HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

7 iunie 2007 *

În cauza C-178/05,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 18 aprilie 2005,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Elene, reprezentată de doamnele S. Chala și M. Tassopoulou, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârâtă,

* Limba de procedură: greaca.

susținută de:

Regatul Spaniei, reprezentat de doamna N. Díaz Abad, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg,

intervenient,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann (raportor), președinte de cameră, domnii R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet și M. Ilešič, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 februarie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin reglementarea sa referitoare la aplicarea unui impozit pe capital în

caz de transfer al sediului social sau al sediului de administrare al unei societăți, precum și la scutirea de la acest impozit a tuturor organizațiilor cooperative agricole și a tuturor tipurilor de uniuni sau de grupări ale acestora din urmă și a coproprietății asupra navelor, a grupărilor maritime și a tuturor formelor de societăți maritime, Republica Elenă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75, denumită în continuare „Directiva 69/335").

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

2 Astfel cum rezultă din primul și al doilea considerent, Directiva 69/335 are drept scop promovarea liberei circulații a capitalurilor, libertate fundamentală considerată esențială în vederea creării unei piețe interne. În acest sens, directiva are drept scop eliminarea obstacolelor fiscale în domeniul majorării de capital, în special în ceea ce privește contribuția la capitalul societăților comerciale, și anume aporturile efectuate de asociații sau de acționarii societăților de capital.

3 În acest sens, articolele 1-9 din Directiva 69/335 prevăd aplicarea unui impozit armonizat pe aporturile la capitalul societăților comerciale (denumit în continuare „impozit pe capital").

4 În conformitate cu al șaselea considerent al directivei respective, acest impozit pe capital este prelevat o singură dată în Comunitatea Europeană, iar nivelul său trebuie să fie același în toate statele membre.

5 Astfel, articolul 1 din aceeași directivă prevede că „statele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital o taxă [a se citi «impozit»] [...]".

6 Articolul 3 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335 definește „societățile de capital" vizate în aceasta astfel:

„(1) În sensul prezentei directive, expresia «societate de capital» desemnează:

(a) societăți aflate sub incidența legislației [...] elene [...]:

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [societăți anonime] [...];

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [societăți în comandită pe acțiuni] [...];

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [societăți cu răspundere limitată] [...];

[...]

(b) orice societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică care deține acțiuni de capital sau de active care pot fi tranzacționate la o bursă de valori;

(c) orice societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ ai cărei membri au dreptul să transfere acțiunile lor [a se citi «părțile lor sociale»] unor părți terțe fără autorizație prealabilă și care sunt responsabili pentru datoriile societății comerciale, firmei, asociației sau persoanei juridice numai în limita numărului de părți sociale deținute.

(2) Orice altă societate comercială, firmă, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ este considerată societate de capital. Cu toate acestea, un stat membru are dreptul să nu o considere ca atare în ceea ce privește aplicarea taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»]."

7 Articolul 4 din Directiva 69/335 stabilește lista operațiunilor cărora statele membre pot sau trebuie, după caz, să le aplice impozitul pe capital.

8 Astfel, articolul 4 alineatul (1) din directiva respectivă prevede că statele membre aplică impozitul pe capital la:

„(a) înființarea unei societăți de capital;

[...]

(g) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice care este luată în evidență în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplicării impozitului pe capital, drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru;

(h) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului social al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice al cărei sediu de administrare este situat într-o țară terță și care este luată în evidență în statul membru în care a avut loc mutarea în scopul aplicării impozitului pe capital, drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru".

9 Articolul 4 alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335 precizează că nu constituie o „înființare" a unei societăți de capital, în sensul alineatului (1) litera (a) al aceluiași articol, „mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare sau a sediului social al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice care este luată în evidență în ambele state membre în scopul aplicării impozitului pe capital, drept societate de capital".

10 Potrivit articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335:

„Statele membre pot fie să scutească de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] toate operațiunile, altele decât cele menționate la alineatul (1), fie să le supună impozitării cu o cotă unică de cel mult 1 %."

