



Repertoriul jurisprudenței

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 — Diferență 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 — Proportionalitate”

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. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnia 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

* Limba de procedură: germana.

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 sediu 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, denumită 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 quantum egal cu valoarea maximă a plusvalorii realizate cu ocazia cesiunii, cu titlu de cheltuieli de achiziție sau de fabricare a bunurilor economice vizate la doua teză 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 teză 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 atribuită unui bun economic în temeiul articolului 6.

(3) În cazul în care persoana impozabilă nu a efectuat deducerea menționată la alineatul (1), aceasta poate, pe parcursul exercițiului financiar în cursul căruia a avut loc cesiunea, să constituie o rezervă care să diminueze beneficiul său fiscal. Persoana impozabilă poate, ținând seama de restricțiile prevăzute la alineatul (1) a doua, a treia și a patra teză, să deducă un quantum în limita maximă a acestei rezerve, cu titlu de cheltuieli de achiziție sau de fabricare a bunurilor economice descrise la alineatul (1) a doua teză care au fost achiziționate sau fabricate în cursul următoarelor patru exerciții financiare, pe parcursul exercițiului financiar care corespunde achiziției sau fabricării lor. Termenul de patru ani este prelungit la șase ani în cazul clădirilor noi, atunci când fabricarea lor a început înainte de finele celui de al patrulea exercițiu financiar după constituirea rezervei. Rezerva este înregistrată ca profit în limita cuantumului dedus. În cazul în care mai există o rezervă la finele celui de al patrulea exercițiu financiar după constituirea acesteia, ea este înregistrată ca profit după această dată, cu excepția cazului în care este posibilă o deducere a cheltuielilor de fabricare a clădirilor a căror fabricare a început în acel moment; în cazul în care rezerva mai există la finele celui de al șaselea exercițiu financiar după constituirea sa, ea trebuie înregistrată ca profit la această dată.

(4) Aplicarea alineatelor (1) și (3) este subordonată următoarelor condiții:

1. persoana impozabilă trebuie să determine beneficiul în aplicarea articolului 4 alineatul (1) sau a articolului 5,
2. bunurile economice cedate trebuie să fi făcut parte integrantă din patrimoniul unui sediu permanent situat pe teritoriul național de cel puțin șase ani neîntreruși în momentul cesiunii,
3. bunurile economice achiziționate sau fabricate trebuie să facă parte integrantă din patrimoniul unui sediu permanent situat pe teritoriul național,
4. plusvaloarea rezultată din vânzare nu trebuie să fie omisă din calculul beneficiului impozabil pe teritoriul național și
5. deducerea în temeiul alineatului (1), precum și constituirea rezervei și înregistrarea ca profit în temeiul alineatului (3) trebuie să poată fi urmărite în contabilitate.

Deducerea în temeiul alineatelor (1) și (3) nu este permisă pentru bunurile economice care fac parte dintr-o întreprindere agricolă sau forestieră sau care sunt utilizate în cadrul unei activități independente atunci când plusvaloarea rezultă din cesiunea bunurilor economice care aparțin unei întreprinderi industriale sau comerciale.”

Procedura precontencioasă

- 3 La 15 mai 2009, Comisia a adresat Republicii Federale Germania o scrisoare de punere în întârziere. Prin această scrisoare, Comisia a atras atenția acestui stat membru asupra riscului de incompatibilitate a articolului 6b din EStG cu libera circulație a capitalurilor.
- 4 Printr-o scrisoare din 13 iulie 2009, Republica Federală Germania și-a exprimat dezacordul cu privire la opinia Comisiei, susținând că reglementarea în litigiu nu ține de libera circulație a capitalurilor, ci numai de libertatea de stabilire, cu care este compatibilă.
- 5 La 7 mai 2010, Comisia a adresat Republicii Federale Germania o scrisoare de punere în întârziere complementară, în care a recunoscut că această reglementare ține de libertatea de stabilire, dar a considerat, după ce a examinat argumentele acestui stat membru, că reglementarea respectivă încalcă articolul 49 TFUE și articolul 31 din Acordul privind SEE.
- 6 Printr-o scrisoare din 7 iulie 2010, Republica Federală Germania a contestat opinia Comisiei, susținând că reglementarea în cauză este compatibilă cu libertatea de stabilire.
- 7 La 30 septembrie 2011, Comisia a adresat Republicii Federale Germania un aviz motivat în care a confirmat opinia sa exprimată în scrisoarea de punere în întârziere complementară și a invitat Republica Federală Germania să se conformeze acestui aviz motivat în termen de două luni de la notificare.
- 8 Întrucât, în răspunsul său din 28 noiembrie 2011, Republica Federală Germania a repetat că opinia Comisiei era eronată, aceasta din urmă a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Cu privire la admisibilitate

- 9 Republica Federală Germania contestă admisibilitatea prezentei acțiuni pentru două motive întemeiate în esență, pe de o parte, pe introducerea tardivă a acțiunii și, pe de altă parte, pe modificarea obiectului acesteia din urmă.

