

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

16 aprilie 2015(\*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Legislație fiscală – Amânare a impozitării plusvalorilor rezultate din cesiunea cu titlu oneros a anumitor bunuri de capital – Recuperarea impozitului – Libertatea de stabilire – Articolul 49 TFUE – Articolul 31 din Acordul privind SEE – Diferențe de tratament între sedii permanente situate pe teritoriul unui stat membru și sedii permanente situate pe teritoriul unui alt stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European – Proporționalitate”

În cauza C-591/13,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 20 noiembrie 2013,

**Comisia Europeană**, reprezentată de W. Mölls și de W. Roels, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

**Republicii Federale Germania**, reprezentată de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți,

pârâtă,

CURTEA (Camera a treia),

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

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 noiembrie 2014,

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

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a dispozițiilor care prevăd că impozitarea plusvalorilor realizate cu ocazia cesiunii cu titlu oneros a anumitor bunuri de capital (denumite în continuare „bunuri înlocuite”) este amânată, prin „transferul” acestor plusvalori către bunuri de capital nou achiziționate sau fabricate (denumite în continuare „bunuri de înlocuire”), până la realizarea cesiunii acestor din urmă bunuri, însă cu condiția ca acestea să facă parte din patrimoniul unui

sediul permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul național, în condițiile în care o astfel de amânare este imposibilă atunci când aceste bunuri fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat în alt stat membru al Uniunii Europene sau în alt stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială 11/vol. 53, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”), Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE și al articolului 31 din acest acord.

## Cadrul juridic

2 Articolul 6b din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, denumit în continuare „EStG”) prevede la alineatele (1)-(4):

„(1) Persoanele impozabile care cedează

terenuri,

vegetațiile care cresc pe teren, împreună cu terenul aferent, atunci când vegetațiile respective fac parte dintr-o întreprindere agricolă sau forestieră,

clădiri sau nave destinate navigației interioare

pot, pe parcursul exercițiului financiar în cursul căruia a avut loc cesiunea, să deducă un cuantum egal cu valoarea maximă a plusvalorii realizate cu ocazia cesiunii, cu titlu de cheltuieli de achiziție sau de fabricare a bunurilor economice vizate la două treimi care au fost achiziționate sau fabricate în cursul exercițiului financiar în care a avut loc cesiunea sau al exercițiului financiar precedent. Deducerea este autorizată în ceea ce privește cheltuielile de achiziție sau de fabricare

1. a terenurilor,

în cazul în care plusvaloarea a fost realizată cu ocazia cesiunii de terenuri,

2. a vegetațiilor care cresc pe teren, împreună cu terenul aferent acestora, atunci când vegetațiile fac parte dintr-o întreprindere agricolă sau forestieră,

în cazul în care plusvaloarea a fost realizată cu ocazia cesiunii terenurilor sau a cesiunii vegetațiilor care cresc pe teren, împreună cu terenul aferent acestora,

3. a clădirilor,

în cazul în care plusvaloarea a fost realizată cu ocazia cesiunii terenurilor, a vegetațiilor care cresc pe teren, împreună cu terenul aferent acestora, sau a clădirilor sau

4. a navelor destinate navigației interioare,

în cazul în care plusvaloarea a fost realizată cu ocazia cesiunii navelor destinate navigației interioare.

Prin achiziție sau fabricare de clădiri se înțelege totodată extinderea acestora, mărirea lor sau renovarea lor. În acest caz, plusvaloarea nu poate fi dedusă decât pentru cheltuieli angajate pentru extinderea, mărirea sau renovarea clădirilor.

(2) Este considerată plusvaloare în sensul alineatului (1) prima treime diferența, după deducerea cheltuielilor de cesiune, dintre prețul de vânzare și valoarea contabilă care ar fi putut fi atribuită bunului economic vândut în momentul cesiunii. Valoarea contabilă este valoarea care trebuie

atribuit? unui bun economic în temeiul articolului 6.

(3) În cazul în care persoana impozabil? nu a efectuat deducerea men?ionat? la alineatul (1), aceasta poate, pe parcursul exerci?iului financiar în cursul c?ruia a avut loc cesiunea, s? constituie o rezerv? care s? diminueze beneficiul s?u fiscal. Persoana impozabil? poate, ?inând seama de restric?iile prev?zute la alineatul (1) a doua, a treia ?i a patra teză, s? deduc? un quantum în limita maxim? a acestei rezerve, cu titlu de cheltuieli de achizi?ie sau de fabricare a bunurilor economice descrise la alineatul (1) a doua teză care au fost achizi?ionate sau fabricate în cursul urm?toarelor patru exerci?ii financiare, pe parcursul exerci?iului financiar care corespunde achizi?iei sau fabric?rii lor. Termenul de patru ani este prelungit la ?ase ani în cazul cl?dirilor noi, atunci când fabricarea lor a început înainte de finele celui de al patrulea exerci?iu financiar după constituirea rezervei. Rezerva este înregistrat? ca profit în limita quantumului dedus. În cazul în care mai exist? o rezerv? la finele celui de al patrulea exerci?iu financiar după constituirea acesteia, ea este înregistrat? ca profit după aceast? dat?, cu excep?ia cazului în care este posibil? o deducere a cheltuielilor de fabricare a cl?dirilor a c?ror fabricare a început în acel moment; în cazul în care rezerva mai exist? la finele celui de al ?aselea exerci?iu financiar după constituirea sa, ea trebuie înregistrat? ca profit la aceast? dat?.

(4) Aplicarea alineatelor (1) ?i (3) este subordonat? urm?toarelor condi?ii:

1. persoana impozabil? trebuie s? determine beneficiul în aplicarea articolului 4 alineatul (1) sau a articolului 5,
2. bunurile economice cedate trebuie s? fi f?cut parte integrant? din patrimoniul unui sediu permanent situat pe teritoriul na?ional de cel puțin ?ase ani neîntrerup?i în momentul cesiunii,
3. bunurile economice achizi?ionate sau fabricate trebuie s? fac? parte integrant? din patrimoniul unui sediu permanent situat pe teritoriul na?ional,
4. plusvaloarea rezultat? din vânzare nu trebuie s? fie omis? din calculul beneficiului impozabil pe teritoriul na?ional ?i
5. deducerea în temeiul alineatului (1), precum ?i constituirea rezervei ?i înregistrarea ca profit în temeiul alineatului (3) trebuie s? poat? fi urm?rite în contabilitate.