11 Articolul 8 din directiva respectivă autorizează statele membre să „scutească de la taxa pe majorarea de capital [a se citi «impozitul pe capital»] operațiunile menționate la articolul 4 alineatele (1) și (2) privind:

— societăți de capital care furnizează servicii publice, cum ar fi întreprinderile de transport public, autoritățile portuare sau întreprinderile furnizoare de apă, gaz sau curent electric, în cazurile în care statul sau autoritățile regionale sau locale dețin cel puțin jumătate din capitalul societății;

— societăți de capital care, în conformitate cu regulamentele lor și în fapt, urmăresc exclusiv și direct obiective culturale, caritabile, sociale sau educaționale".

12 Articolul 9 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Anumite tipuri de operațiuni sau de societăți de capital pot fi supuse scutirilor, reducerilor sau creșterilor de rate pentru a se realiza o taxare corectă sau din considerente sociale sau pentru a permite unui stat membru să facă față unor situații speciale. Statul membru care propune aplicarea unei astfel de măsuri prezintă situația Comisiei în timp util, având în vedere aplicarea articolului [97] din tratat."

Reglementarea națională

13 Articolul 17 din Legea 1676/86 din 24 decembrie 1986 de stabilire a cotelor taxei pe valoarea adăugată și alte dispoziții (FEK A' 204) prevede că „impozitarea majorării de capital" se aplică, în esență, pe de o parte, societăților comerciale și grupărilor profesionale, precum și, pe de altă parte, organizațiilor cooperative de orice nivel.

14 Articolul 18 din legea respectivă definește operațiunile impozabile, iar alineatul (2) al aceluiași articol include printre acestea:

„c) transferul în Grecia dintr-un [alt] stat membru [...] al sediului de administrare al unei persoane juridice căreia i se aplică articolul 17 și care nu este supusă impozitului pe capital în [celălalt] stat membru [...];

d) transferul în Grecia dintr-un [alt] stat membru [...] al sediului social al unei persoane juridice căreia i se aplică articolul 17 și al cărei sediu de administrare se află într-o țară terță [...] și care nu este luată în evidență în [celălalt] stat membru ca fiind supusă impozitului pe capital [...]".

15 Alineatul (4) litera (d) al respectivului articol 18 prevede că nu este impozabil, în măsura în care nu constituie o majorare de capital, „transferul în Grecia dintr-un [alt] stat membru [...] al sediului de administrare sau al sediului social al unei persoane juridice, în sensul articolului 17, care este supusă impozitului în [celălalt] stat membru [...]".

16 Articolul 22 alineatul (1) din Legea 1676/86 scutește de la impozitarea majorării de capital:

„a) organizațiile cooperative agricole de orice nivel și toate tipurile de uniuni și de grupări ale acestora din urmă;

b) coproprietatea asupra navelor, grupările maritime și toate formele de societăți maritime".

Situația de fapt și procedura precontencioasă

17 După ce a oferit Republicii Elene posibilitatea de a-și prezenta observațiile, Comisia i-a adresat, la 22 decembrie 2004, un aviz motivat prin care a subliniat că anumite

aspecte ale regimului național privind impozitarea majorării de capital păreau incompatibile cu Directiva 69/335. Prin urmare, Comisia a invitat acest stat membru să se conformeze obligațiilor care rezultă din dreptul comunitar într-un termen de două luni de la notificarea acestui aviz motivat.

18 Întrucât răspunsul dat de autoritățile elene prin scrisoarea din 28 februarie 2005 nu a fost satisfăcător, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

19 Prin ordonanța președintelui Curții din 19 septembrie 2005, Regatul Spaniei a fost autorizat să intervină în susținerea concluziilor Republicii Elene.

Cu privire la acțiune

20 În susținerea acțiunii sale, Comisia invocă un singur motiv, care, în esență, este împărțit în trei aspecte, și anume:

— transpunerea incorectă în dreptul intern a articolului 4 alineatul (1) literele (g) și (h), precum și a alineatului (3) litera (b) din Directiva 69/335 prin reglementarea națională care prevede aplicarea impozitului pe capital la transferurile intracomunitare ale sediului social, în măsura în care societatea vizată nu este supusă impozitului pe capital în statul membru de origine (denumită în continuare „reglementarea privind transferurile sediului social în discuție");

— transpunerea incorectă în dreptul intern a articolelor 1 și 3 din Directiva 69/335 prin reglementarea națională care scutește de la aplicarea impozitului pe capital organizațiile cooperative agricole și toate tipurile de uniuni sau de grupări ale acestora (denumită în continuare „scutirea cooperativelor agricole în discuție") și

— transpunerea incorectă în dreptul național a articolelor 1 și 3 din Directiva 69/335 prin reglementarea națională care scutește de la aplicarea impozitului pe capital coproprietatea asupra navelor, grupările maritime și toate formele de societăți maritime (denumită în continuare „scutirea societăților maritime în discuție").