Cu privire la introducerea tardivă a acțiunii

– Argumentele părților

- 10 În opinia Republicii Federale Germania, Comisia nu mai avea dreptul de a formula o acțiune, în considerarea faptului că după terminarea procedurii scrise această instituție a întârziat prea mult în formularea acțiunii 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 așteptare, Comisia nu ar fi făcut niciun efort pentru a găsi o soluție amiabilă pentru litigiul împotriva acestui stat membru.
- 11 În plus, ar trebui să se țină seama de principiile generale ale securității juridice și cooperării loiale. La fel cum statele membre ar fi obligate să coopereze cu Comisia pentru a înceta neîndeplinirea obligațiilor care le revin în temeiul Tratatului FUE constatată de Curte, și Comisia ar trebui, în perioada care precedă introducerea unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, să coopereze cu statul membru vizat, să caute alternative la acțiune și să îl informeze pe acesta cu privire la stadiul demersurilor sale. Principiul cooperării loiale nu ar viza numai statele membre, ci și Comisia.

- 12 Comisia arată că normele prevăzute la articolul 258 TFUE se aplică fără ca ea să fie obligată să respecte un termen determinat. În plus, potrivit acestei instituții, considerațiile care determină alegerea momentului în care este introdusă acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor nu pot afecta admisibilitatea acesteia din urmă.
- 13 Ar fi criticabilă doar situația în care statul membru vizat ar întâmpina dificultăți în combaterea argumentelor Comisiei din cauza unei durate prea îndelungate a procedurii precontencioase, astfel încât nu s-ar respecta dreptul la apărare. Or, Republica Federală Germania nu ar fi invocat niciodată existența unei astfel de situații și nu s-ar putea invoca niciun element în acest sens.

– Aprecierea Curții

- 14 Potrivit unei jurisprudențe constante, alegerea momentului în care va introduce acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor revine Comisiei. Considerentele care determină această alegere nu pot afecta admisibilitatea acestei acțiuni. Normele prevăzute la articolul 258 TFUE trebuie să se aplice fără să fie impusă Comisiei obligația de a respecta un anumit termen, cu excepția cazurilor în care o durată excesivă a procedurii precontencioase poate spori, pentru statul în cauză, dificultatea de a combate argumentele Comisiei și poate încălca astfel dreptul la apărare. Revine statului membru în cauză obligația de a face proba efectului produs de o astfel de durată excesivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Lituania, C-350/08, EU:C:2010:642, punctele 33 și 34, precum și jurisprudența citată).
- 15 Astfel cum a arătat Comisia, Republica Federală Germania nu a invocat existența unei astfel de situații. În consecință, cauza de inadmisibilitate invocată de acest stat membru trebuie înlăturată.

Cu privire la modificarea obiectului acțiunii

– Argumentele părților

- 16 Republica Federală Germania susține că argumentul privind impozitarea plusvalorilor aferente bunului înlocuit, atunci când bunul de înlocuire este amortizabil, invocat de Comisie în memoriul său în replică nu a fost invocat nici în procedura precontencioasă, nici în cererea introductivă. În opinia acestui stat membru, ar trebui să se considere că această împrejurare constituie o modificare a obiectului litigiului, care determină inadmisibilitatea acțiunii în totalitate.
- 17 Comisia a răspuns în ședință că acțiunea este admisibilă. Din cererea introductivă ar rezulta în mod clar că articolul 6b din EStG trebuie să se aplice și în situații transfrontaliere. Desigur, spre deosebire de ceea ce este posibil în ceea ce privește un bun de înlocuire neamortizabil, în cazul unui bun de înlocuire amortizabil, impozitarea plusvalorii rezultate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit nu ar fi amânată complet până la cesiunea cu titlu oneros a bunului de înlocuire decât într-o măsură care corespunde amortizărilor de un quantum inferior aferente acestui din urmă bun. Totuși, impozitarea plusvalorii realizate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit ar fi amânată în aceste două situații. Acestea din urmă nu s-ar distinge decât prin întinderea amânării. În ceea ce privește bunurile de înlocuire neamortizabile, această amânare s-ar prelungi până la cesiunea acestor bunuri, în timp ce în ceea ce privește bunurile de înlocuire amortizabile, durata sa ar putea fi mai scurtă. În ceea ce privește acest din urmă tip de bunuri, Republica Federală Germania ar putea, în temeiul normelor prevăzute în materie de amortizări de reglementarea germană, să solicite o plată eşalonată a impozitului.