Deducerea în temeiul alineatelor (1) ?i (3) nu este permis? pentru bunurile economice care fac parte dintr-o întreprindere agricol? sau forestier? sau care sunt utilizate în cadrul unei activit?i independente atunci când plusvaloarea rezult? din cesiunea bunurilor economice care apar?in unei întreprinderi industriale sau comerciale.”

### **Procedura precontencioas?**

3 La 15 mai 2009, Comisia a adresat Republicii Federale Germania o scrisoare de punere în întârziere. Prin aceast? scrisoare, Comisia a atras aten?ia acestui stat membru asupra riscului de incompatibilitate a articolului 6b din EStG cu libera circula?ie a capitalurilor.

4 Printr-o scrisoare din 13 iulie 2009, Republica Federal? Germania ?i?a exprimat dezacordul cu privire la opinia Comisiei, sus?inând c? reglementarea în litigiu nu ?ine de libera circula?ie a capitalurilor, ci numai de libertatea de stabilire, cu care este compatibil?.

5 La 7 mai 2010, Comisia a adresat Republicii Federale Germania o scrisoare de punere în întârziere complementar?, în care a recunoscut c? această reglementare ?ine de libertatea de stabilire, dar a considerat, dup? ce a examinat argumentele acestui stat membru, c? reglementarea respectiv? încalc? articolul 49 TFUE ?i articolul 31 din Acordul privind SEE.

6 Printr?o scrisoare din 7 iulie 2010, Republica Federal? Germania a contestat opinia Comisiei, sus?inând c? reglementarea în cauz? este compatibil? cu libertatea de stabilire.

7 La 30 septembrie 2011, Comisia a adresat Republicii Federale Germania un aviz motivat în care a confirmat opinia sa exprimat? în scrisoarea de punere în întârziere complementar? ?i a invitat Republica Federal? Germania s? se conformeze acestui aviz motivat în termen de dou? luni de la notificare.

8 Întrucât, în r?spunsul s?u din 28 noiembrie 2011, Republica Federal? Germania a repetat c? opinia Comisiei era eronat?, aceasta din urm? a decis s? introduc? prezenta ac?iune.

### **Cu privire la ac?iune**

#### *Cu privire la admisibilitate*

9 Republica Federal? Germania contest? admisibilitatea prezentei ac?iuni pentru dou? motive întemeiate în esen??, pe de o parte, pe introducerea tardiv? a ac?iunii ?i, pe de alt? parte, pe modificarea obiectului acesteia din urm?.

#### Cu privire la introducerea tardiv? a ac?iunii

– Argumentele p?r?ilor

10 În opinia Republicii Federale Germania, Comisia nu mai avea dreptul de a formula o ac?iune, în considerarea faptului c? dup? terminarea procedurii scrise această institu?ie a întârziat prea mult în formularea ac?iunii sale. Astfel, ea ar fi comis un abuz de drept, întrucât întârzierea constatată nu se justifica prin niciun motiv obiectiv. În cursul acestei perioade de a?teptare, Comisia nu ar fi f?cut niciun efort pentru a g?si o solu?ie amiabil? pentru litigiul împotriva acestui stat membru.

11 În plus, ar trebui s? se ?in? seama de principiile generale ale securit??ii juridice ?i cooper?rii loiale. La fel cum statele membre ar fi obligate s? coopereze cu Comisia pentru a înceta neîndeplinirea obliga?iilor care le revin în temeiul Tratatului FUE constatată de Curte, ?i Comisia ar trebui, în perioada care preced? introducerea unei ac?iuni în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor, s? coopereze cu statul membru vizat, s? caute alternative la ac?iune ?i s? îl informeze pe acesta cu privire la stadiul demersurilor sale. Principiul cooper?rii loiale nu ar viza numai statele membre, ci ?i Comisia.

12 Comisia arată c? normele prev?zute la articolul 258 TFUE se aplic? f?r? ca ea s? fie obligată s? respecte un termen determinat. În plus, potrivit acestei institu?ii, considera?iile care determin? alegerea momentului în care este introdus? ac?iunea în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor nu pot afecta admisibilitatea acesteia din urm?.

13 Ar fi criticabil? doar situa?ia în care statul membru vizat ar întâmpina dificult??i în combaterea argumentelor Comisiei din cauza unei durate prea îndelungate a procedurii precontencioase, astfel încât nu s?ar respecta dreptul la ap?rare. Or, Republica Federal? Germania nu ar fi invocat niciodat? existen?a unei astfel de situa?ii ?i nu s?ar putea invoca niciun element în acest sens.

– Aprecierea Cur?ii

14 Potrivit unei jurispruden?e constante, alegerea momentului în care va introduce ac?iunea în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor revine Comisiei. Considerentele care determin? această alegere nu pot afecta admisibilitatea acestei ac?iuni. Normele prev?zute la articolul 258 TFUE trebuie s? se aplice f?r? s? fie impus? Comisiei obliga?ia de a respecta un anumit termen, cu excep?ia cazurilor în care o durat? excesiv? a procedurii precontencioase poate spori, pentru statul în cauz?, dificultatea de a combate argumentele Comisiei ?i poate înc?lca astfel dreptul la ap?rare. Revine statului membru în cauz? obliga?ia de a face proba efectului produs de o astfel de durat? excesiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Lituania, C?350/08, EU:C:2010:642, punctele 33 ?i 34, precum ?i jurispruden?a citat?).

15 Astfel cum a ar?tat Comisia, Republica Federal? Germania nu a invocat existen?a unei astfel de situa?ii. În consecin?ă, cauza de inadmisibilitate invocat? de acest stat membru trebuie înl?turat?.

Cu privire la modificarea obiectului ac?iunii

– Argumentele p?r?ilor

16 Republica Federal? Germania sus?ine c? argumentul privind impozitarea plusvalorilor aferente bunului înlocuit, atunci când bunul de înlocuire este amortizabil, invocat de Comisie în memoriul s?u în replic? nu a fost invocat nici în procedura precontencioas?, nici în cererea introductiv?. În opinia acestui stat membru, ar trebui s? se considere c? această împrejurare constituie o modificare a obiectului litigiului, care determin? inadmisibilitatea ac?iunii în totalitate.

