34

Rezultă, în primul rând, că aplicarea reglementării în discuție în litigiul principal într-un caz specific nu este condiționată de mărimea participației unui investitor în societatea în comandită simplă ale cărei cote-părți sunt aduse ca aport într-o societate de capital în schimbul unor participații la aceasta. Astfel, în temeiul acestei reglementări, nu se impune ca investitorul să dețină o participație care să îi garanteze exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății în comandită simplă sau asupra celor ale societății de capital.

35

De fapt, restrângerea aplicării reglementării în discuție în litigiul principal numai la cazurile în care participațiile în societatea în comandită simplă transferate ar fi deținute de un investitor care are o influență certă asupra deciziilor acestei societăți nu ar fi coerent în raport cu obiectivul de a menține interesele fiscale ale Republicii Federale Germania.

36

În al doilea rând, trebuie să se constate că, în cauza principală, obligația societății de capital de a stabili valoarea participațiilor aduse ca aport în schimbul participațiilor sociale la valoarea estimată a acestora se justifică prin faptul că societățile care efectuează aportul nu mai sunt supuse impozitării în mod nelimitat pe teritoriul german pentru beneficiile obținute, întrucât societatea în care erau comanditare a fost dizolvată.

37

Prin urmare, reglementarea în discuție în litigiul principal acționează mai puțin asupra procesului de stabilire decât asupra celui de transfer de active între o societate în comandită simplă și o societate de capital.

38

Prin urmare, rezultatul din ansamblul acestor considerații că reglementarea în discuție în litigiul principal trebuie examinat numai în raport cu libera circulație a capitalurilor, astfel cum este consacrat la articolul 63 TFUE.

Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

39

Potrivit reglementării în discuție în litigiul principal, întrucât, ca urmare a schimbului de participații într-o societate în comandită simplă, deținute de o societate care nu își are sediul fiscal în Germania, pentru participații într-o societate de capital care își are sediul în Germania, plusvalorile latente aferente acestor participații, generate pe teritoriul acestui stat membru, nu mai pot fi impozitate de acesta din urmă, plusvalorile respective trebuie evidențiate, iar quantumul impozitului pe profit datorat în cazul cesiunii participațiilor schimbate este determinat la momentul aducerii ca aport a participațiilor societății în comandită simplă și este recuperat potrivit modalităților prevăzute la articolul 20 alineatul 6 și la articolul 21 alineatul 2 a treia a șasea teză din UmwStG 1995. Cu toate acestea, dacă societatea care a efectuat aportul rămâne supusă impozitării pe teritoriul german, stabilirea quantumului impozitului pe plusvalorile latente aferente activelor societății în comandită simplă și care se regăsesc în participațiile acordate, precum și recuperarea acestui impozit vor avea loc la momentul realizării efective a acestor plusvalori, și anume în principal la momentul cesiunii participațiilor în cauză.

40

Împrejurarea că plusvalorile latente sunt aferente unor participații deținute de un investitor care nu mai este supus impozitării pe teritoriul german pentru veniturile pe care le obține din aceste active determină, așadar, în privința sa un dezavantaj de trezorerie în raport cu investitorii care rămân supuși impozitării pe acest teritoriu, întrucât transformarea participațiilor într-o societate în comandită simplă în participații într-o societate de capital dă naștere, în primul caz, unei impozitări imediate a plusvalorilor aferente participațiilor în cauză, în timp ce, în al doilea caz,

astfel de plusvalori nu sunt impozitate decât la realizarea lor efectiv?. Această diferență de tratament în ceea ce privește impozitarea plusvalurilor este de natură să descurajeze investitorii care nu au sediul fiscal în Germania să efectueze aporturi de capital într-o societate în comandită simplă de drept german, în măsura în care transformarea participațiilor deținute în această societate în participații în societatea de capital va implica dezavantajul fiscal susmenționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, Rep., p. I-12273, punctul 37).

41

Prin urmare, reglementarea în discuție în litigiul principal este de natură să descurajeze investitorii respectivi să dețină o participație într-o societate în comandită simplă de drept german, întrucât această, în cazul transformării ulterioare a participațiilor lor în participații într-o societate de capital, trebuie să achite imediat impozitul pe profit în ceea ce privește plusvalorile latente generate pe teritoriul german, din moment ce acești investitori nu mai sunt, ca urmare a transformării participației lor, supuși în viitor unui asemenea impozit pe teritoriul respectiv.

