HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

18 decembrie 2007 *

În cauza C-436/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Hamburg (Germania), prin Decizia din 20 septembrie 2006, primită de Curte la 23 octombrie 2006, în procedura

**Per Grønfeldt,**

**Tatiana Grønfeldt**

împotriva

**Finanzamt Hamburg — Am Tierpark**,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans (raportor), președinte de cameră, domnii L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris și doamna C. Toader, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul D. Ruiz-Jarabo Colomer,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 27 septembrie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul și doamna Grønfeldt, de domnul A. Mutscher, consilier fiscal,

— pentru Finanzamt Hamburg — Am Tierpark, de domnul B. Fiedler, consilier,

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți,

— pentru guvernul grec, de domnul K. Georgiadis, precum și de doamnele O. Patsopoulou și I. Pouli, în calitate de agenți,

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și G. Wilms, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 56 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul și doamna Grønfeldt, pe de o parte, și Finanzamt Hamburg — Am Tierpark (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, cu privire la impozitarea în Germania a câștigului realizat din cesiunea participațiilor la două societăți de capital de drept danez.

### Cadrul juridic național

3 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, articolul 17 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), în versiunea rezultată din Legea din 24 martie 1999 (BGBl. 1999 I, p. 402), prevede printre veniturile din activități profesionale câștigul realizat din cesiunea unor părți din societăți de capital atunci când, în ultimii cinci ani, cedentul a participat, direct sau indirect, la capitalul social în mod semnificativ, respectiv cu cel puțin 10 %.

4 În temeiul articolului 17 din Legea privind impozitul pe venit, astfel cum a fost modificată prin Legea privind reducerea impozitului 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) din 23 octombrie 2000 (BGBl. 2000 I, p. 1433, denumită în continuare „EStG în noua versiune"), constituia de asemenea un venit din activități profesionale câștigul realizat din cesiunea unor părți dintr-o societate de capital atunci când, în ultimii cinci ani, cedentul a participat, direct sau indirect, la capitalul social cu cel puțin 1 %.

5 Astfel cum rezultă din normele de aplicare a articolului 17 din EStG în noua versiune, respectiv articolul 52 alineatul 1 din EStG în noua versiune și articolul 52 alineatul 34a din Legea privind impozitul pe venit, astfel cum a fost modificată prin Legea fiscală privind rotunjirea sumelor în euro (Steuer-Euroglättungsgesetz) din 19 decembrie 2000 (BGBl. 2000 I, p. 1790), cu ocazia cesiunii unor părți din societăți care nu sunt supuse în totalitate impozitului pe profit, prin urmare în special cu ocazia cesiunii unor participații deținute la o societate de capital străină, articolul 17 din EStG în noua versiune se aplica începând cu exercițiul fiscal 2001, independent de orice alte condiții. În ceea ce privește cesiunea unor părți din societăți supuse în totalitate impozitului pe profit, situație care constituie regula pentru societățile de drept german, articolul 17 din EStG în noua versiune nu se aplica decât începând cu exercițiul fiscal 2002, câștigurile din cesiunile realizate în cursul anului 2001 nefiind prin urmare impozabile decât dacă cedentul deținea o participare la capitalul social de cel puțin 10 %.

**Acțiunea principală și întrebarea preliminară**

6 Din decizia de trimitere reiese că domnul Grønfeldt participa în calitate de acționar la capitalul social a două societăți de drept danez, Navision Software A/S și WISE-house Denmark A/S, cu 2,1 % și, respectiv, 2,5 %.

7 În anul 2001, acesta a cesionat o mare parte din aceste participații. Prin aceasta, domnul Grønfeldt a realizat un câștig din cesiunea părților deținute în societatea Navision Software A/S și o pierdere moderată din cesiunea părților deținute la societatea WISEhouse Denmark A/S.