– Aprecierea Curții

- 18 Este necesar să se constate că în speță nu se contestă caracterul legal nici al avizului motivat, nici cel al procedurii care a precedat notificarea acestuia.

- 19 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, 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 precontencioasă și contencioasă.

- 26 Având în vedere considerațiile care precedă, 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 impunerii ar fi lipsit de pertință.
- 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 pretins 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 aceluiași 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 cesiona 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. Renunțarea la impozitarea imediată a plusvalorilor realizate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit ar permite întreprinderii vizate să se adapteze din punct de vedere economic la schimbările structurale legate de tehnicile de producție și de distribuție sau la schimbările la nivel regional. Reinvestirea acestor plusvalori ar facilita restructurările majore ale întreprinderilor și ar evita totodată impozitarea plusvalorilor realizate cu ocazia cesiunii bunului vizat, care ar fi deosebit de ridicate.
- 41 Regimul fiscal prevăzut la articolul 6b din EStG ar însemna să se considere că bunul înlocuit și bunul de înlocuire formează un singur bun, din moment ce pe plan economic aceste două bunuri de producție vor genera venituri pe teritoriul german. Acest rezultat ar fi obținut datorită faptului că bunul înlocuit este asimilat în scopuri fiscale bunului de înlocuire. În bilanțul întreprinderii vizate, plusvalorile realizate cu ocazia cesiunii bunului înlocuit ar fi transferate către bunul de înlocuire. În acest bilanț, s-ar considera că bunul înlocuit nu a ieșit niciodată din capitalul de exploatare al întreprinderii. Această ficțiune, potrivit căreia bunul înlocuit ar figura în mod neîntrerupt în acest capital, ar putea să fie admisă din punct de vedere tehnic numai în ipoteza în care bunul de înlocuire face parte din patrimoniul aceleiași persoane impozabile și intră de asemenea în sfera competenței de impozitare a autorităților germane.

- 42 Or, în conformitate cu stipulațiile din convențiile pentru evitarea dublei impunerii încheiate de Republica Federală Germania, un sediu permanent ar constitui o entitate fiscală autonomă. Astfel, bunul înlocuit și bunul de înlocuire nu s-ar afla în mâinile aceleiași persoane impozabile, ci în mâinile unor persoane impozabile diferite, care ar fi impozitate de state membre diferite. În consecință, avantajul fiscal prevăzut de reglementarea în cauză, care constă în posibilitatea de a înlocui un bun de capital care aparține aceleiași persoane impozabile într-un mod neutru din punct de vedere fiscal, nu ar putea fi acordat, prin natura sa, în astfel de împrejurări. Republica Federală Germania nu ar dispune de o altă tehnică de natură să îi permită pe plan juridic sau practic să acorde acest tip specific de avantaj fiscal într-o situație transfrontalieră, întrucât bunurile economice ale unui sediu permanent situat în afara teritoriului său nu intră în sfera competenței sale de impozitare.
- 43 Tehnica specială reținută nu ar fi fost aleasă în mod arbitrar, pentru a exclude de la bun început situațiile transfrontaliere. Ea ar reprezenta mai curând singura tehnică de natură să permită acordarea într-un mod rezonabil pe planurile profesional și politic a unui avantaj fiscal în favoarea reinvestițiilor realizate de întreprinderi.
- 44 Potrivit Republicii Federale Germania, Comisia ar urmări instituirea unui regim special de incitare la investiții și la restructurări aplicabil situațiilor transfrontaliere care nu s-ar aplica societăților strict naționale. Întrucât un astfel de regim nu este prevăzut în mod general de dreptul german pentru situațiile pur interne, dreptul Uniunii, în stadiul său actual, nu ar putea impune instituirea unei forme speciale de amânare a impozitării plusvalorilor. În stadiul actual al armonizării dreptului fiscal la nivelul Uniunii, statele membre ar beneficia de o anumită autonomie în materie fiscală. Ele nu ar fi obligate nicidecum să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din celelalte state membre în vederea garantării faptului că o societate care a ales să se stabilească într-un anumit stat membru este impozitată, în acest stat membru, la fel ca o societate care a ales să se stabilească în alt stat membru. Această autonomie în materie fiscală ar presupune de asemenea că un stat membru trebuie să fie liber să determine condițiile și nivelul de impozitare aplicabile diferitor forme de sedii ale societăților naționale care își desfășoară activitatea în afara teritoriului său, sub rezerva ca acestor sedii să li se acorde un tratament care să nu fie discriminatoriu în raport cu cel rezervat sediilor comparabile stabilite pe teritoriul național.
- 45 Regimul fiscal prevăzut 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 impunerii, 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. Tratamentul 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 reproșează în esență Republicii Federale Germania prevederea în ceea ce privește 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 achiziționate 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 reinvestiție similară realizată în interiorul teritoriului german.
- 53 Comisia susține că această diferență de tratament poate să creeze obstacole în calea libertății de stabilire și să încalce articolul 49 TFUE și articolul 31 din Acordul privind SEE.
- Cu privire la libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE
- 54 Articolul 49 TFUE impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire. Această libertate implică, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 55 Libertatea respectivă este de asemenea aplicabilă în cazul transferurilor de activități ale unei persoane impozabile de pe teritoriul unui stat membru către alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctul 28).

