ORDONANȚA CURȚII (Camera a opta)

6 octombrie 2010 *

În cauza C-487/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Tribunal Supremo (Spania), prin decizia din 24 septembrie 2009, primită de Curte la 30 noiembrie 2009, în procedura

Inmogolf SA

împotriva

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna C. Toader, președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen și doamna A. Prechal (raportor), judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,
grefier: domnul R. Grass,

* Limba de procedură: spaniola.

Curtea urmând să se pronunțe prin ordonanță motivată, conform articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură,

după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Ordonanță

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 11 litera (a) și a articolului 12 alineatul (1) litera (a) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9, denumită în continuare „directiva").

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Inmogolf SA (denumită în continuare „Inmogolf"), pe de o parte, și Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (Direcția generală de impozite a Administrației economiei și finanțelor a comunității autonome Murcia), pe de altă parte, cu privire la rambursarea unui impozit pe transferurile patrimoniale și pe înscrisurile autentice.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 11 din directivă prevede:

„Statele membre nu aplică nicio formă de impozitare pentru:

(a) crearea, emiterea, admiterea în vederea cotării la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acțiunilor sau a altor titluri de valoare de același tip sau a certificatelor reprezentând astfel de titluri de valoare, indiferent de emitent;

[…]”

4 Potrivit articolului 12 alineatul (1) litera (a) din directivă:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 10 și 11, statele membre pot impune:

(a) taxe pe cesionarea de titluri de valoare, impozitate sau nu la o cotă unitară;

[…]”

Reglementarea națională

5 Legea 24/1988 din 28 iulie 1988 privind piața de valori (BOE nr. 181 din 29 iulie 1988, p. 23405), astfel cum a fost modificată prin Legea 18/91 din 6 iunie 1991 (BOE nr. 136 din 7 iunie 1991, p. 18665, denumită în continuare „Legea 24/1988”), prevede la articolul 108:

„1. Cesiunea de titluri de valoare admise sau neadmise pe o piață oficială secundară este scutită de la plata impozitului pe transferurile patrimoniale și pe înscrisurile autentice și de la plata taxei pe valoarea adăugată.

2. Fără a aduce atingere dispozițiilor alineatului 1, sunt supuse impozitului pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice, fiind considerate «transferuri patrimoniale cu titlu oneros»:

1° Cesiunile realizate pe piața secundară, precum și achizițiile realizate pe piața primară ca urmare a exercitării unor drepturi de subscripție preferențiale și a dreptului de a converti obligațiuni în acțiuni, de titluri ce reprezintă o cotă-parte din capitalul social sau din patrimoniul unor societăți, al unor fonduri, al unor asociații sau al altor entități în care o cotă de cel puțin 50 % din activ este reprezentată de bunuri imobile situate pe teritoriul național, cu condiția ca, în urma unei asemenea cesiuni sau a unei asemenea achiziții, cumpărătorul să obțină întreaga proprietate a acelui patrimoniu sau, cel puțin, o poziție care să îi permită să exercite controlul asupra unor asemenea entități.

În ceea ce privește societățile comerciale, respectivul control se consideră obținut atunci când se dețin, direct sau indirect, participații reprezentând mai mult de 50 % din capitalul social.

În vederea calculării a 50 % din activul constituit din imobile, nu se va ține cont de imobilele, cu excepția terenurilor și a terenurilor construibile, care fac parte din activul circulant al societăților al căror obiect social este constituit exclusiv din desfășurarea de activități comerciale de construcție sau de promovare în domeniul imobiliar.

2° Cesiunile de acțiuni sau de părți sociale primite în schimbul aportului de bunuri imobile realizat la momentul constituirii unei societăți sau a majorării capitalului social al acesteia, cu condiția să fi trecut mai puțin de un an între data aportului și cea a cesiunii.

În cazurile avute în vedere mai sus, taxa corespunzătoare transferurilor de bunuri imobile cu titlu oneros va fi aplicată la valoarea bunurilor respective, care se va calcula conform normelor prevăzute de dispozițiile în vigoare cu privire la impozitele pe transferurile patrimoniale și pe înscrisurile autentice."