17 Comisia a r?spuns în ?edin?? c? ac?iunea este admisibil?. Din cererea introductiv? ar rezulta în mod clar c? articolul 6b din EStG trebuie s? se aplice ?i în situa?ii transfrontaliere. Desigur, spre deosebire de ceea ce este posibil în ceea ce prive?te un bun de înlocuire neamortizabil, în cazul unui bun de înlocuire amortizabil, impozitarea plusvalorii rezultate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit nu ar fi amânat? complet pân? la cesiunea cu titlu oneros a bunului de înlocuire decât într-o m?sur? care corespunde amortiz?rilor de un quantum inferior aferente acestui din urm? bun. Totu?i, impozitarea plusvalorii realizate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit ar fi amânat? în aceste dou? situa?ii. Acestea din urm? nu s?ar distinge decât prin întinderea amân?rii. În ceea ce prive?te bunurile de înlocuire neamortizabile, această amânare s?ar prelungi pân? la cesiunea acestor bunuri, în timp ce în ceea ce prive?te bunurile de înlocuire amortizabile, durata sa ar putea fi mai scurt?. În ceea ce prive?te acest din urm? tip de bunuri, Republica Federal? Germania ar putea, în temeiul normelor prev?zute în materie de amortiz?ri de reglementarea german?, s? solicite o plat? e?alonat? a impozitului.

– Aprecierea Cur?ii

18 Este necesar s? se constate c? în spe?? nu se contest? caracterul legal nici al avizului motivat, nici cel al procedurii care a precedat notificarea acestuia.

19 Rezult? dintr-o jurispruden?? constant? c?, în aplicarea articolului 258 TFUE, obiectul unei

acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor este stabilit prin avizul motivat al Comisiei, astfel încât acțiunea trebuie să se întemeieze pe aceleași motive și argumente ca și acest aviz. Totuși, această cerință nu poate merge până la a impune în toate cazurile o identitate perfectă între formularea motivelor din dispozitivul din avizul motivat și concluziile din cererea introductivă, din moment ce obiectul litigiului, astfel cum a fost definit în avizul motivat, nu a fost extins sau modificat. Comisia își poate preciza în mod special motivele inițiale în cererea introductivă, cu condiția totuși să nu modifice obiectul litigiului (a se vedea Hotărârea Comisia/Polonia, C-281/11, EU:C:2013:855, punctele 87 și 88, precum și jurisprudența citată).

20 În speță, atât în cadrul procedurii precontencioase, cât și în fața Curții, Comisia a precizat în mod clar că reproșa Republicii Federale Germania că, prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a regimului prevăzut la articolul 6b din EStG, nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE și al articolului 31 din Acordul privind SEE.

21 Aplicarea acestui regim are în esență drept consecință amânarea recuperării impozitului datorat aferent plusvalorilor rezultate din cesiunea bunurilor înlocuite care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul german, cu condiția ca aceste plusvalori să fie reinvestite în achiziția sau fabricarea unor bunuri de înlocuire. Cu toate acestea, pentru ca persoana impozabilă să beneficieze de acest avantaj fiscal, bunurile de înlocuire trebuie să facă parte din patrimoniul unui sediu permanent situat de asemenea pe teritoriul german, în timp ce acest avantaj nu se acordă în schimb atunci când aceste bunuri fac parte din patrimoniul unui sediu situat în alt stat membru al Uniunii sau în alt stat membru al Spațiului Economic European. Potrivit Comisiei, în această diferență de tratament rezidă încălcarea invocată a libertății de stabilire.

22 Prin faptul că a abordat, în memoriul său în replică, amânarea impozitării plusvalorilor realizate în aplicarea normelor prevăzute în materie de amortizare de reglementarea germană în ceea ce privește bunurile de înlocuire amortizabile, Comisia doar a precizat, aducând detalii – drept răspuns la reproșul Republicii Federale Germania potrivit căruia această instituție a comis o eroare atunci când a precizat că impozitarea plusvalorilor rezultate din cesiunea bunurilor înlocuite este amânată în toate cazurile până la cesiunea bunurilor de înlocuire –, argumentele invocate în susținerea concluziilor sale referitoare la pretinsa neîndeplinire a obligațiilor, care au fost deja invocate într-un mod mai general în cadrul procedurii precontencioase, precum și în cererea introductivă.

23 În această privință, trebuie subliniat că împrejurarea că momentul în care este impozitată plusvaloarea rezultată din cesiunea bunului înlocuit depinde conform reglementării menționate de caracterul amortizabil sau neamortizabil al bunului de înlocuire nu modifică obiectul litigiului. Astfel în pofida caracterului amortizabil sau neamortizabil al bunului de înlocuire, recuperarea impozitului datorat, aferent plusvalorilor realizate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit, este amânată în ambele cazuri evocate, cele două situații în cauză nediferențiindu-se decât prin întinderea acestei amânări. În ceea ce privește bunurile de înlocuire neamortizabile, această amânare s-ar putea prelungi până la cesiunea acestor bunuri, în timp ce, în ceea ce privește bunurile amortizabile, amânarea respectivă poate avea o durată mai scurtă. Totuși, acest avantaj nu este oferit în ambele cazuri decât reinvestițiilor realizate pentru achiziția unor bunuri de înlocuire care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul german.

24 În consecință, nu se poate considera că simplul fapt că în faza precontencioasă, precum și în cererea introductivă Comisia se referă numai la cesiunea bunurilor de înlocuire, în ceea ce privește momentul în care sunt impozitate plusvalorile rezultate din cesiunea bunurilor înlocuite, evidențiază existența unui motiv nou, din care ar rezulta o limitare a obiectului acțiunii exclusiv la bunurile de înlocuire neamortizabile.

25 Prin urmare, trebuie să se constate că motivul invocat de Comisie a rămas neschimbat pe întreaga durată a procedurilor precontencioase și contencioase.

26 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se aprecieze că acțiunea formulată de Comisie este admisibilă.

#### *Cu privire la fond*

#### Argumentele părților

27 Comisia susține că articolul 6b din EStG este contrar dispozițiilor Tratatului FUE și ale Acordului privind SEE referitoare la libertatea de stabilire.

28 În temeiul acestui articol, persoana impozabilă are dreptul, potrivit Comisiei, să transfere către anumite bunuri de înlocuire, fără ca acestea să fie impozitate, plusvalorile rezultate din cesiunea anumitor bunuri de capital care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul german, cu condiția ca aceste plusvalori să fie reinvestite în achiziția sau fabricarea acestor bunuri de înlocuire. O astfel de amânare a impozitării acestor plusvalori ar fi însă posibilă, potrivit articolului 6b alineatul (4) punctul 3 din EStG, numai dacă bunurile de înlocuire respective fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe acest teritoriu. În cazul în care aceleași bunuri de înlocuire fac parte din patrimoniul unui sediu permanent situat în afara teritoriului menționat, plusvalorile rezultate din cesiunea bunului înlocuit sunt, potrivit Comisiei, impozitate imediat.