Cu privire la primul aspect al motivului referitor la reglementarea privind transferurile sediului social în discuție

Argumentele părților

21 Comisia susține că reglementarea privind transferurile sediului social în discuție, conform căreia transferurilor intracomunitare ale sediului social li se aplică impozitul pe capital, în măsura în care societatea vizată nu este supusă aceluiași impozit în statul membru de origine, constituie o transpunere incorectă a articolului 4 alineatul (1) literele (g) și (h), precum și a alineatului (3) litera (b) din Directiva 69/335.

22 Această reglementare ar permite, contrar cerințelor directivei respective, impozitarea transferurilor sediului social al societăților care sunt luate în evidență în statul membru de origine, în scopul aplicării impozitului pe capital, ca fiind „societăți de capital".

23 Republica Elenă susține, în schimb, că reglementarea privind transferurile sediului social în discuție nu se referă la „impozitarea efectivă" a societăților de capital în statul membru de origine, ci la „supunerea" acestora la plata impozitului în acest din urmă stat.

24 Dacă statul membru respectiv admite că această distincție nu a fost făcută în mod clar până în prezent și se poate să fi produs o anumită confuzie, acesta apreciază totuși că principiul „supunerii" la plata impozitului este în concordanță cu cel de „societate de capital" prevăzut prin Directiva 69/335 și constituie, așadar, o transpunere corectă a articolului 4 alineatul (1) literele (g) și (h), precum și a alineatului (3) litera (b) din aceeași directivă.

Aprecierea Curții

25 Trebuie reamintit, în prealabil, că, în aplicarea articolului 10 primul paragraf CE, statele membre iau toate măsurile generale sau speciale necesare pentru a asigura îndeplinirea obligațiilor care decurg din prezentul tratat sau care rezultă din actele instituțiilor Comunității. Între aceste acte se înscriu directivele care, conform articolului 249 al treilea paragraf CE, sunt obligatorii pentru fiecare stat membru destinatar cu privire la rezultatul care trebuie atins. Această obligație o implică pe aceea de a adopta, în ordinea juridică internă, toate măsurile necesare pentru a asigura deplina eficacitate a directivei, conform obiectivului pe care aceasta îl urmărește (a se vedea în special hotărârea din 17 iunie 1999, Comisia/Italia, C-336/97, Rec., p. I-3771, punctul 19, și hotărârea din 10 martie 2005, Comisia/Germania, C-531/03, nepublicată în Recueil, punctul 16).

26 Din articolul 4 alineatul (1) literele (g) și (h) din Directiva 69/335 rezultă că este supusă impozitului pe capital mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului (de administrare sau social) al societăților comerciale, al

asociațiilor sau al societăților comerciale care sunt luate în evidență în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplicării impozitului pe capital, ca fiind societăți de capital, dar nu sunt considerate astfel în celălalt stat membru.

27 În consecință, dispozițiile menționate nu prevăd impozitul pe capital pentru transferurile sediului societăților, al asociațiilor sau al persoanelor juridice care sunt luate în evidență în fiecare dintre cele două state membre vizate, în scopul aplicării impozitului pe capital, ca fiind „societăți de capital".

28 Articolul 4 alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335 precizează că asemenea transferuri nu pot fi supuse, nici ele, impozitului pe capital în temeiul alineatului (1) litera (a) al aceluiași articol 4.

29 Or, astfel cum recunoaște chiar guvernul elen, criteriul „supunerii" la plata impozitului utilizat prin reglementarea privind transferurile sediului social în discuție poate avea drept consecință aplicarea, în Grecia, a unui impozit pe capital, chiar dacă societatea vizată este luată în evidență de asemenea în statul membru de origine drept „societate de capital". Acesta este cazul în special când, în temeiul articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335, acest din urmă stat scutește toate operațiunile sau aplică o cotă de impozitare egală cu zero.

30 În consecință, criteriul „supunerii" la plata impozitului utilizat prin reglementarea privind transferurile sediului social în discuție nu corespunde criteriului „societății de capital" prevăzut la articolul 4 alineatul (1) literele (g) și (h), precum și la alineatul (3) litera (b) din Directiva 69/335. Dimpotrivă, acesta permite aplicarea unui impozit pe capital în cazuri în care Directiva 69/335 nu prevede acest impozit.