6 Potrivit instanței de trimitere, articolul 108 alineatul 2 din Legea 24/1988 are drept obiectiv evitarea unei posibile sustrageri de la plata impozitului pe transferurile patrimoniale pentru transferurile de bunuri imobile disimulate în cadrul unei achiziții directe de valori mobiliare.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

7 Printr-un înscris autentic din 20 august 1993, Inmogolf, acționar al Inmobiliaria La Manga SA, a achiziționat de la un alt acționar 49 de acțiuni ale acestei din urmă societăți în schimbul prețului de 49 000 ESP, obținând astfel participații reprezentând mai mult de 50 % din capitalul social al acesteia.

8 Înscrisul autentic a fost prezentat la 22 aprilie 1997 la Servicio Territorial de Cartagena (Serviciul unității teritoriale Cartagena) al Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia, împreună cu un act prin care se efectua calculul impozitului pe transferurile patrimoniale și pe înscrisurile autentice. Acest act menționa o bază impozabilă de 972 999 989 ESP, care corespundea valorii totale a patrimoniului imobiliar al Inmobiliaria La Manga SA, și un cuantum al impozitului ce urma a fi plătit care se ridica la 58 378 799 ESP, cu toate că în act figura că această mențiune nu era făcută decât cu titlu provizoriu, dat fiind că cesiunea era scutită de la plata impozitului, conform articolului 108 alineatul 1 din Legea 24/1988.

9 La 31 decembrie 1997, Inmogolf a solicitat calcularea definitivă a impozitului și rambursarea sumei plătite, invocând aplicarea scutirii prevăzute la articolul 108 alineatul 1 din Legea 24/1988. Această cerere a fost respinsă prin decizia din 17 aprilie 1998 a Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia. Prin decizia din 30 aprilie 1998, această administrație a dispus plata unei sume suplimentare în cuantum de 28 910 297 ESP cu titlu de dobânzi de întârziere.

10 Întrucât reclamațiile împotriva acestor decizii au fost respinse, ca de altfel și, ulterior, acțiunea formulată împotriva hotărârilor de respingere a acestor reclamații, Inmogolf a formulat în cele din urmă recurs la instanța de trimitere, în cadrul căruia invocă încălcarea articolului 11 litera (a) și a articolului 12 din directivă.

11 Considerând că soluția litigiului cu care este sesizată necesită o interpretare a directivei, Tribunal Supremo a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Având în vedere că articolul 11 litera (a) din [directivă] interzice impozitarea punerii în circulație a acțiunilor, a părților sociale sau a altor titluri de valoare de același tip și că articolul 12 alineatul (1) litera (a) autorizează exclusiv statele membre să perceapă impozite aferente cesiunii de valori mobiliare, percepute sau nepercepute în mod forfetar, și având în vedere că articolul 108 din Legea 24/1988 […], deși prevede pentru cesiunea de valori o normă generală de scutire atât de la plata taxei pe valoarea adăugată, cât și de la plata impozitului aferent transferurilor patrimoniale, cu toate acestea supune operațiunile respective impozitului aferent transferurilor patrimoniale, fiind considerate transferuri patrimoniale cu titlu oneros, atunci când acestea privesc acțiuni din capitalul social al unor societăți în care o cotă de cel puțin 50 % din activ este constituită din bunuri imobile, iar cumpărătorul, ca urmare a cesiunii respective, obține o poziție care îi permite să exercite controlul entității, fără a se face distincție între societăți de gestionare a patrimoniului și societăți care desfășoară o activitate economică, [directiva] se

opune aplicării în mod automat a unei dispoziții legislative a unui stat membru, precum articolul 108 alineatul 2 din Legea 24/1988 […] care supune impozitării anumite cesiuni de valori ce disimulează transferuri de bunuri imobile, chiar și în cazul în care nu s-a intenționat eludarea impozitului?