42

Diferența de tratament astfel constatată nu se explică printr-o diferență obiectivă de situație, contrar celor susținute de Finanzamt și de guvernul german. Astfel, din perspectiva unei reglementări a unui stat membru care urmărește să impoziteze plusvalorile generate pe teritoriul său, situația unui investitor care cesionează participațiile sale într-o societate în comandită simplă care are sediul pe acest teritoriu în schimbul unor participații într-o societate de capital care are, și aceasta, sediul pe teritoriul respectiv și care, în acest mod, nu mai este supus impozitării pentru beneficiile pe care le poate obține din vânzarea acestor participații este similară cu cea a unui investitor care realizează aceeași operațiune, dar care rămâne supus impozitului pe profitul pe care îl realizează, în ceea ce privește impozitarea plusvalurilor aferente participațiilor societății în comandită simplă și generate pe teritoriul acestui stat membru anterior schimbului acestora (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 38).

43

În consecință, diferența de tratament la care sunt supuși, în cadrul reglementării în discuție în litigiul principal, investitorii care dețin participații într-o societate în comandită simplă transformate în participații într-o societate de capital, care din această cauză nu mai sunt supuși în Germania impozitului pe veniturile pe care le obțin în acest stat membru, în raport cu investitorii care, în cadrul acelorași împrejurări, rămân supuși unui astfel de impozit constituie o restricție în principiu interzisă de dispozițiile Tratatului FUE privind libera circulație a capitalurilor.

Cu privire la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor

44

Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că o restricție privind libera circulație a capitalurilor nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general (Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 35, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 47, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 64, precum și Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 57).

Potrivit instanței de trimitere, reglementarea în discuție în litigiul principal are drept obiectiv asigurarea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, în conformitate cu principiul teritorialității. Republica Federală Germania ar exercita astfel competența sa de impozitare a plusvalorilor generate pe teritoriul său care, prin efectul combinat al transformării activelor aferente acestora și al aplicării unei convenții bilaterale de evitare a dublei impuneri, nu ar putea fi impozitate de acest stat membru la momentul realizării lor efective.

În această privință, trebuie amintit că, pe de o parte, menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre este un obiectiv legitim recunoscut de Curte (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 45, Hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 51, precum și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 31).

Pe de altă parte, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre pot strează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor fiscale, în special în scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 29 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 45).

În acest context, transformarea participațiilor într-o societate în comandită simplă în participații într-o societate de capital nu poate să însemne că statul membru în care se află sediul acestor societăți trebuie să renunțe la dreptul său de a impozita o plusvaloare generată pe teritoriul său și care ține de competența sa fiscală anterior transformării respective, pentru motivul că această plusvaloare nu a fost realizată efectiv.

Curtea a statuat astfel, în cadrul transferului sediului administrativ efectiv al unei societăți dintr-un stat membru într-un alt stat membru, că primul stat este îndreptățit, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale asociat unui element temporal, și anume rezidența fiscală a contribuabilului pe teritoriul național în perioada în care au apărut plusvalorile latente, să impoziteze plusvalorile respective la data emigrării acestuia (a se vedea Hotărârea N, citată anterior, punctul 46). 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 acestuia și poate fi justificat, așadar, prin motive legate de menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre (a se vedea Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 46, Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 60, precum și Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 46).

Din decizia de trimitere reiese că K&GmbH și S&GmbH nu mai aveau, în urma aducerii ca aport a

tuturor participa?iilor lor în DMC KG la DMC GmbH, un sediu permanent pe teritoriul german în sensul articolului 4 alineatul 3 și al articolului 7 alineatul 2 din DBA 1954. Din moment ce, în temeiul articolului 7 alineatul 1 din DBA 1954, K&GmbH și S&GmbH nu mai erau supuse în Germania impozitului pe profitul obținut din viitoarea cesiune a participa?iilor în capitalul DMC GmbH acordate în schimbul aportului lor, participa?iile aduse ca aport au fost evaluate, conform articolului 20 alineatele 3 și 4 din UmwStG 1995, la valoarea lor estimată, iar plusvalorile aferente acestora au fost supuse impozitării. Astfel, pentru menținerea competenței fiscale a Republicii Federale Germania asupra veniturilor generate pe teritoriul acestui stat membru, reglementarea în discuție în litigiul principal impune evidențierea plusvalorilor latente aferente participa?iilor într-o societate în comandită simplă atunci când aceste participa?ii sunt transformate în participa?ii într-o societate de capital.