31 Din moment ce Directiva 69/335 armonizează exhaustiv cazurile în care statele membre pot să impună un impozit pe capital, reglementarea privind transferurile sediului social în discuție trebuie considerată, așadar, ca fiind o transpunere incorectă a dispozițiilor respective din articolul 4 din această directivă.

32 Această constatare nu ar putea fi infirmată de argumentul invocat de Regatul Spaniei, potrivit căruia criteriul „supunerii" la plata impozitului ar fi necesar pentru a lupta împotriva evaziunii fiscale. Într-adevăr, în măsura în care Directiva 69/335 armonizează exhaustiv cazurile în care statele membre pot impune un impozit pe capital și în măsura în care această directivă nu conține nicio dispoziție explicită care autorizează statele membre să adopte măsuri generale pentru a lupta împotriva evaziunii fiscale, statele membre se pot opune aplicării dreptului comunitar doar în împrejurări specifice, care constituie o practică abuzivă sau frauduloasă. Într-adevăr, aplicarea reglementării comunitare nu ar putea fi extinsă astfel încât să acopere practicile abuzive ale operatorilor economici, și anume la operațiunile care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantaje prevăzute prin dreptul comunitar (a se vedea în acest sens, în special, hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 69 și jurisprudența citată). Or, în speță, pe de o parte, reglementarea privind transferurile sediului social în discuție nu se limitează să lupte împotriva unui abuz într-un caz particular. Pe de altă parte, exercitarea unui drept creat de dreptul comunitar, precum stabilirea unei societăți într-un alt stat membru sau transferul sediului acesteia, nu ar putea justifica, prin el însuși, o presupunere cu privire la un abuz.

33 De altfel, în măsura în care Republica Elenă admite că distincția între „impozitare efectivă" și „supunere" la plata impozitului nu a fost realizată clar prin reglementarea privind transferurile sediului social în discuție și se poate să fi produs o anumită confuzie, trebuie adăugat că, în orice împrejurare, o asemenea reglementare nu îndeplinește cerințele stabilite în jurisprudența în materia transpunerii directivelor. Într-adevăr, potrivit acestei jurisprudențe, este foarte important, în vederea îndeplinirii cerinței de respectare a securității juridice, ca persoanele fizice să

beneficieze de o situație juridică clară și precisă, care să le permită cunoașterea tuturor drepturilor și, dacă este cazul, exercitarea acestora în fața instanțelor naționale (a se vedea în acest sens, în special, hotărârea din 19 septembrie 1996, Comisia/Grecia, C-236/95, Rec., p. I-4459, punctul 13, și hotărârea din 14 martie 2006, Comisia/Franța, C-177/04, Rec., p. I-2461, punctul 48). Or, reglementarea menționată nu ar putea fi considerată ca stabilind o asemenea situație juridică clară și precisă.

34 În aceste condiții, primul aspect al motivului invocat de către Comisie în susținerea acțiunii sale este întemeiat.

Cu privire la al doilea aspect al motivului privind scutirea cooperativelor agricole în discuție

Argumentele părților

35 Comisia susține că, întrucât cooperativele agricole nu sunt o categorie specifică de societăți căreia Directiva 69/335 îi rezervă un tratament special, în consecință, scutirea lor constituie o transpunere incorectă a articolelor 1 și 3 din această directivă.

36 În schimb, Republica Elenă susține că, având în vedere distincția care se face în dreptul elen între patru categorii diferite de cooperative, și anume cooperativele agricole, civile, liberale și obligatorii, primele constituie, așadar, o categorie distinctă de societăți, a căror scutire de la impozitul pe capital ar fi autorizată în temeiul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 69/335.

Aprecierea Curții

37 Articolul 1 din Directiva 69/335 prevede că statele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital un impozit pe capital.

38 Cu scopul de a preciza ce se înțelege prin „societate de capital" în sensul Directivei 69/335, articolul 3 alineatul (1) litera (a) din aceasta face trimitere la anumite categorii de societăți aflate sub incidența dreptului național al statelor membre între care figurează, în dreptul elen, Ανώνυμος Εταιρία (societăți anonime), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (societăți în comandită pe acțiuni) și Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (societăți cu răspundere limitată).