8 În extrasul privind impozitul pe venit, datat 10 aprilie 2003, Finanzamt a reținut, conform articolului 17 din EStG în noua versiune, după compensarea câștigului și a pierderii rezultate din cesiunile menționate, un câștig din cesiune de 2 012 287 DM. Contestația administrativă subsecventă formulată de soții Grønfeldt împotriva acestei impuneri a fost respinsă.

9 În aceste condiții, soții Grønfeldt au contestat respectiva impunere la instanța de trimitere.

10 În opinia acestora, impozitarea beneficiilor realizate din cesiunea participațiilor deținute la o societate de capital străină, atunci când participarea la capitalul social al acestei societăți atinge cel puțin 1 %, și impozitarea celor realizate din cesiunea participațiilor deținute la o societate de capital germană, atunci când participarea la capitalul social atinge 10 %, constituie o diferență de tratament care încalcă în special principiul liberei circulații a capitalurilor, prevăzut la articolul 56 CE.

11 Instanța de trimitere își însușește îndoielile, exprimate de Bundesfinanzhof în ordonanța VIII B 107/04 din 14 februarie 2006, cu privire la compatibilitatea articolului 17 din EStG în noua versiune cu principiul liberei circulații a capitalurilor.

12 Apreciind că soluționarea litigiului cu care este sesizat impune interpretarea dreptului comunitar, Finanzgericht Hamburg a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Este compatibil cu articolul 56 CE privind libera circulație a capitalurilor ca beneficiul obținut din cesiunea unor părți sociale la o societate de capital străină să fie imediat impozabil în anul 2001 atunci când, în ultimii cinci ani, cedentul a deținut, direct sau indirect, o participare de cel puțin 1 % la capitalul societății, în timp ce beneficiul obținut din cesiunea – în aceleași condiții – a unor părți sociale ale unei societăți de capital (germane), supusă în totalitate impozitului pe profit, nu era impozabil în anul 2001 decât în cazul unei participări semnificative de cel puțin 10 %?”

**Cu privire la întrebarea preliminară**

13 Astfel cum reiese din decizia de trimitere, în anul 2001, câștigurile din cesiunea părților din societăți de capital străine erau impozabile dacă participarea la capitalul social atingea 1 %. Pentru același an, dimpotrivă, și de altfel în condiții identice, câștigurile din cesiunea unor părți din societăți de capital naționale nu erau impozabile decât dacă această participare atingea 10 %.

14 Or, o astfel de diferență de tratament în funcție de locul de investire a capitalurilor are ca efect descurajarea unui acționar de a investi capitalul său într-o societate stabilită într-un alt stat și creează de asemenea un efect restrictiv față de societățile stabilite în alte state prin aceea că reprezintă pentru acestea un obstacol în calea colectării

capitalurilor în Germania (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 166).

15 În această privință, faptul că diferența de tratament nu a existat decât pentru o perioadă limitată este lipsit de importanță. Într-adevăr, această unică împrejurare nu împiedică diferența de tratament să producă efecte importante, cum o demonstrează de altfel faptele din acțiunea principală și, prin urmare, nici ca restricția privind circulația capitalurilor să fie reală.

16 Pentru ca o astfel de diferență de tratament să fie compatibilă cu dispozițiile Tratatului CE privind libera circulație a capitalurilor, trebuie ca aceasta să vizeze situații care nu sunt în mod obiectiv comparabile sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 167).

17 În opinia Finanzamt și a guvernului german, diferența de tratament din acțiunea principală este un element al unui regim tranzitoriu, pentru aplicarea căruia un stat membru ar trebui să dispună de o anumită marjă de manevră, având ca obiectiv să instituie, pe termen lung, compatibilitatea regimului impozitului german pe profit cu dreptul comunitar și eliminarea unor eventuale discriminări. Mai exact, pentru ca investițiile realizate în Germania și cele realizate în străinătate să fie supuse aceleiași sarcini fiscale, s-a procedat, în regimul impozitului german pe profit, la înlocuirea procedurii deducerii integrale cu procedura scutirii a 50 % din venituri.

