

Cauza C-707/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

30 decembrie 2020

Instanța de trimitere:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regatul Unit)

Data deciziei de trimitere:

29 decembrie 2020

Apelantă:

Gallaher Limited

Intimați:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

Obiectul procedurii principale

Chestiunea centrală în litigiul principal este dacă, în urma unei serii de cesiuni de active necorporale (acțiuni și elemente de proprietate intelectuală) în cadrul unui grup de societăți ale căror filiale sunt stabilite în Regatul Unit (stat membru la momentul respectiv), în alt stat membru și în state terțe, impozitarea imediată la retragere impusă unei filiale stabilite în Regatul Unit, în calitate de cedent al acestor active, pe de o parte, direct societății-mamă a acestei filiale dintr-un alt stat membru și, pe de altă parte, unei societăți-soră deținute în totalitate de societatea-mamă stabilită în Uniune, trebuie, potrivit dreptului Uniunii, să includă o opțiune de amânare la plata acestei taxe, la care filiala stabilită în Regatul Unit ar fi avut dreptul dacă celelalte societăți din cadrul grupului ar fi fost de asemenea stabilite în Regatul Unit, cu scopul de a constitui o măsură corectivă proporțională, și pentru a justifica prin aceasta, o restricție privind libertatea de stabilire și, eventual, privind libera circulație a capitalurilor. Dacă există un astfel de drept la amânare, instanța de trimitere solicită lămuriri cu privire modul în care ar trebui să stabilească natura și aplicarea acestui drept.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

Libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor – Impozit pe veniturile din capital perceput asupra unui transfer de acțiuni și mărci intragrup în afara jurisdicției fiscale a unui stat membru – Dreptul de a amâna plata în cazul filialelor naționale din cadrul grupurilor stabilite pe teritoriul național, care nu este, însă, prevăzut în cazul transferurilor în cadrul grupurilor stabilite în străinătate

Cererea a fost formulată în temeiul articolului 267 TFUE.

Întrebările preliminare

1) Articolul 63 TFUE poate fi invocat în privința unei legislații naționale precum normele privind transferurile intragrup, care se aplică numai grupurilor de societăți?

2) Chiar dacă articolul 63 TFUE nu poate fi invocat la un nivel mai general în privința normelor privind transferurile intragrup, acesta poate fi totuși invocat:

a) în raport cu circulația de capitaluri de la o societate-mamă rezidentă într-un stat membru al Uniunii către o filială rezidentă în Elveția, în cazul în care societatea-mamă deține 100 % din participațiile atât la filiala rezidentă în Elveția, cât și la filiala rezidentă în Regatul Unit supusă obligației de plată a impozitului?

b) în raport cu circulația de capitaluri de la o filială deținută integral rezidentă în Regatul Unit către o filială rezidentă în Elveția deținută integral de aceeași societate-mamă rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene, dat fiind faptul că cele două societăți sunt societăți-surori și nu se află într-o relație de tip filială–societate-mamă?

3) O legislație, precum normele privind transferurile intragrup, care impune o obligație imediată de plată a unui impozit asupra unui transfer de active de la o societate rezidentă în Regatul Unit către o societate-soră rezidentă în Elveția (și care nu desfășoară o activitate comercială în Regatul Unit prin intermediul unui sediu permanent), în cazul în care ambele societăți sunt filiale deținute integral de o societate-mamă comună rezidentă într-un alt stat membru, în împrejurări în care un astfel de transfer ar avea un impact neutru din punct de vedere fiscal dacă și societatea-soră ar fi rezidentă în Regatul Unit (sau ar exercita o activitate comercială în Regatul Unit prin intermediul unui sediu permanent), constituie o restricție privind libertatea de stabilire a societății-mamă în sensul articolului 49 TFUE sau, eventual, o restricție privind libera de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE?