51

În acest context, în primul rând, împrejurarea că reglementarea în discuție în litigiul principal determină impozitarea unor plusvalori nerealizate nu poate în sine să repună în discuție legitimitatea obiectivului unei mențiuni a repartizării competenței de impozitare între statele membre în cauză.

52

Astfel, pe de o parte, Curtea a statuat că un stat membru este îndreptățit să impoziteze valoarea economică generată de o plusvaloare latentă pe teritoriul său, chiar dacă plusvaloarea în discuție nu a fost încă realizată efectiv pe acest teritoriu (Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 49).

53

Pe de altă parte, întrucât statele membre au dreptul să impoziteze plusvalorile care au fost generate în timp ce activele în cauză se aflau pe teritoriul lor, aceste state au competența de a prevedea, pentru această impozitare, un alt fapt generator decât realizarea efectivă a acestor plusvalori, pentru a garanta impozitarea acestor active (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Comisia/Danemarca, C-261/11, punctul 37).

54

În al doilea rând, din punctul de vedere al menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre, nu este determinant ca plusvalorile impozitate în temeiul articolului 20 alineatele 3 și 4 din UmwStG 1995 să fie aferente, în urma transformării participa?iilor în cauză, unor active cu o natură diferită, și anume mai întâi unei participa?ii într-o societate în comandită simplă, iar ulterior unei participa?ii într-o societate de capital. Astfel, plusvalorile aferente participa?iilor în societatea în comandită simplă se regăsesc în mod necesar în participa?iile în societatea de capital atribuite în schimbul aducerii ca aport a primelor participa?ii.

55

Prin urmare, simplul fapt că transformarea participa?iilor într-o societate în comandită simplă în participa?ii într-o societate de capital are ca efect faptul că un venit nu mai este supus exercitării competenței fiscale a statului membru pe teritoriul căruia venitul amintit a fost generat este suficient pentru a justifica o dispoziție precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care prevede stabilirea cuantumului impozitului pe acest venit la momentul transformării respective.

56

Cu toate acestea, obiectivul menținerii repartizării competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica o reglementare precum cea în discuție în litigiul principal decât în măsura în care, în special, statul membru pe teritoriul căruia au fost generate veniturile este împiedicat în mod efectiv să își exercite competența fiscală asupra veniturilor respective.

57

Or, în speță, nu rezultă în mod indubitabil din faptele din litigiul principal că Republica Federală Germania pierde în mod efectiv orice drept de impozitare a plusvalorilor latente aferente participațiilor într-o societate de persoane atunci când acestea sunt schimbate pe participații într-o societate de capital. Astfel, nu pare a fi exclus ca plusvalorile latente aferente participațiilor aduse ca aport în patrimoniul de exploatare al societății de capital să poată fi luate în considerare în cadrul stabilirii impozitului pe profit pe care îl datorează în Germania societatea de capital cesionară, în speță DMC GmbH, aspect care trebuie stabilit de instanța națională.

58

Având în vedere aceste elemente, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că obiectivul de menținere a repartizării competenței de impozitare între statele membre poate justifica o reglementare a unui stat membru care impune stabilirea valorii activelor aduse ca aport dintr-o societate în comandită simplă în capitalul unei societăți de capital cu sediul pe teritoriul acestui stat membru la valoarea estimată a acestora, determinând impozitarea, înainte de realizarea lor efectivă, a plusvalorilor latente aferente acestor active generate pe acest teritoriu, din moment ce statul membru respectiv nu poate în mod efectiv să își exercite competența fiscală asupra acestor plusvalori la momentul realizării lor efective, aspect care trebuie stabilit de instanța națională.

Cu privire la a doua întrebare

59

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă reglementarea în discuție în litigiul principal și restricția pe care o implică nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de menținere a repartizării competenței de impozitare între statele membre având în vedere în special modalitățile de recuperare a impozitului pe aceste venituri, astfel cum sunt prevăzute la articolul 20 alineatul 6 și la articolul 21 alineatul 2 a treia-a a seia teză din UmwStG 1995.