29 Un agent economic ar ține seama, în consecință, de faptul că o reinvestiție realizată în afara teritoriului german este mai puțin avantajoasă din punct de vedere fiscal decât o reinvestiție efectuată pe acest teritoriu. Această diferență de tratament ar fi susceptibilă să descurajeze o societate situată pe teritoriul german să își exercite activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al SEE decât Republica Federală Germania.

30 O astfel de diferență de tratament nu s-ar putea justifica printr-o diferență obiectivă de situație. Comisia susține că, în cazul în care sediul permanent în care se realizează reinvestiția este situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al SEE decât Republica Federală Germania, din această împrejurare se poate deduce doar că agentul economic vizat s-a folosit de libertatea de stabilire.

31 Justificările bazate pe teritorialitatea impozitării nu ar fi întemeiate. În speță, ar fi vorba despre plusvalorile generate pe teritoriul german cu ocazia cesiunii bunului înlocuit. Or, Republica Federală Germania ar avea în mod incontestabil dreptul de a impozita aceste plusvalori. Acest drept ar fi, pe de altă parte, exercitat în mod efectiv prin impozitarea imediată a acestor plusvalori în cazul unei reinvestiții în afara teritoriului german. În acest context, tratamentul fiscal aplicat sediilor permanente în temeiul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri ar fi lipsit de relevanță.

32 Faptul că de aici ar putea rezulta că Republica Federală Germania trebuie să amâne de

asemenea impozitarea unor astfel de plusvalori atunci când reinvestițiile sunt efectuate în afara teritoriului german, astfel cum procedează în ceea ce privește reinvestițiile realizate în interiorul acestui teritoriu, nu ar modifica nicidecum repartizarea competențelor de impozitare referitoare la aceste plusvalori.

33 În ceea ce privește justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal național, aceasta nu poate fi admisă decât în prezența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată. Or, impozitarea plusvalorilor rezultate din cesiunea bunului de înlocuire nu ar constitui în sine contrapartida amânării privind impozitarea plusvalorilor rezultate din cesiunea bunului înlocuit. Acest avantaj fiscal, mai precis amânarea impozitării acestor din urmă plusvalori, ar avea drept contrapartidă impozitarea ulterioară a plusvalorilor rezultate din cesiunea aceluiași bun, iar nu impozitarea plusvalorilor distincte realizate cu ocazia cesiunii bunului de înlocuire.

34 Intenția de a promova restructurările și reinvestițiile nu ar constitui de asemenea un obiectiv legitim. În plus, ar fi irelevant să se stabilească dacă un astfel de obiectiv general și de natură economică este susceptibil să constituie un motiv imperativ de interes general într-un caz particular. În orice caz, Republica Federală Germania nici nu ar fi pretinsă și nici nu ar fi dovedit că acest obiectiv nu ar putea să fie atins fără ca reinvestițiile transfrontaliere în cauză să facă obiectul unui tratament discriminatoriu.

35 Construcția juridică reținută nu ar constitui de asemenea în sine o justificare. Același lucru ar fi valabil în ceea ce privește obiectivele de dezvoltare economică națională. Simplul fapt că nu s-ar putea acorda un avantaj fiscal potrivit acelorasi tehnici într-o situație transfrontalieră și într-o situație pur internă nu ar conferi nicidecum legitimitate unui tratament diferențiat al acestor situații.

36 În ceea ce privește problema caracterului proporțional al măsurii în cauză, Comisia consideră că, în lipsa vreunei justificări pertinente, nu se pune această problemă.

37 În orice caz, în ceea ce privește sarcinile administrative pe care le-ar suporta persoana impozabilă, Curtea ar fi reținut în Hotărârea National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) existența unui drept al acesteia de a opta fie pentru o impozitare imediată, fie pentru o amânare a impozitării. Astfel, o impozitare imediată a plusvalorilor în cauză nu ar fi proporțională.

38 Republica Federală Germania apreciază cu titlu principal că acțiunea nu este fondată. Ea consideră că situația unui sediu permanent situat într-un alt stat membru nu este comparabilă din punct de vedere obiectiv cu cea a unui astfel de sediu situat pe teritoriul german. În subsidiar, acest stat membru arată că, în cazul în care s-ar constata existența unei restricții, aceasta ar fi în orice caz justificată de motive imperative de interes general, întemeiate pe principiul teritorialității impozitării și pe necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal național.

39 Republica Federală Germania susține că regimul fiscal prevăzut de reglementarea în cauză este lipsit de efecte disuasive de natură să împiedice persoana impozabilă să înființeze sedii permanente în alte state membre și să își exercite activitățile prin intermediul unor astfel de sedii. Faptul de a nu putea cesa bunuri de capital care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent situat pe teritoriul german fără ca plusvalorile realizate cu această ocazie să fie impozitate nu ar avea în sine efect direct asupra activităților unui sediu permanent situat într-un alt stat membru.

40 Obiectivul vizat la articolul 6b din EStG ar consta în ameliorarea situației financiare a întreprinderilor și în facilitarea restructurărilor, favorizându-se reinvestițiile în aceeași întreprindere. Astfel de reinvestiții ar fi necesare pentru a permite producției să atingă din nou nivelul anterior, adaptându-se la uzura bunurilor de producție sau la progresele tehnice.



Renun?area la impozitarea imediat? a plusvalorilor realizate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit ar permite întreprinderii vizate s? se adapteze din punct de vedere economic la schimb?rile structurale legate de tehnicile de produc?ie ?i de distribu?ie sau la schimb?rile la nivel regional. Reinvestirea acestor plusvalori ar facilita restructur?rile majore ale întreprinderilor ?i ar evita totodat? impozitarea plusvalorilor realizate cu ocazia cesiunii bunului vizat, care ar fi deosebit de ridicate.