4) În ipoteza în care poate fi invocat articolul 63 TFUE:

- a) transferul mărcilor și al activelor conexe de către GL către JTISA, în schimbul unui cost menit să reflecte valoarea de piață a mărcilor, a constituit o circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE?
- b) circulația capitalurilor de la JTIH către JTISA, filiala sa rezidentă din Elveția, constituie investiții directe în sensul articolului 64 TFUE?
- c) dat fiind că articolul 64 TFUE se aplică numai anumitor tipuri de mișcări de capital, același articol 64 TFUE se poate aplica în împrejurări în care circulația capitalurilor poate fi calificată atât drept investiții directe (prevăzute la articolul 64 TFUE), cât și drept un alt tip de circulație a capitalurilor care nu intră sub incidența articolului 64 TFUE?
- 5) În cazul în care aceasta constituia o restricție, dat fiind că este cert că restricția era justificată în principiu de motive imperative de interes general (și anume necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a drepturilor de impozitare), ea era necesară și proporțională în sensul jurisprudenței CJUE, în special în împrejurări în care contribuabilul în cauză a realizat venituri din cesiunea activului egale cu valoarea integrală de piață a acestuia?
- 6) În cazul încălcării libertății de stabilire și/sau a dreptului la libera circulație a capitalurilor:
- a) dreptul Uniunii impune ca legislația națională să fie interpretată sau înlăturată într-un mod care să ofere GL opțiunea de a amâna plata impozitului?
- b) în cazul unui răspuns afirmativ, dreptul Uniunii impune ca legislația națională să fie interpretată sau înlăturată într-un mod care oferă GL opțiunea de a amâna plata impozitului până când activele sunt cesionate în afara subgrupului a cărui societate-mamă este societatea rezidentă în celălalt stat membru (și anume „la momentul realizării veniturilor”) sau opțiunea plății eșalonate a impozitului (și anume „în rate”) este de natură să constituie o măsură corectivă proporțională?
- c) dacă, în principiu, opțiunea plății eșalonate a impozitului poate constitui o măsură corectivă proporțională:
- i. aceasta este situația numai în cazul în care dreptul intern ar include opțiunea respectivă la momentul cesiunii activelor sau este compatibilă cu dreptul Uniunii situația în care o astfel de posibilitate ar fi prevăzută ca o măsură corectivă ulterioară (și anume situația în care instanța națională ar acorda ulterior o astfel de opțiune prin aplicarea unei interpretări conforme sau prin înlăturarea aplicării legislației)?
- ii. dreptul Uniunii impune instanțelor naționale să prevadă o măsură corectivă care interferează în cea mai mică măsură posibilă cu

libertatea relevantă din dreptul Uniunii sau este suficient ca instanțele naționale să prevadă o măsură corectivă care, păstrându-și caracterul proporțional, se îndepărtează în cea mai mică măsură posibilă de la legislația națională existentă?

- iii. ce perioadă de eşalonare este necesară?; și
- iv. măsura corectivă care presupune un plan de eşalonare în cadrul căruia plățile devin datorate anterior datei la care aspectele care fac obiectul litigiului între părți fac obiectul unei constatări definitive cu privire la încălcarea dreptului Uniunii, și anume este necesar ca termenele la care sunt datorate ratele să fie prospective?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 49 TFUE (libertatea de stabilire) și articolele 63 și 64 TFUE (libera circulație a capitalurilor)

Dispozițiile de drept național invocate

Spre deosebire de regimurile celorlalte state membre potrivit cărora rezultatele fiscale trebuie consolidate la nivelul unui societăți rezidente la nivel național (denumite în continuare „principiile unității fiscale/consolidării fiscale”), regimul fiscal din Regatul Unit pleacă de la o definiție a noțiunii de grup¹ care include toate societățile, indiferent de locul lor de reședință, aflate în proprietatea și sub controlul unei societăți principale a grupului. Ulterior, diferite norme fiscale se aplică societăților din acest grup care sunt supuse impozitului pe profit. Fiecare dintre aceste societăți își păstrează însă „identitatea” fiscală independentă și se supune impozitelor exigibile și calculate pentru profiturile sale individuale. Transferurile intragrup între societăți stabilite în Regatul Unit sunt considerate, în temeiul dreptului intern, neutre din punct de vedere fiscal, independent de plusvaloarea realizată efectiv². În conformitate cu convențiile privind dubla impunere încheiate de Regatul Unit, atunci când active impozabile părăsesc jurisdicția fiscală a Regatului Unit, se aplică un „impozit la retragere” prevăzut de dreptul național.

Articolul 59D din Taxes Management Act 1970 (Legea din 1970 privind gestionarea impozitelor) prevede că impozitul pe profit este exigibil în termen de

¹ Articolul 170 din Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Legea din 1992 privind impozitarea plusvalorilor) și partea 8 capitolul 8 din Corporation Tax Act 2009 (Legea din 2009 privind impozitul pe profit).

² Articolul 171 din Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Legea din 1992 privind impozitarea plusvalorilor) și articolul 775 din Corporation Tax Act 2009 (Legea din 2009 privind impozitul pe profit).