39 Articolul 3 alineatul (1) litera (b) din directiva respectivă vizează societățile comerciale, asociațiile sau persoanele juridice care dețin acțiuni de capital sau de active care pot fi tranzacționate la o bursă de valori, iar alineatul (1) litera (c) al aceluiași articol face referire la societățile comerciale, asociațiile sau persoanele juridice cu scop lucrativ ale căror membri au dreptul să transfere părțile lor sociale unor părți terțe fără autorizație prealabilă și care sunt responsabili pentru datoriile societății comerciale, ale asociației sau ale persoanei juridice numai în limita numărului de părți sociale deținute.

40 În plus, articolul 3 alineatul (2) din Directiva 69/335 asimilează, în principiu, societăților de capital orice altă societate comercială, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ.

41 În speță, trebuie să se constate că cooperativele agricole în discuție nu intră în sfera de aplicare a articolului 3 alineatul (1) din Directiva 69/335. Într-adevăr, din dosar

rezultă că, pe de o parte, părțile sociale ale unei cooperative agricole nu pot fi tranzacționate la bursă. Pe de altă parte, membrii unei asemenea cooperative pot transfera părțile sociale pe care le dețin doar în urma unei decizii a consiliului de administrație și cu condiția ca actele constitutive să autorizeze un asemenea transfer, transfer ce poate interveni doar în beneficiul celorlalți membri ai acestei cooperative.

42 Cu toate acestea, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 60 din concluzii, cooperativele agricole în discuție desfășoară o activitate economică ce, fără a avea drept scop specific realizarea de câștiguri financiare, se presupune totuși că trebuie să sporească dezvoltarea economică și socială a membrilor lor. Așadar, aceste cooperative urmăresc un scop lucrativ și trebuie să fie considerate ca fiind societăți de capital asimilate în temeiul articolului 3 alineatul (2) din Directiva 69/335.

43 Această interpretare este confirmată de obiectivul acestei din urmă dispoziții care constă în evitarea faptului ca alegerea unei anumite forme juridice să poată avea drept consecință un tratament fiscal diferit cu privire la operațiuni care, din punct de vedere economic, sunt echivalente. Articolul 3 alineatul (2) din Directiva 69/335 are drept scop să cuprindă, în vederea aplicării impozitului pe capital, societățile comerciale, asociațiile sau persoanele juridice care, având aceeași funcție economică precum societățile de capital propriu-zise, și anume obținerea unui beneficiu prin punerea în comun de capitaluri într-un patrimoniu separat, nu îndeplinesc criteriile noțiunii „societate de capital", astfel cum este definită la alineatul (1) din același articol (a se vedea în acest sens hotărârea din 12 noiembrie 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Rec., p. 4453, punctele 10 și 11).

44 Articolul 3 alineatul (2) din Directiva 69/335 lasă, totodată, statelor membre opțiunea de a limita întinderea asimilării care este prevăzută în acesta, permițându-le să excludă de la aplicarea impozitului pe capital anumite categorii de societăți de capital asimilate (a se vedea în acest sens hotărârea din 15 iulie 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Rec., p. 2771, punctul 3, și hotărârea Amro Aandelen Fonds, citată anterior, punctul 12).

45 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 64-67 din concluzii, această derogare trebuie înțeleasă ca referindu-se la forme de societăți și nu doar, pur și simplu, la societăți individuale sau la societăți care operează într-un sector economic sau în altul.

46 În speță, din dosar rezultă că cooperativele agricole în discuție constituie efectiv o formă autonomă de societăți în dreptul elen. Într-adevăr, acesta efectuează o distincție între patru categorii diferite de cooperative, și anume cooperativele agricole, civile, liberale și obligatorii. Cooperativele agricole, astfel cum a observat avocatul general la punctele 68 și 69 din concluzii, sunt supuse unui regim legislativ autonom care include reguli specifice privind structura, înființarea și organizarea acestora. Prin urmare, acestea nu sunt doar cooperative care operează într-un sector economic specific.

47 În consecință, Republica Elenă era îndreptățită să scutească de la plata impozitului pe capital, astfel cum a procedat la articolul 22 alineatul (1) litera (a) din Legea 1676/86, cooperativele agricole, precum și uniunile și grupările acestora.

48 În aceste condiții, al doilea aspect al motivului invocat de către Comisie în susținerea acțiunii sale trebuie respins ca neîntemeiat.