41 Regimul fiscal prev?zut la articolul 6b din EStG ar însemna s? se considere c? bunul înlocuit ?i bunul de înlocuire formeaz? un singur bun, din moment ce pe plan economic aceste dou? bunuri de produc?ie vor genera venituri pe teritoriul german. Acest rezultat ar fi ob?inut datorit? faptului c? bunul înlocuit este asimilat în scopuri fiscale bunului de înlocuire. În bilan?ul întreprinderii vizate, plusvalorile realizate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit ar fi transferate c?tre bunul de înlocuire. În acest bilan?, s?ar considera c? bunul înlocuit nu a ie?it niciodat? din capitalul de exploatare al întreprinderii. Aceast? fic?iune, potrivit c?reia bunul înlocuit ar figura în mod neînterupt în acest capital, ar putea s? fie admis? din punct de vedere tehnic numai în ipoteza în care bunul de înlocuire face parte din patrimoniul aceleia?i persoane impozabile ?i într? de asemenea în sfera competen?ei de impozitare a autorit??ilor germane.

42 Or, în conformitate cu stipula?iile din conven?iile pentru evitarea dublei impunerii încheiate de Republica Federal? Germania, un sediu permanent ar constitui o entitate fiscal? autonom?. Astfel, bunul înlocuit ?i bunul de înlocuire nu s?ar afla în mâinile aceleia?i persoane impozabile, ci în mâinile unor persoane impozabile diferite, care ar fi impozitate de state membre diferite. În consecin??, avantajul fiscal prev?zut de reglementarea în cauz?, care const? în posibilitatea de a înlocui un bun de capital care apar?ine aceleia?i persoane impozabile într?un mod neutru din punct de vedere fiscal, nu ar putea fi acordat, prin natura sa, în astfel de împrejur?ri. Republica Federal? Germania nu ar dispune de o alt? tehnic? de natur? s? îi permit? pe plan juridic sau practic s? acorde acest tip specific de avantaj fiscal într?o situa?ie transfrontalier?, întrucât bunurile economice ale unui sediu permanent situat în afara teritoriului s?u nu intr? în sfera competen?ei sale de impozitare.

43 Tehnica special? re?inut? nu ar fi fost aleas? în mod arbitrar, pentru a exclude de la bun început situa?iile transfrontaliere. Ea ar reprezenta mai curând singura tehnic? de natur? s? permit? acordarea într?un mod rezonabil pe planurile profesional ?i politic a unui avantaj fiscal în favoarea reinvesti?iilor realizate de întreprinderi.

44 Potrivit Republicii Federale Germania, Comisia ar urm?ri instituirea unui regim special de incitare la investi?ii ?i la restructur?ri aplicabil situa?iilor transfrontaliere care nu s?ar aplica societ??ilor strict na?ionale. Întrucât un astfel de regim nu este prev?zut în mod general de dreptul german pentru situa?iile pur interne, dreptul Uniunii, în stadiul s?u actual, nu ar putea impune instituirea unei forme speciale de amânare a impozit?rii plusvalorilor. În stadiul actual al armoniz?rii dreptului fiscal la nivelul Uniunii, statele membre ar beneficia de o anumit? autonomie în materie fiscal?. Ele nu ar fi obligate nicidecum s? î?i adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din celelalte state membre în vederea garant?rii faptului c? o societate care a ales s? se stabileasc? într?un anumit stat membru este impozitat?, în acest stat membru, la fel ca o societate care a ales s? se stabileasc? în alt stat membru. Aceast? autonomie în materie fiscal? ar presupune de asemenea c? un stat membru trebuie s? fie liber s? determine condi?iile ?i nivelul de impozitare aplicabile diferitor forme de sedii ale societ??ilor na?ionale care î?i desf??oar? activitatea în afara teritoriului s?u, sub rezerva ca acestor sedii s? li se acorde un tratament care s? nu fie discriminatoriu în raport cu cel rezervat sediilor comparabile stabilite pe teritoriul na?ional.

45 Regimul fiscal prev?zut la articolul 6b din EStG s?ar justifica în orice caz prin motivul

imperativ de interes general întemeiat pe necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre. În temeiul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, Republica Federală Germania nu ar dispune în materie fiscală de nicio competență cu privire la bunul de înlocuire și, în consecință, nu ar putea să determine cuantumul amortizărilor în ceea ce privește acest bun și nici să preleveze impozitul rezultat din cesiunea acestuia. În consecință, nu ar fi posibil pe plan tehnic să se aplice regimul prevăzut la articolul 6b din EStG în cazul bunurilor de înlocuire care aparțin unui sediu permanent situat în afara teritoriului german. De asemenea, nu ar exista altă tehnică de natură să permită să se acorde din punct de vedere juridic sau practic acest tip specific de avantaj fiscal într-o situație transfrontalieră.

46 Acest regim fiscal s-ar justifica totodată prin motivul imperativ de interes general întemeiat pe necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal național. Între avantajul fiscal în cauză și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată ar exista o legătură directă. Transferul plusvalorilor rezultate din cesiunea bunului înlocuit către bunul de înlocuire ar constitui în practică o ficțiune potrivit căreia bunul înlocuit nu ar înceta să facă parte din capitalul de exploatare al întreprinderii vizate. Din punct de vedere economic, plusvalorile realizate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit și cele rezultate din cesiunea bunului de înlocuire ar reprezenta același beneficiu, astfel încât impozitarea plusvalorilor aferente acestui din urmă bun nu ar putea fi disociată de impozitarea celor aferente bunului înlocuit. Modalitățile de impozitare a bunului de înlocuire ar face parte integrantă, așadar, din avantajul fiscal în cauză. Tratatamentul fiscal favorabil aplicat plusvalorilor rezultate din cesiunea bunului înlocuit ar fi de asemenea în strânsă legătură cu impozitarea veniturilor realizate cu ajutorul bunului de înlocuire pe teritoriul german.

47 În sfârșit, regimul fiscal respectiv s-ar justifica prin motivul imperativ de interes general întemeiat pe voința politică de a incita reinvestițiile efectuate în întreprindere în vederea menținerii sau a modernizării bunurilor de producție și pentru a garanta continuitatea acesteia din urmă, precum și menținerea locurilor de muncă. Acest obiectiv, care ar consta în încurajarea reinvestițiilor în aceeași întreprindere, pentru achiziția unui nou bun de capital care să corespundă celui care a fost cedat, nu ar putea fi atins decât în ipoteza în care impozitele referitoare la acest nou bun sunt de asemenea de competența autorităților fiscale germane.