9 luni de la încheierea exercițiului financiar relevant și că, în temeiul articolului 87 din această lege, dobânzile sunt exigibile începând din acel moment.

Articolul 2 din European Communities Act 1972 (Legea din 1972 privind Comunitățile Europene) impune ca întreaga legislație națională să fie interpretată astfel încât să devină conformă cu dreptul Uniunii („o interpretare conformă”) sau, dacă acest lucru nu este posibil, aplicarea acesteia trebuie înlăturată.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Japan Tobacco Inc. (denumit în continuare „grupul GT”) reprezintă un grup mondial de societăți constituit din numeroase societăți-mamă și filiale-surori stabilite în diferite țări, atât în state membre, cât și în țări terțe.
- 2 În anul 2011, o filială rezidentă în Regatul Unit (Gallaher Ltd, denumită în continuare „GL”) a unei societăți-mamă interpusă rezidentă în Țările de Jos (JT International Holding BV, denumită în continuare „JTIH”) a vândut elemente de proprietate intelectuală constând în special în mărci uneia dintre societățile sale surori rezidente în Elveția (JT International SA, denumită în continuare „JTISA”), la valoarea de piață. Prețul de vânzare a fost achitat de societatea-soră elvețiană printr-un împrumut din partea societății-mamă neerlandeze. Prețul de vânzare primit de societatea-soră din Regatul Unit a fost achitat către societatea-mamă neerlandeză printre altele sub formă de dividende, prin intermediul lanțului de societăți interpusă de tip mamă-filială stabilite în Regatul Unit.
- 3 În esență, în anul 2014, filiala rezidentă în Regatul Unit a cesionat totalitatea acțiunilor deținute într-una dintre propriile filiale către societatea-mamă interpusă rezidentă în Țările de Jos (acțiune denumită în continuare „cesiunea din anul 2011”).
- 4 Este cert că transferurile de active în discuție nu au avut în vedere în principal evitarea impozitării, ci motive comerciale, și anume maximizarea valorii mărcii și simplificarea structurii grupului.
- 5 HMRC răspunde de administrarea și de colectarea impozitului pe profit în Regatul Unit. În temeiul legislației privind impozitarea la retragere percepută plusvalorilor și profiturilor realizate cu ocazia transferurilor de active în afara jurisdicției fiscale a Regatului Unit, HMRC a emis, la 6 februarie 2018, decizii de impunere preliminară cu privire la mărci, iar, la 17 iulie 2018, cu privire la acțiuni, prin care se stabileau cuantumul impozitelor (imediat exigibile) aplicate la valoarea plusvalorilor și a profiturilor acumulate în sarcina GL în cursul exercițiilor financiare relevante. GL a contestat aceste decizii în fața First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], care a statuat că decizia de impunere privind cesionarea de acțiuni încălca dreptul Uniunii, spre deosebire de decizia de impunere privind transferul mărcilor. Atât GL, cât și HMRC au formulat apel împotriva acestei hotărâri în ceea ce privește impozitul pe transferul mărcilor și, respectiv, al acțiunilor, în fața instanței de

trimitere, Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit].

Principalele argumente ale părților din procedura principală

Cu privire la chestiunea restricției privind libera circulație a capitalurilor și/sau libertatea de stabilire

- 6 În ceea ce privește cesiunea acțiunilor din anul 2014, părțile nu contestă că societatea-mamă stabilită în Uniune, JTIH, și-a exercitat libertatea de stabilire, că există o diferență de tratament între această societate a grupului stabilită într-un alt stat membru și o societate a grupului stabilită în Regatul Unit și, prin urmare, că această libertate a făcut obiectul unei restricții.
- 7 În ceea ce privește cesiunea mărcilor din anul 2011, HMRC susține că singura libertate aplicabilă este libertatea de stabilire, astfel încât o examinare autonomă a reglementării relevante în raport cu libera circulație a capitalurilor nu ar fi justificată³. HMRC afirmă că libertatea de stabilire a societății-mamă stabilite în Uniune nu face obiectul unei restricții întrucât reședința sau naționalitatea unei societăți-mamă comune sunt lipsite de relevanță; impozitul în discuție se naște cu privire la cesiunea unui activ de către o filială rezidentă în Regatul Unit către o societate-soră rezidentă într-o țară terță. GL susține că impozitarea la retragere face mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire a societății sale mamă rezidente în alt stat membru. GL arată, cu titlu subsidiar, că și dreptul la libera circulație a capitalurilor al societății-mamă rezidente în Țările de Jos a făcut obiectul unei restricții disproporționate. În susținerea acestei teze, GL susține că, în scopul liberei circulații a capitalurilor, nu este necesar ca ambele participații de control relevante ale unei societăți-mamă întemeiate în Uniune să fie situate în state membre. HMRC susține că nu există nicio restricție privind libera circulație a capitalurilor întrucât filiala britanică nu a fost tratată într-un mod mai puțin favorabil din cauza faptului că societatea sa mamă indirectă era de naționalitate neerlandeză. Impozitul la retragere ar fi fost datorat în același mod și în cazul în care societatea-mamă neerlandeză ar fi fost de naționalitate britanică sau ar fi fost rezidentă în Regatul Unit. HMRC susține de asemenea că vânzarea de active comerciale precum mărcile nu constituie o circulație de capitaluri în sensul articolului 63 TFUE, deși nu figurează în nomenclatorul privind circulația capitalurilor⁴ ca investiții directe.