Cu privire la al treilea aspect al motivului privind scutirea societăților maritime în discuție

Argumentele părților

49 Comisia susține că, întrucât scutirile prevăzute la articolul 3 alineatul (2), la articolul 7, la articolul 8 și la articolul 9 din Directiva 69/335 nu sunt aplicabile societăților

maritime, faptul că acestea au fost scutite de la plata impozitului pe capital constituie o transpunere incorectă a articolelor 1 și 3 din Directiva 69/335.

50 În schimb, Republica Elenă susține că, în absența unei decizii explicite a Consiliului Uniunii Europene, adoptată în temeiul articolului 80 alineatul (2) CE, Directiva 69/335 nu se aplică societăților de capital din sectorul maritim.

51 În plus, scutirea de la plata impozitului pe capital de care beneficiază societățile maritime ar fi necesară pentru consolidarea unui sector nevralgic și chiar pentru acest motiv ar fi încurajată prin Comunicarea C(2004) 43 a Comisiei – Linii directoare referitoare la ajutoarele de stat privind transportul maritim (JO 2004, C 13, p. 3). [traducere neoficială]

Aprecierea Curții

52 În prealabil, trebuie reamintit că articolul 80 alineatul (2) CE, fără a exclude aplicarea tratatului la transporturile maritime, prevede doar că dispozițiile specifice ale acestuia referitoare la politica comună în domeniul transporturilor, care sunt incluse în partea a treia titlul V din același tratat, nu se vor aplica de plin drept acestui domeniu de activitate. Prin urmare, dacă, în temeiul acestei dispoziții, transporturile maritime sunt, atât timp cât Consiliul nu a decis altfel, excluse de la aplicarea titlului V, acestea rămân, la fel ca și alte mijloace de transport, supuse regulilor generale din tratat. Rezultă că aplicarea Directivei 69/335 la transporturile maritime nu constituie o opțiune pentru statele membre, ci o obligație (a se vedea hotărârea din 4 aprilie 1974, Comisia/Franța, 167/73, Rec., p. 359, punctele 30-33). Contrar celor susținute de Republica Elenă, Directiva 69/335 se aplică, așadar, în egală măsură societăților de capital din sectorul maritim.

53 Astfel cum s-a precizat deja la punctele 37-39 din această hotărâre, articolul 1 din Directiva 69/335 prevede că statele membre aplică un impozit pe capital asupra aporturilor la societățile de capital.

54 Pentru a preciza ce trebuie înțeles prin „societăți de capital" în sensul directivei menționate, articolul 3 alineatul (1) din aceasta face trimitere, pe de o parte, la Ανώνυμος Εταιρία (societăți anonime), la Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (societăți în comandită pe acțiuni) și la Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (societăți cu răspundere limitată) și, pe de altă parte, se referă la caracterul tranzacționabil la bursă al părților sociale [articolul 3 alineatul (1) litera (b)], precum și la transferul liber al acestora, atunci când acestea sunt titluri reprezentative pentru răspunderea asociatului [articolul 3 alineatul (1) litera (c)] (a se vedea în acest sens hotărârea Amro Aandelen Fonds, citată anterior, punctul 8).

55 În speță, Republica Elenă nu contestă faptul că scutirea societăților maritime în discuție privește, între altele, societățile de capital menționate la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 69/335.

56 În consecință, aporturile la asemenea societăți trebuie, în principiu, să fie supuse impozitului pe capital.

57 Cu toate acestea, Directiva 69/335 prevede la articolele 8 și 9 posibilitatea de a scuti anumite categorii de societăți de capital.

58 Astfel, conform articolului 8 menționat, statele membre pot scuti aporturile privind societățile de capital care furnizează servicii publice în cazurile în care statul sau autoritățile regionale sau locale dețin cel puțin jumătate din capitalul societății,

precum și societăți de capital care urmăresc exclusiv și direct obiective culturale, caritabile, sociale sau educaționale.

59 În ceea ce privește articolul 9 menționat, acesta prevede că statele membre pot, după notificarea în timp util a Comisiei, scuti anumite categorii de societăți de capital pentru a se realiza o taxare corectă sau din considerente sociale ori pentru a face față unor situații speciale.