48 În ceea ce privește proporționalitatea măsurii în cauză, Republica Federală Germania susține cu titlu principal că, în cazul în care nu ar exista nicio discriminare în raport cu dreptul Uniunii sau în cazul în care o astfel de discriminare s-ar justifica prin motive imperative de interes general, nu ar fi necesar să se examineze eventuale măsuri mai puțin constrângătoare.

49 În subsidiar, Republica Federală Germania apreciază că măsura prevăzută la articolul 6b din EStG, a cărei aplicare este limitată la bunurile de înlocuire care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent situat pe teritoriul german, este proporțională.

50 Potrivit acestui stat membru, ar fi foarte dificil pentru el să identifice alte măsuri la fel de adecvate care ar fi aplicabile în toate situațiile transfrontaliere. Aceste eventuale măsuri nu ar fi mai puțin constrângătoare, din moment ce ar presupune sarcini administrative nerezonabile atât pentru administrația fiscală, cât și pentru persoana impozabilă.

51 Amânarea impozitării plusvalorilor în cauză, aplicată în situațiile transfrontaliere, ar avea consecințe care nu sunt de dorit. Extinderea acestui avantaj fiscal la aceste situații ar fi susceptibilă să conducă în mod direct la o deplasare a bunurilor de capital și a unităților de producție în afara teritoriului german. Or, în opinia statului membru vizat, nu se poate dispune o incitare la delocalizarea producției prin stimularea reinvestițiilor.

Aprecierea Curții

52 Comisia repro?eaz? în esen?? Republicii Federale Germania prevederea în ceea ce prive?te plusvalorile rezultate din cesiunea cu titlu oneros a unor bunuri de capital care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul german, în cazul reinvestirii acestor plusvalori în anumite bunuri de înlocuire, nou achizi?ionate sau fabricate, care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul altui stat membru al Uniunii sau al SEE, a unui tratament defavorabil în raport cu o reinvesti?ie similar? realizat? în interiorul teritoriului german.

53 Comisia sus?ine c? aceast? diferen?? de tratament poate s? creeze obstacole în calea libert??ii de stabilire ?i s? încalce articolul 49 TFUE ?i articolul 31 din Acordul privind SEE.

– Cu privire la libertatea de stabilire prev?zut? la articolul 49 TFUE

54 Articolul 49 TFUE impune eliminarea restric?iilor privind libertatea de stabilire. Aceast? libertate implic?, pentru societ??ile constituite în conformitate cu legisla?ia unui stat membru ?i care au sediul social, administra?ia central? sau locul principal de desf??urare a activit??ii în cadrul Uniunii, dreptul de a??i desf??ura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agen?ii (Hot?rârea Comisia/Danemarca, C?261/11, EU:C:2013:480, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

55 Libertatea respectiv? este de asemenea aplicabil? în cazul transferurilor de activit??i ale unei persoane impozabile de pe teritoriul unui stat membru c?tre alt stat membru (a se vedea în acest sens Hot?rârea Comisia/Danemarca, C?261/11, EU:C:2013:480, punctul 28).

56 De?i, potrivit modului de redactare, prevederile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urm?resc s? asigure beneficiul tratamentului na?ional în statul membru gazd?, acestea interzic de asemenea ca statul membru de origine s? împiedice stabilirea într?un alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i ori a unei societ??i constituite în conformitate cu legisla?ia sa. Trebuie considerate restric?ii privind libertatea de stabilire toate m?surile care interzic, îngreuneaz? sau fac mai pu?in atractiv? exercitarea acestei libert??i (Hot?rârea Comisia/Danemarca, C?261/11, EU:C:2013:480, punctele 26 ?i 27, precum ?i jurispruden?a citat?).

57 În spe??, regimul fiscal prev?zut la articolul 6b din EStG are drept consecin?? subordonarea beneficiului care const? în amânarea recuper?rii impozitului datorat, aferent plusvalorilor rezultate din cesiunea cu titlu oneros a unui bun de capital care face parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul german, cu condi?ia ca aceste plusvalori s? fie reinvestite în achizi?ia unor bunuri de înlocuire care fac parte din patrimoniul unui astfel de sediu situat pe acela?i teritoriu. O reinvesti?ie similar? realizat? pentru achizi?ia unor bunuri de înlocuire care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul unui alt stat membru determin? în schimb impozitarea imediat? a acestor plusvalori.

58 Este necesar s? se constate c? aceast? diferen?? de tratament în ceea ce prive?te amânarea recuper?rii impozitului datorat, aferent plusvalorilor în cauz?, este susceptibil? s? determine un dezavantaj în materie de trezorerie pentru persoana impozabil? care inten?ioneaz? s? reinvesteasc? aceste plusvalori, pentru a achizi?iona bunuri de înlocuire destinate unui sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru decât Republica Federal? Germania, în raport cu persoana impozabil? care realizeaz? o reinvesti?ie similar? într?un sediu permanent situat pe teritoriul german.

59 Aceast? diferen?? de tratament este cel pu?in de natur? s? fac? mai pu?in atractiv? o reinvesti?ie efectuat? în afara teritoriului german în raport cu o reinvesti?ie realizat? în interiorul

acestui teritoriu. Prin urmare, ea poate, astfel cum susține Comisia, să descurajeze o persoană impozabil stabilit pe teritoriul german să își desfășoare activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru decât Republica Federală Germania.

60 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 persoane impozabile care reinvestește aceste plusvalori pentru achiziția unui bun de înlocuire destinat unui sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru este, în ceea ce privește impozitarea plusvalorilor care au fost generate în primul dintre aceste state membre anterior acestei reinvestiții, similară celei a unei persoane impozabile care le reinvestește pentru a achiziționa un bun de înlocuire destinat unui sediu permanent situat pe teritoriul acestui stat membru.

61 În consecință, prin supunerea beneficiului care constă în amânarea impozitării plusvalorilor rezultate din cesiunea cu titlu oneros a unui bun de capital, care face parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul german, condiției ca aceste plusvalori să fie reinvestite pentru achiziția unor bunuri de înlocuire care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe același teritoriu, regimul fiscal prevăzut la articolul 6b din EStG constituie o restricție privind libertatea de stabilire.

62 Trebuie să se determine totuși dacă această restricție poate fi justificată în mod obiectiv de motive imperative de interes general recunoscute de dreptul Uniunii.

63 Conform unei jurisprudențe constante, libertatea de stabilire nu poate fi limitată de o reglementare națională decât dacă restricția în cauză este justificată de motive imperative de interes general. În plus, în acest caz, trebuie ca această restricție să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea Hotărârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punctul 41 și jurisprudența citată).