³ Hotărârea [din 12 septembrie 2006] Cadbury Schweppes pic/IRC, C-196/04, punctul 32, Hotărârea [din 13 martie 2007], [Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04], punctul 33, și Hotărârea [din 13 noiembrie 2012], Test Claimants in the FII Group Litigation („FII 2”), C-35/11.

⁴ Anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10)

Cu privire la caracterul justificat al restricției

- 8 HMRC susține că orice restricție este proporțională și justificată de motive imperative de interes general, și anume necesitatea unei repartizări echilibrate a competențelor de impozitare. HMRC afirmă că prezenta cauză se distinge de jurisprudența Curții referitoare la impozitele la retragere pe motivul că, la nivelul operațiunii impozabile individuale, plusvalorile au fost realizate în realitate de cesionar prin faptul că acesta a primit valoarea integrală de piață în schimbul acțiunilor, ceea ce are drept consecință faptul că nu se ridică problema fluxului de numerar care să justifice amânarea unei impozitări la retragere. În plus, nu a existat o restructurare, ci doar „o simplă cesiune de active de la o entitate în favoarea alteia”. GL susține că, la nivelul grupului, nu a fost „realizată în mod util” o plusvaloare (adică, prin intermediul unui mecanism financiar complex intragrup care consta în împrumuturi care să acopere prețul contractului de vânzare), astfel încât se aplică, într-adevăr, raționamentul fluxului de numerar care stă la baza jurisprudenței Curții referitoare la necesitatea de a include o opțiune de amânare.

Măsuri corective

- 9 Părțile sunt de asemenea în dezacord cu privire la măsura corectivă adecvată în cazul în care impunerea impozitului la retragere constituie o restricție nejustificată, deși quantumul impozitului nu este contestat de părți. Întrucât o măsură corectivă proporțională este de natură să interfereze în cea mai mică măsură posibilă cu dreptul intern, HMRC susține că plata ar trebui realizată în rate. GL consideră, în esență, că o măsură corectivă proporțională este cea care interferează în cea mai mică măsură cu dreptul Uniunii, adică are caracterul cel mai puțin restrictiv cu privire la libertatea încălcată, astfel încât plata ar trebui amânată la momentul realizării veniturilor. HMRC susține că amânarea pe baza realizării veniturilor ar submina eficacitatea impozitării la retragere întrucât activul vizat ar rămâne în afara jurisdicției sale fiscale. HMRC afirmă că o perioadă de amânare cu rate care se întind pe durata a cinci ani, în care se aplică dobânzile în conformitate cu regimul național normal, ar avea un caracter proporțional. În speță, ca urmare a efectului suspensiv al procedurii naționale, impozitul ar deveni imediat exigibil din moment ce au trecut mai mult de cinci ani de la momentul la care a intervenit faptul generator. În această privință, GL arată că termenul pentru orice amânare trebuie să fie prospectiv pentru a fi eficace ca măsură corectivă și, prin urmare, ar trebui să curgă de la data pronunțării hotărârii definitive în procedura principală.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 10 Întrebarea ridicată în procedura națională este dacă impunerea unei obligații de plată a unui impozit în legătură cu cesiunea de acțiuni și de mărci, fără dreptul de a amâna plata impozitului, este compatibilă cu dreptul Uniunii, mai precis cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE în ceea ce privește ambele

cesiuni, precum și cu dreptul la libera circulație a capitalurilor prevăzut la articolul 63 TFUE în ceea ce privește cesiunea mărcilor. Dacă situația de mai sus este contrară dreptului Uniunii, instanța de trimitere ridică problema dacă măsura corectivă trebuie să conștie în plata impozitului în rate sau pe baza realizării veniturilor.