2) În situația în care nu este necesară existența intenției de eludare a impozitului, [directiva] se opune unei dispoziții legislative, precum Legea […] 24/1988, care prevede impozitarea dobândirii majorității capitalului social al societăților al căror activ este constituit în majoritate din bunuri imobile, chiar dacă este vorba despre societăți pe deplin operaționale și chiar dacă bunurile imobile nu pot fi disociate de activitatea economică desfășurată de societate?"

Cu privire la întrebările preliminare

12 În temeiul articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură, atunci când răspunsul la o întrebare adresată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență, Curtea poate să se pronunțe prin ordonanță motivată.

13 Curtea apreciază că aceasta este situația în prezenta cauză.

14 Prin întrebările sale, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă directiva și, în special, articolul 11 litera (a) și articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea prevăzută la articolul 108 alineatul 2 din Legea 24/1988 care, în vederea împiedicării evaziunii fiscale în cadrul transferului de bunuri imobile prin interpunerea de societăți, supune cesiunile de valori la plata impozitului pe transferurile

patrimoniale, atunci când aceste cesiuni de valori privesc părți din capitalul social al unor societăți în care o cotă de cel puțin 50 % din activ este constituită din bunuri imobile, iar cumpărătorul, ca urmare a cesiunii respective, obține o poziție care să îi permită să exercite controlul entității în cauză, chiar și în cazurile în care, pe de o parte, nu există intenția de a eluda impozitul sau, pe de altă parte, aceste societăți sunt pe deplin operaționale și imobilele nu pot fi disociate de activitatea economică desfășurată de societățile respective.

15 În această privință, trebuie amintit că articolul 11 litera (a) și articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă stabilesc o diferențiere netă între emisiunea de valori mobiliare, care nu poate fi supusă niciunei impozitări sau taxe alta decât dreptul de aport, și cesiunea unor asemenea valori, care, în schimb, poate fi supusă unei impozitări sau unei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2009, HSBC Holdings și Vidacos Nominees, C-569/07, Rep., p. I-9047, punctul 34).

16 În ceea ce privește, mai întâi, articolul 11 litera (a) din directivă, din dosarul prezentat Curții nu rezultă că o taxă precum cea în cauză în acțiunea principală ar fi aplicabilă unei emisiuni de valori mobiliare precum cea avută în vedere de această dispoziție. Aceasta nu poate fi considerată, așadar, ca opunându-se unei asemenea taxe.

17 În ceea ce privește, în continuare, problema dacă o reglementare precum cea în cauză în acțiunea principală instituie o taxă în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (a) din directivă, este desigur adevărat, după cum arată în esență guvernele spaniol și maghiar, că, din punct de vedere economic, o taxă precum cea în cauză în acțiunea principală poate fi considerată ca referindu-se, în realitate, la patrimoniul imobiliar căruia îi corespund valorile mobiliare. Cu toate acestea, astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții și cum remarcă și Comisia Europeană, rezultă că faptul generator al unei asemenea impozitări este cesiunea de valori mobiliare. Or, din moment ce faptul generator al unei taxe precum cea în cauză în acțiunea principală constă în realizarea unei operațiuni specifice care este prevăzută la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă, trebuie considerat că o asemenea taxă intră în domeniul de aplicare al

acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2005, Optiver și alții, C-22/03, Rec., p. I-1839, punctul 32).

18 Cu privire la articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă, Curtea a statuat deja că această dispoziție permite statelor membre să perceapă o taxă în cazul cesiunii de valori mobiliare, independent de chestiunea dacă societatea care emite aceste valori mobiliare este cotată la o bursă și dacă cesiunea acestora are loc la bursă sau direct de la cedent la cesionar (Hotărârea din 7 septembrie 2006, Organon Portuguesa, C-193/04, Rec., p. I-7271, punctul 21 și jurisprudența citată). În plus, această dispoziție lasă statelor membre posibilitatea de a determina în mod liber valoarea taxelor avute în vedere de aceasta (Hotărârea Organon Portuguesa, citată anterior, punctul 24).