- 56 Deși, potrivit modului de redactare, prevederile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic de asemenea ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa. Trebuie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (Hotărârea Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).
- 57 În speță, regimul fiscal prevăzut la articolul 6b din EStG are drept consecință subordonarea beneficiului care constă în amânarea recuperării 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 condiția ca aceste plusvalori să fie reinvestite în achiziția unor bunuri de înlocuire care fac parte din patrimoniul unui astfel de sediu situat pe același teritoriu. O reinvestiție similară realizată pentru achiziția unor bunuri de înlocuire care fac parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe teritoriul unui alt stat membru determină în schimb impozitarea imediată a acestor plusvalori.
- 58 Este necesar să se constate că această diferență de tratament în ceea ce privește amânarea recuperării impozitului datorat, aferent plusvalorilor în cauză, este susceptibilă să determine un dezavantaj în materie de trezorerie pentru persoana impozabilă care intenționează să reinvestească aceste plusvalori, pentru a achiziționa bunuri de înlocuire destinate unui sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru decât Republica Federală Germania, în raport cu persoana impozabilă care realizează o reinvestiție similară într-un sediu permanent situat pe teritoriul german.
- 59 Această diferență de tratament este cel puțin de natură să facă mai puțin atractivă o reinvestiție efectuată în afara teritoriului german în raport cu o reinvestiție realizată în interiorul acestui teritoriu. Prin urmare, ea poate, astfel cum susține Comisia, să descurajeze o persoană impozabilă stabilită 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 păstrează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, în scopul de a elimina dubla impunere (Hotărârea 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 determina 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, așadar, 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 jurisprudența citată).
- 66 Curtea a statuat de asemenea 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 societatea în discuție încetează, în cazul de față la momentul transferului sediului administrativ efectiv al acesteia într-un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 52).
- 67 În schimb, s-a considerat că o reglementare a unui stat membru care impune recuperarea imediată a impozitului aferent plusvalorilor latente generate în cadrul competenței sale fiscale, cu ocazia transferului sediului administrativ efectiv al unei societăți în afara teritoriului său, este disproporționată, în considerarea existenței unor măsuri care ar aduce o atingere mai redusă libertății de stabilire decât recuperarea imediată a acestui impozit. În această privință, Curtea a considerat că persoanei impozabile trebuie să i se lase posibilitatea de a opta între, pe de o parte, plata imediată a acestui impozit și, pe de altă parte, amânarea plății impozitului respectiv și, după caz, a dobânzilor potrivit reglementării naționale aplicabile (a se vedea în acest sens Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 85, precum și Hotărârea DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 61 și jurisprudența citată).
- 68 În speță, trebuie subliniat că este vorba despre impozitarea plusvalorilor rezultate din cesiunea bunului înlocuit, care au fost generate în cadrul competenței fiscale a Republicii Federale Germania. În această privință, este necesar să se arate că dreptul acestui stat membru de a impozita aceste plusvalori nu este contestat de Comisie.
- 69 Astfel, conform jurisprudenței amintite la punctul 65 din prezenta hotărâre, o reinvestire a plusvalorilor care intră în sfera competenței de impozitare a Republicii Federale Germania, pentru achiziția unor bunuri de înlocuire destinate unui sediu permanent al persoanei impozitate situat pe teritoriul unui alt stat membru, nu poate însemna că Republica Federală Germania trebuie să renunțe la dreptul său de a impozita plusvalorile generate în cadrul competenței sale fiscale anterior transferului acestora în afara teritoriului său, pentru motivul că au fost reinvestite pentru achiziția unor astfel de bunuri de înlocuire.