18 Potrivit guvernului german, în ceea ce privește procedura deducerii integrale, o societate de capital era în principiu supusă unui impozit de 40 %. Profitul pe care această societate îl distribuia acționarilor săi era supus unui impozit de numai 30 %. Acționarul trebuia să achite încă o dată impozitul pe venit aferent profitului distribuit, în funcție de propriul nivel de impozitare. Cu toate acestea, acționarul putea să deducă în totalitate din propria datorie fiscală impozitul pe profit deja plătit în Germania de societatea de capital. Se evita astfel o dublă impozitare a profitului.

19 În ceea ce privește, în schimb, procedura scutirii a 50 % din venituri, potrivit aceluiași guvern, pentru exercițiile financiare ulterioare datei de 31 decembrie 2000, societatea de capital nu mai datorează impozit pe profit decât într-o cotă uniformă de 25 %, indiferent dacă aceasta distribuie sau nu către acționarii săi profitul realizat. Acționarul care primește dividende nu mai poate deduce impozitul pe profit. Cu toate acestea, acționarul nu mai este obligat să declare ca venituri din capital decât jumătate din dividendele primite, cealaltă jumătate fiind scutită de impozit. Acest regim afectează în mod asemănător impozitarea dividendelor și pe cea a câștigurilor din cesiuni.

20 Tot potrivit guvernului german, în cadrul procedurii scutirii a 50 % din venituri, impozitarea integrală a profitului unei societăți de capital nu ar fi posibilă, contrar situației procedurii deducerii integrale, în care impozitarea integrală are deja loc la nivelul societății, decât prin combinarea impozitării profitului la nivelul societății și a impozitării unei jumătăți din dividende la nivelul acționarului.

21 Această combinare, care garantează, în opinia guvernului german, o impozitare completă, ar fi perturbată dacă cota de participare la capitalul social, care determină supunerea la plata impozitului în cazul cesiunii părților sociale, ar fi rămas stabilită la 10 %, fără modificări. În acest caz, acționarul care deține o participare mai mică

de 10 % ar putea într-adevăr să o cedeze fără a plăti impozit, dacă este cazul, după ce societatea a tezaurizat, timp de mai mulți ani, profituri nedistribuite.

22 Finanzamt și guvernul german precizează în plus că noul regim aferent procedurii de scutire a 50 % din venituri a intrat în aplicare, în principiu, începând cu anul 2001 în privința societăților care distribuie profit. Cu toate acestea, în privința acționarilor, procedura deducerii integrale s-a aplicat și în anul 2001 în cazul în care câștigurile din dividende proveneau din distribuiri curente ale profitului realizat în anul 2000 de o societate rezidentă. În schimb, pentru beneficiarii de dividende străini, procedura scutirii a 50 % din venituri s-a aplicat fără etapă tranzitorie, aceștia nebeneficiind, potrivit reglementării aplicabile anterior, de procedura deducerii integrale.

23 În această privință, referitor la întrebarea dacă o diferență de tratament precum cea din acțiunea principală vizează situații care sunt în mod obiectiv comparabile, trebuie comparată situația în care se afla, în anul 2001, un acționar care deținea părți într-o societate nerezidentă cu situația în care se afla, în cursul aceluiași an, un acționar care deținea părți într-o societate rezidentă. Prin urmare, nu este relevantă, contrar celor sugerate de guvernul german, o comparație între situația în care se afla un acționar care deținea părți într-o societate nerezidentă înainte de anul 2001 și cea, pretinsă a fi mai favorabilă, în care se afla acesta începând cu același an.

24 Or, întrucât procedura scutirii a 50 % din venituri a fost introdusă, după cum însuși guvernul german a afirmat, tocmai pentru a elimina eventuale discriminări între investițiile în societăți rezidente și investițiile în societăți nerezidente, pare de

necontestat că acționarii celor două categorii de societăți se găsesc, în ceea ce privește aplicarea unui prag de impozitate într-un context precum cel din acțiunea principală, într-o situație în mod obiectiv comparabilă.