- 11 Instanța de trimitere consideră că nu se susține o cauză care tratează în mod direct o legislație care prevede un tratament fiscal neutru pentru transferurile de active intragrup în cazul în care societatea contribuabilă a obținut valoarea integrală de piață cu prilejul transferului. Cauza formulează o serie de permutări cu privire la situația de fapt prin intermediul cărora este posibil să se susțină în mod rezonabil puncte divergente cu privire la elemente materiale de drept al Uniunii care sunt esențiale pentru luarea deciziei și care sunt susceptibile să își găsească o aplicare dincolo de împrejurările specifice ale cauzei în discuție. Întrebările 1)-4) au legătură exclusiv cu transferul mărcilor, în principal prin raportare la libera circulație a capitalurilor, precum și cu interacțiunea dintre această libertate de circulație și libertatea de stabilire [întrebarea 3)]. Întrebările 5) și 6) privesc proporționalitatea impozitării la retragere în raport cu cele două transferuri de active.
- 12 Noutatea cu privire la cesiunea mărcilor din anul 2011 constă în situația celor trei părți în care societatea-mamă susține că libertatea sa de a stabili o filială într-un alt stat membru este limitată printr-o impozitare la retragere aplicată unui transfer între o astfel de filială și una dintre societățile-surori ale acesteia din urmă, în situația în care cele două societăți-surori sunt deținute 100 % de societatea-mamă. Pe baza abordării comparației factuale aplicate în hotărârea pronunțată în cauza C-418/07, impozitarea imediată la retragere în temeiul dreptului intern ar avea ca efect cel puțin faptul că exercitarea libertății de stabilire a societății-mamă rezidente într-un alt stat membru ar deveni mai puțin atractivă. Se susține că Hotărârea [din 13 martie 2007], „Thin Cap”, C-524/04, în care a Curtea a statuat că libertatea de stabilire făcea obiectul restricției impuse de limite privind deductibilitatea dobânzilor atât în cazul în care (1) împrumuturile ar fi contractate de la societatea-mamă stabilită în Uniune a unei filiale britanice, cât și în cazul în care (2) împrumuturile proveneau de la o altă filială a societății-mamă stabilite în Uniune, s-ar aplica în prezenta cauză. Cu toate acestea, pe baza aceleiași jurisprudențe, s-ar putea considera că situația de fapt a unei participații de control nu stabilește care este libertatea aplicabilă, ci dacă prevederile legislative în cauză vizează relații în cadrul unui grup; legislația care vizează grupul privește libertatea de stabilire, iar nu libera circulație a capitalurilor.
- 13 În ceea ce privește aspectul dacă „mărcile” reprezintă „capitaluri” în sensul acestei libertăți de circulație, ele ar putea fi considerate „active constituite”, astfel cum au fost interpretate de Curte în Hotărârea [din 17 septembrie 2009] pronunțată în cauza C-182/08⁵ sau ca privind vânzarea unui activ comercial mai degrabă decât o

⁵ Hotărârea Curții în cauza Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG/Finanzamt München II, punctele 42 și 43.

operațiune financiară (Hotărârea [din 31 ianuarie 1984] pronunțată în cauzele conexe C-286/82 și C-26/83⁶).

- 14 În ceea ce privește caracterul proporțional al impozitării la retragere, s-a susținut că, printre altele, Hotărârea [din 28 noiembrie 2011], „National Grid”, C-371/10, Hotărârea [din 23 ianuarie 2014], „DMC”, C-164/12, și Hotărârea [din 21 mai 2015], „LabTec”, C-657/13, stabilesc că determinarea de către statul membru a cuantumului impozitului la momentul la care activele sunt transferate în afara teritoriului său fiscal reprezintă o măsură proporțională, însă impunerea imediată a unei obligații de plată a impozitului la retragere fără a oferi posibilitatea de amânare este o măsură disproporționată. Cu toate acestea, se poate susține că justificarea din jurisprudența actuală cu privire la amânare, și anume dezavantajele legate de fluxul de numerar pentru societatea contribuabilă, nu se aplică în speță întrucât activele au fost realizate la valoarea lor de piață.

⁶ Hotărârea Curții în cauza Luisi și Carbone/Ministero del Tesoro, punctele 20-22.