- 70 Presupunând chiar că Republica Federală Germania, în considerarea reinvestirii plusvalorilor rezultate din cesiunea bunurilor înlocuite pentru achiziția 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 totuși privat de dreptul său de a impozita plusvalorile rezultate din cesiunea bunurilor înlocuite care au fost generate în cadrul competenței sale fiscale în interiorul teritoriului său anterior acestei reinvestiții. Acest drept este exercitat de altfel prin intermediul impozitării imediate a plusvalorilor respective cu ocazia unei astfel de reinvestiții.
- 71 În speță, împrejurarea că este vorba despre o plusvaloare latentă sau despre o plusvaloare realizată este irelevantă în această privință. Astfel, este relevant că, în ceea ce privește oricare dintre aceste plusvalori, operațiunile similare realizate în cadrul pur intern al unui stat membru nu ar fi determinat impozitarea imediată a acestor plusvalori, spre deosebire de cazul unei operațiuni transfrontaliere.
- 72 Deși o impozitare a plusvalorilor în cauză cu ocazia reinvestirii acestora pentru achiziția unor bunuri de înlocuire în afara teritoriului național poate fi justificată de motive legate de necesitatea de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre, o reglementare națională precum cea în cauză, care are drept efect să prevadă în toate cazurile recuperarea imediată a impozitului pe aceste plusvalori cu ocazia reinvestirii lor în afara teritoriului național, depășește, 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 naționale sau cel de a reduce aceste venituri, nu poate constitui un motiv imperativ de interes general de natură să justifice o restricție privind o libertate fundamentală garantată de tratat (a se vedea Hotărârea Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punctele 48 și 59, precum și Hotărârea DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punctul 50).
- 79 Rezultă că trebuie să se considere că motivul invocat de Comisie, întemeiat pe încălcarea articolului 49 TFUE, este fondat.
- Cu privire la încălcarea articolului 31 din Acordul privind SEE
- 80 Normele care interzic restricțiile privind libertatea de stabilire prevăzute la articolul 31 din Acordul privind SEE sunt identice cu cele prevăzute la articolul 49 TFUE. Curtea a precizat astfel că, în domeniul analizat, normele prevăzute de Acordul privind SEE și cele prevăzute de Tratatul FUE trebuie să facă obiectul unei interpretări uniforme (Hotărârea Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 81 Totuși, această jurisprudență referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul libertăților garantate de Acordul privind SEE, deoarece exercitarea acestor din urmă libertăți se înscrie într-un context juridic diferit (Hotărârea Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 82 În speță, Republica Federală Germania nu a indicat rațiunile pentru care aprecierile referitoare la restricționarea libertății de stabilire interzisă la articolul 49 TFUE și la lipsa de justificare a acesteia nu ar putea fi transpuse *mutatis mutandis* articolului 31 din Acordul privind SEE. În aceste condiții, este necesar să se considere că motivul invocat de Comisie, întemeiat pe încălcarea articolului 31 din Acordul privind SEE, este de asemenea fondat.
- 83 Din ansamblul considerațiilor care precedă rezultă că este necesar să se constate că, prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a regimului fiscal prevăzut la articolul 6b din EStG, care subordonează beneficiul 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 în achiziția unor bunuri de înlocuire care să facă parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe acest teritoriu, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE și al articolului 31 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

⁸⁴ În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Federale Germania la plata cheltuielilor de judecată, iar aceasta din urmă a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

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

- 1) Prin adoptarea și prin menținerea în vigoare a regimului fiscal prevăzut la articolul 6b din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), care subordonează beneficiul 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 în achiziția unor bunuri de înlocuire care să facă parte din patrimoniul unui sediu permanent al persoanei impozabile situat pe acest teritoriu, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 49 TFUE și al articolului 31 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.**
- 2) Obligă Republica Federală Germania la plata cheltuielilor de judecată.**

Semnături