19 De asemenea trebuie considerat că, astfel cum în mod întemeiat remarcă guvernele spaniol, maghiar și olandez, precum și Comisia, articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă nu se opune unei taxe având aceleași caracteristici ca și cea în cauză în acțiunea principală. Această interpretare este confirmată atât de modul de redactare a acestei dispoziții, care nu precizează condițiile în care statele membre pot percepe taxele pe cesiunea valorilor mobiliare, cât și de faptul că directiva a realizat o armonizare completă a situațiilor în care statele membre pot supune majorările de capital unor impozite indirecte (Hotărârea HSBC Holdings și Vidacos Nominees, citată anterior, punctul 25). Or, astfel cum demonstrează chiar articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă, o cesiune de valori mobiliare precum cea avută în vedere de această dispoziție nu constituie, ca atare, o operațiune de majorare de capital, pe care legiuitorul Uniunii avusese intenția să o reglementeze la nivelul Uniunii prin adoptarea directivei.

20 În sfârșit, chiar dacă, prin urmare, articolul 12 alineatul (1) litera (a) din directivă nu se opune, ca atare, unei taxe precum cea în cauză în acțiunea principală, trebuie totuși adăugat că, astfel cum în mod întemeiat observă Comisia, competența prevăzută de respectiva dispoziție trebuie exercitată de statele membre cu respectarea libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE (a se vedea în special în acest sens Hotărârea din 5 martie 2009, UTECA, C-222/07, Rep., p. I-1407, punctul 18 și jurisprudența citată). Totuși, din moment ce cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare nu privește interpretarea libertăților fundamentale și decizia de trimitere nu conține, de altfel, precizări cu privire la o eventuală aplicare a normelor prin care sunt consacrate aceste libertăți la o situație precum cea în cauză în acțiunea principală, nu este de competența Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea respectivelor libertăți în cadrul prezentei trimiteri preliminare.

21 În consecință, trebuie răspuns la întrebările adresate că directiva și, în special, articolul 11 litera (a) și articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta nu se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea prevăzută la articolul 108 alineatul 2 din Legea 24/1988 care, în vederea împiedicării evaziunii fiscale în cadrul transferului de bunuri imobile prin interpunerea de societăți, supune cesiunile de valori impozitului pe transferurile patrimoniale atunci când aceste cesiuni de valori privesc părți din capitalul social al unor societăți în care o cotă de cel puțin 50 % din activ este constituită din bunuri imobile, iar cumpărătorul, ca urmare a cesiunii respective, obține o poziție care îi permite să exercite controlul entității în cauză, chiar și în situațiile în care, pe de o parte, nu a existat intenția de a eluda impozitul și, pe de altă parte, aceste societăți sunt pe deplin operaționale, iar imobilele nu pot fi disociate de activitatea economică desfășurată de societățile respective.

Cu privire la cheltuielile de judecată

22 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declară:

Directiva 69/335/CEE din 17 iulie 1969 a Consiliului privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului și, în special, articolul 11 litera (a) și articolul 12 alineatul (1) litera (a) din aceasta nu se opun unei reglementări a unui stat membru, precum cea prevăzută la articolul 108 alineatul 2 din Legea 24/1988 din 28 iulie 1988 privind piața de valori, astfel cum a fost modificată prin Legea 18/91 din 6 iunie 1991 care, în vederea împiedicării evaziunii fiscale în cadrul transferului de bunuri imobile prin interpunerea de societăți, supune cesiunile de valori impozitului pe transferurile patrimoniale, atunci când aceste cesiuni de valori privesc părți din capitalul social al unor societăți în care o cotă de cel puțin 50 % din activ este constituită din bunuri imobile, iar cumpărătorul, ca urmare a cesiunii respective, obține o poziție care îi permite să exercite controlul entității în cauză, chiar și în situațiile în care, pe de o parte, nu a existat intenția de a eluda impozitul și, pe de altă parte, aceste societăți sunt pe deplin operaționale, iar bunurile imobile nu pot fi disociate de activitatea economică desfășurată de societățile respective.

Semnături