64 În ceea ce privește, mai întâi, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre, trebuie amintit, pe de o parte, că această justificare constituie un obiectiv legitim recunoscut de Curte și că, pe de altă parte, reiese dintr-o jurisprudență constantă că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre pot strează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, în scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctele 46 și 47, precum și jurisprudența citată).

65 În Hotărârea National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), Curtea a considerat, cu privire la o reglementare națională în temeiul căreia transferul sediului administrativ efectiv al unei societăți de drept național într-un alt stat membru determină impozitarea imediată a plusvalorilor latente aferente activelor transferate, în timp ce astfel de plusvalori nu erau impozitate într-un cadru național decât atunci când erau realizate în mod efectiv, că un astfel de transfer nu poate semnifica faptul că statul membru de origine trebuie să renunțe la dreptul său de a impozita plusvalorile care au fost generate în cadrul competenței sale fiscale înainte de transferul respectiv. Curtea a considerat astfel că un stat membru este îndreptățit, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale, să impoziteze la momentul transferului respectiv plusvalorile latente generate pe teritoriul său. Astfel, o asemenea măsură vizează 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 justificată, aadar, prin motive legate de menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre (a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 46 și

jurispruden?a citat?).

66 Curtea a statuat de asemenea c? este propor?ional ca un stat membru, în scopul de a asigura exercitarea competen?ei sale fiscale, s? determine impozitul datorat pe plusvalorile latente generate pe teritoriul s?u la data la care competen?a sa de impozitare cu privire la societatea în discu?ie înceteaz?, în cazul de fa?? la momentul transferului sediului administrativ efectiv al acesteia într?un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hot?rârea National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punctul 52).

67 În schimb, s?a considerat c? o reglementare a unui stat membru care impune recuperarea imediat? a impozitului aferent plusvalorilor latente generate în cadrul competen?ei sale fiscale, cu ocazia transferului sediului administrativ efectiv al unei societ??i în afara teritoriului s?u, este dispropor?ionat?, în considerarea existen?ei unor m?suri care ar aduce o atingere mai redus? libert??ii de stabilire decât recuperarea imediat? a acestui impozit. În aceast? privin??, Curtea a considerat c? persoanei impozabile trebuie s? i se lase posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediat? a acestui impozit ?i, pe de alt? parte, amânarea pl??ii impozitului respectiv ?i, dup? caz, a dobânzilor potrivit reglement?rii na?ionale aplicabile (a se vedea în acest sens Hot?rârea National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 ?i 85, precum ?i Hot?rârea DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punctul 61 ?i jurispruden?a citat?).

68 În spe??, trebuie subliniat c? este vorba despre impozitarea plusvalorilor rezultate din cesiunea bunului înlocuit, care au fost generate în cadrul competen?ei fiscale a Republicii Federale Germania. În aceast? privin??, este necesar s? se arate c? dreptul acestui stat membru de a impozita aceste plusvalori nu este contestat de Comisie.

69 Astfel, conform jurispruden?ei amintite la punctul 65 din prezenta hot?râre, o reinvestire a plusvalorilor care intr? în sfera competen?ei de impozitare a Republicii Federale Germania, pentru achizi?ia unor bunuri de înlocuire destinate unui sediu permanent al persoanei impozitate situat pe teritoriul unui alt stat membru, nu poate însemna c? Republica Federal? Germania trebuie s? renun?e la dreptul s?u de a impozita plusvalorile generate în cadrul competen?ei sale fiscale anterior transferului acestora în afara teritoriului s?u, pentru motivul c? au fost reinvestite pentru achizi?ia unor astfel de bunuri de înlocuire.

70 Presupunând chiar c? Republica Federal? Germania, în considerarea reinvestirii plusvalorilor rezultate din cesiunea bunurilor înlocuite pentru achizi?ia unor bunuri de înlocuire care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat în afara teritoriului german, nu ar avea dreptul de a impozita veniturile generate de aceste bunuri de înlocuire, acest stat membru nu ar fi totu?i privat de dreptul s?u de a impozita plusvalorile rezultate din cesiunea bunurilor înlocuite care au fost generate în cadrul competen?ei sale fiscale în interiorul teritoriului s?u anterior acestei reinvesti?ii. Acest drept este exercitat de altfel prin intermediul impozit?rii imediate a plusvalorilor respective cu ocazia unei astfel de reinvesti?ii.

71 În spe??, împrejurarea c? este vorba despre o plusvaloare latent? sau despre o plusvaloare realizat? este irelevant? în aceast? privin??. Astfel, este relevant c?, în ceea ce prive?te oricare dintre aceste plusvalori, opera?iunile similare realizate în cadrul pur intern al unui stat membru nu ar fi determinat impozitarea imediat? a acestor plusvalori, spre deosebire de cazul unei opera?iuni transfrontaliere.

72 De?i o impozitare a plusvalorilor în cauz? cu ocazia reinvestirii acestora pentru achizi?ia unor bunuri de înlocuire în afara teritoriului na?ional poate fi justificat? de motive legate de necesitatea de a men?ine repartizarea competen?ei de impozitare între statele membre, o reglementare na?ional? precum cea în cauz?, care are drept efect s? prevad? în toate cazurile recuperarea imediat? a impozitului pe aceste plusvalori cu ocazia reinvestirii lor în afara teritoriului

național, depreț, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 67 din prezenta hotărâre, în orice caz, în considerarea existenței unor măsuri care ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât o impozitare imediată, ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului legat de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre.

73 Este suficient să se reitereze că reiese din jurisprudența Curții că persoanei impozabile trebuie să i se lase posibilitatea de a opta între, pe de o parte, suportarea sarcinilor administrative referitoare la amânarea impozitării în cauză și, pe de altă parte, recuperarea imediată a impozitelor. În cazul în care persoana impozabilă consideră că aceste sarcini nu sunt excesive și alege să le suporte, sarcinile care revin autorităților fiscale nu pot fi calificate nici ele ca fiind excesive (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 77).

74 Restricția în cauză nu poate fi justificată, în continuare, de necesitatea de a garanta coerența sistemului fiscal național, pe care Curtea a admis-o ca fiind un motiv imperativ de interes general. Pentru ca un argument întemeiat pe o astfel de justificare să poată fi acceptat, trebuie să se dovedească existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (Hotărârea Comisia/Portugalia, C-345/05, EU:C:2006:685, punctul 29, și Hotărârea Comisia/Suedia, C-104/06, EU:C:2007:40, punctul 26).