60 Or, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 74 din concluzii, condițiile impuse la articolele 8 și 9 din Directiva 69/335 pentru acordarea unei scutiri de la impozitul pe capital nu sunt îndeplinite în cauză. Pe de o parte, chiar dacă este posibil ca o societate maritimă sau alta să furnizeze efectiv servicii publice și să fie deținută în proporție de 50 % de stat sau de alte autorități regionale ori locale, conform ipotezei prevăzute la articolul 8, nu este mai puțin adevărat că nu există niciun indiciu în dosar că acesta ar fi cazul tuturor societăților maritime vizate prin reglementarea națională în discuție. Pe de altă parte, Republica Elenă nu a respectat procedura de notificare prevăzută la articolul 9 menționat.

61 Întrucât Directiva 69/335 nu prevede nicio altă posibilitate de scutire a unei „societăți de capital" în sensul articolului 3 alineatul (1) din această directivă, Republica Elenă nu avea, așadar, dreptul să scutească de la impozitul pe capital, astfel cum a procedat la articolul 22 alineatul (1) litera (b) din Legea 167/86, coproprietatea asupra navelor, grupările maritime și toate formele de societăți maritime.

62 Această constatare nu poate fi infirmată prin argumentul invocat în apărare de Republica Elenă, potrivit căruia scutirea de la impozitul pe capital de care beneficiază societățile maritime ar fi necesară pentru a consolida un sector nevralgic

și chiar pentru acest motiv ar fi încurajată prin Comunicarea C(2004) 43. Într-adevăr, incompatibilitatea scutirii societăților maritime cu dispozițiile Directivei 69/335 nu ar putea fi remediată prin eventuala compatibilitate a unei asemenea scutiri cu măsuri comunitare adoptate în alte domenii, precum cel al ajutoarelor de stat.

63 În aceste condiții, al treilea aspect al motivului invocat de către Comisie în susținerea acțiunii sale este întemeiat.

64 În consecință, trebuie să se constate că, prin reglementarea sa privind aplicarea unui impozit pe capital în cazul transferului sediului social sau al sediului de administrare al unei societăți, precum și scutirea de la acest impozit a coproprietății asupra navelor, a grupărilor maritime și a tuturor formelor de societăți maritime, Republica Elenă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 69/335.

Cu privire la efectele în timp ale hotărârii Curții

65 Atât Republica Elenă, cât și Regatul Spaniei solicită ca, în măsura în care Curtea ar constata încălcarea care i se impută, efectele hotărârii să fie, în mod excepțional, limitate în timp.

66 În opinia statelor membre respective, solicitările de restituire, pe care această hotărâre le-ar putea implica, ar produce un prejudiciu economic grav Republicii Elene.

67 În această privință, presupunând chiar că hotărârile emise în temeiul articolului 226 CE au aceleași efecte precum cele emise în temeiul articolului 234 CE și că, în consecință, considerații care privesc securitatea juridică ar putea face necesară limitarea efectelor lor în timp (a se vedea hotărârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Regatul Unit, C-359/97, Rec., p. I-6355, punctul 92), din moment ce condițiile stabilite prin jurisprudența Curții referitoare la articolul 234 CE ar fi îndeplinite (a se vedea în special hotărârea din 10 ianuarie 2006, Skov și Bilka, C-402/03, Rec., p. I-199, punctul 51), este suficient să se constate că, în cauză, Republica Elenă nu este întemeiată să pretindă că există un risc de repercusiuni economice grave în sensul jurisprudenței respective.

68 Într-adevăr, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 86 din concluzii, Republica Elenă nu a invocat niciun argument de natură să stabilească un asemenea risc de repercusiuni economice grave. Aceasta și-a însușit doar argumentele dezvoltate în memoriul în intervenție al Regatului Spaniei. Or, acesta din urmă s-a limitat să prezinte în mod generic prejudiciile economice care ar putea rezulta pentru statul membru vizat prin hotărârea Curții prin care se constată încălcarea imputată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

69 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Elene la plata cheltuielilor de judecată, iar aceasta a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

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

1) **Prin reglementarea privind aplicarea unui impozit pe capital în caz de transfer al sediului social sau al sediului de administrare al unei societăți, precum și scutirea de la acest impozit a coproprietății asupra navelor, a grupărilor maritime și a tuturor formelor de societăți maritime, Republica Elenă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/3037/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985.**

2) **Respinge acțiunea cu privire la restul motivelor.**

3) **Obligă Republica Elenă la plata cheltuielilor de judecată.**

Semnături