60

De la bun început trebuie amintit că este proporțional ca un stat membru, în scopul de a asigura exercitarea competenței sale fiscale, să determine impozitul datorat pe plusvalorile latente generate pe teritoriul său la data la care competența sa de impozitare cu privire la investitorul în discuție încetează, în cazul de față, la momentul la care investitorul respectiv transformă participațiile pe care le deține într-o societate în comandită simplă în participații într-o societate de capital (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 52).

61

În ceea ce privește recuperarea impozitului datorat pe plusvalorile latente, Curtea a statuat că trebuia să se lase persoanei impozabile posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediată

a impozitului pe plusvalorile latente aferente activelor pe care le deține și, pe de altă parte, amânarea plății impozitului respectiv și, după caz, a dobânzilor potrivit reglementării naționale aplicabile (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 73, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Comisia/Portugalia, C-38/10, punctele 31 și 32).

62

În acest context, având în vedere faptul că riscul neplății crește în funcție de trecerea timpului, eșalonarea plății impozitului datorat înainte de realizarea efectivă a plusvalorilor latente pe cinci tranșe anuale constituie o măsură adecvată și proporțională pentru realizarea obiectivului de menținere a repartizării competenței de impozitare între state membre.

63

În speță, dispozițiile coroborate ale articolului 20 alineatul 6 și ale articolului 21 alineatul 2 a treia a aceeași teză din UmwStG 1995 permit contribuabilului să împartă în cinci tranșe anuale, fără ca aceasta să dea naștere achitării unor dobânzi, plata impozitului datorat ca urmare a beneficiului obținut din cesiunea participațiilor pe care le deține.

64

Astfel, lăsând contribuabilului posibilitatea de a opta între o recuperare imediată sau eșalonată în cinci tranșe anuale, reglementarea în discuție în litigiul principal nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de menținere a repartizării competenței de impozitare între statele membre.

65

În ceea ce privește, în sfârșit, obligația de constituire a unor garanții bancare, Curtea a statuat că un stat membru poate lua în considerare riscul privind neplata impozitului în cadrul reglementării sale naționale aplicabile plății amânate a datoriilor fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, citată anterior, punctul 74).

66

Cu toate acestea, astfel de garanții determină prin ele însele un efect restrictiv, în măsura în care lipsesc contribuabilul de folosința patrimoniului dat în garanție (Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 47, și Hotărârea N, citată anterior, punctul 36).

67

Prin urmare, o astfel de cerință nu poate fi impusă în principiu fără o evaluare prealabilă a riscului privind neplata impozitului.

68

În special, în cauza principală, trebuie să se aprecieze acest risc, printre altele, prin prisma faptului că, pe de o parte, plusvalorile latente, obiect al impozitării contestate, sunt aferente numai unei forme de active, și anume participațiile, deținute numai de două societăți, care au sediul social în Austria, și, pe de altă parte, aceste participații sunt deținute într-o societate de capital al cărei sediu social se află pe teritoriul german.

În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare în sensul că o reglementare a unui stat membru care prevede o impozitare imediată a plusvalorilor latente generate pe teritoriul său nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de menținere a repartizării competenței de impozitare între statele membre în măsura în care, atunci când contribuabilul optează pentru o amânare a plății impozitului, obligația de constituire a unei garanții bancare este impusă în funcție de riscul real privind neplata impozitului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

70

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 întâi) declară:

1)

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că obiectivul de menținere a repartizării competenței de impozitare între statele membre poate justifica o reglementare a unui stat membru care impune stabilirea valorii activelor aduse ca aport dintr-o societate în comandită simplă în capitalul unei societăți de capital cu sediul pe teritoriul acestui stat membru la valoarea estimată a acestora, determinând impozitarea, înainte de realizarea lor efectivă, a plusvalorilor latente aferente acestor active generate pe acest teritoriu, din moment ce statul membru respectiv nu poate în mod efectiv să își exercite competența fiscală asupra acestor plusvalori la momentul realizării lor efective, aspect care trebuie stabilit de instanța națională.

2)

O reglementare a unui stat membru care prevede o impozitare imediată a plusvalorilor latente generate pe teritoriul său nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de menținere a repartizării competenței de impozitare între statele membre în măsura în care, atunci când contribuabilul optează pentru o amânare a plății impozitului, obligația de constituire a unei garanții bancare este impusă în funcție de riscul real privind neplata impozitului.

Semnături

(1) Limba de procedură: germana.