75 Or, în speță, o astfel de legătură directă nu există. Astfel cum a subliniat Comisia, avantajul fiscal în cauză, mai precis amânarea impozitării plusvalorilor rezultate din cesiunea bunului înlocuit, are drept contrapartidă, în pofida tehnicii reținute pentru acordarea acestui avantaj fiscal, impozitarea ulterioară a plusvalorilor provenite din cesiunea aceluiași bun, iar nu impozitarea plusvalorilor distincte generate prin cesiunea bunului de înlocuire.

76 În ceea ce privește, în sfârșit, obiectivul urmărit prin reglementarea națională în cauză, mai precis voința de a promova investițiile în aceeași întreprindere și restructurarea acesteia, pentru a garanta continuitatea sa și menținerea locurilor de muncă pe teritoriul german, și presupunând că astfel de aprecieri pot constitui, în anumite împrejurări și în anumite condiții, justificări acceptabile ale unei reglementări naționale care prevede un avantaj fiscal în favoarea persoanelor fizice sau juridice (a se vedea în acest sens Hotărârea Geurts și Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, punctul 26), nu rezultă că acest obiectiv nu poate fi atins decât dacă bunul de înlocuire intră de asemenea în sfera competenței de impozitare a autorităților germane.

77 Obiectivul menționat poate fi atins fără să fie necesar să se prevadă o obligație de a reinvesti pe teritoriul statului membru vizat. Astfel, acest obiectiv ar fi atins în același mod în ipoteza în care persoana impozitată ar alege să reinvestească plusvalorile rezultate din cesiunea bunului înlocuit pentru achiziția unui bun de înlocuire care face parte din patrimoniul sediului său permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru decât pe teritoriul german. În pofida calificării pe plan fiscal a unui sediu permanent situat în afara teritoriului național, în temeiul dreptului fiscal convențional, și a tratamentului fiscal rezervat bunului de înlocuire în temeiul acestui drept, bunul de înlocuire ar fi, în orice caz, legat de activitatea economică a persoanei impozabile și, prin urmare, ar contribui la favorizarea promovării investițiilor în cadrul întreprinderii, precum și a restructurării acesteia și ar putea, astfel, să garanteze continuitatea acestei activități economice (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Portugalia, C-345/05, EU:C:2006:685, punctele 31-33 și 35).

78 În acest context, simpla împrejurare potrivit căreia, în cazul unei reinvestiții în afara teritoriului național, competența de a impozita veniturile generate de bunul de înlocuire poate să revină unui alt stat membru este lipsită de relevanță. Este suficient să se sublinieze, în această privință, că în conformitate cu o jurisprudență constantă, un obiectiv de natură pur economică,

precum dezideratul de a majora veniturile fiscale na?ionale sau cel de a reduce aceste venituri, nu poate constitui un motiv imperativ de interes general de natur? s? justifice o restric?ie privind o libertate fundamental? garantat? de tratat (a se vedea Hot?rârea Verkooijen, C?35/98, EU:C:2000:294, punctele 48 ?i 59, precum ?i Hot?rârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, punctul 50).

79 Rezult? c? trebuie s? se considere c? motivul invocat de Comisie, întemeiat pe înc?lcarea articolului 49 TFUE, este fondat.

– Cu privire la înc?lcarea articolului 31 din Acordul privind SEE

80 Normele care interzic restric?iile privind libertatea de stabilire prev?zute la articolul 31 din Acordul privind SEE sunt identice cu cele prev?zute la articolul 49 TFUE. Curtea a precizat astfel c?, în domeniul analizat, normele prev?zute de Acordul privind SEE ?i cele prev?zute de Tratatul FUE trebuie s? fac? obiectul unei interpret?ri uniforme (Hot?rârea Comisia/Danemarca, C?261/11, EU:C:2013:480, punctul 42 ?i jurispruden?a citat?).

81 Totu?i, această jurispruden?? referitoare la restric?iile privind exercitarea libert??ilor de circula?ie în cadrul Uniunii nu poate fi transpus? în întregime în cazul libert??ilor garantate de Acordul privind SEE, deoarece exercitarea acestor din urm? libert??i se înscrie într-un context juridic diferit (Hot?rârea Comisia/Danemarca, C?261/11, EU:C:2013:480, punctul 44 ?i jurispruden?a citat?).

82 În spe??, Republica Federal? Germania nu a indicat ra?iunile pentru care aprecierile referitoare la restric?ionarea libert??ii de stabilire interzis? la articolul 49 TFUE ?i la lipsa de justificare a acesteia nu ar putea fi transpuse *mutatis mutandis* articolului 31 din Acordul privind SEE. În aceste condi?ii, este necesar s? se considere c? motivul invocat de Comisie, întemeiat pe înc?lcarea articolului 31 din Acordul privind SEE, este de asemenea fondat.

83 Din ansamblul considera?iilor care preced? rezult? c? este necesar s? se constate c?, prin adoptarea ?i prin men?inerea în vigoare a regimului fiscal prev?zut la articolul 6b din EStG, care subordoneaz? beneficiul care const? în amânarea impozit?rii plusvalorilor rezultate din cesiunea cu titlu oneros a unui bun de capital, care face parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul german, condi?iei ca aceste plusvalori s? fie reinvestite în achizi?ia unor bunuri de înlocuire care s? fac? parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe acest teritoriu, Republica Federal? Germania nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE ?i al articolului 31 din Acordul privind SEE.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

84 În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedur? al Cur?ii, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Federale Germania la plata cheltuielilor de judecat?, iar aceasta din urm? a c?zut în preten?ii, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar? ?i hot?r?te:

1) Prin adoptarea ?i prin men?inerea în vigoare a regimului fiscal prev?zut la articolul 6b din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), care subordoneaz? beneficiul care const? în amânarea impozit?rii plusvalorilor rezultate din cesiunea cu titlu oneros a unui bun de capital, care face parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul german, condi?iei ca aceste plusvalori s? fie reinvestite în achizi?ia unor bunuri de înlocuire care s? fac? parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe acest teritoriu, Republica Federal? Germania nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE ?i al

**articolului 31 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.**

**2) Oblig? Republica Federal? Germania la plata cheltuielilor de judecat?.**

Semn?turi

\* Limba de procedur?: germana.