25 Prin urmare, trebuie analizat dacă o diferență de tratament precum cea din acțiunea principală este justificată printr-un motiv imperativ de interes general.

26 În ceea ce privește, în primul rând, argumentul referitor la necesitatea de a garanta o impozitare integrală, trebuie constatat că acesta se aseamănă cu un argument întemeiat pe coerența sistemului fiscal.

27 Or, astfel cum arată și Bundesfinanzhof în Ordonanța VIII B 107/04, la care face referire instanța de trimitere, o diferență de tratament precum cea din acțiunea principală nu pare justificată de necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal, în condițiile în care nu există, pentru un acționar precum domnul Grønfeldt, o legătură directă între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 42, și Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții, C-292/04, Rep., p. I-1835, punctul 26).

28 Pe de altă parte, argumentul impozitării integrale permite, cu siguranță, înțelegerea motivului pentru care noul regim aferent procedurii scutirii a 50 % din venituri nu a fost introdus decât în anul 2002 pentru acționarii care dețineau părți dintr-o societate rezidentă. Într-adevăr, întrucât acest tip de societate era încă supusă pentru anul 2000 impozitului pe profit în cadrul procedurii anterioare a deducerii integrale, a avut loc o „impozitare integrală" precum aceea avută în vedere de guvernul german, în ceea ce privește dividendele distribuite în anul 2001. Cu toate acestea, același argument nu ar putea fi considerat relevant pentru a explica felul în care un acționar

care deținea părți într-o societate nerezidentă a fost tratat în cursul anului 2001. În această situație, „impozitarea integrală”, astfel cum a fost avută în vedere de guvernul german, nu poate în niciun caz să fie realizată în condițiile în care profitul societății nerezidente este impozitat într-un alt stat membru.

29 Această interpretare nu este afectată de împrejurarea, la care face referire guvernul german, că acționarul respectiv ar putea să își cedeze participația după ce societatea a tezaurizat timp de mai mulți ani profituri nedistribuite. Într-adevăr, indiferent dacă profiturile sunt sau nu tezaurizate, este imposibil, în cazul unui acționar precum domnul Grønfeldt, să se ajungă la „impozitarea integrală”, astfel cum a fost avută în vedere de guvernul german.

30 Prin urmare, din dosarul prezentat Curții nu reiese că, pentru a garanta această „impozitare integrală”, era necesară decizia de a lua drept criteriu, în anul 2001, deținerea a 1 % din capitalul social al unei societăți nerezidente, iar nu 10 % din aceeași participare pentru a stabili pragul de impozitare a câștigurilor realizate de un acționar.

31 Din cele ce precedă rezultă că nu se poate considera că o diferență de tratament precum cea din acțiunea principală este justificată prin necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal.

32 În ceea ce privește, în al doilea rând, argumentul potrivit căruia un stat membru care are ca obiectiv să instituie, pe termen lung, compatibilitatea regimului impozitului național pe profit cu dreptul comunitar și eliminarea unor eventuale discriminări trebuie să dispună de o anumită marjă de manevră în punerea în aplicare a unui regim tranzitoriu, trebuie amintit că această marjă de manevră are totdeauna ca

limite respectarea libertăților fundamentale și, în ceea ce privește mai ales acțiunea principală, pe cea a liberei circulații a capitalurilor.

33 Or, chiar dacă un regim tranzitoriu precum cel din acțiunea principală poate fi înțeles, în ceea ce privește impozitarea beneficiilor realizate cu ocazia cesiunii participațiilor la societăți rezidente, prin preocuparea legitimă de a asigura o tranziție fără crize de la regimul anterior către noul regim, o astfel de împrejurare nu permite, prin ea însăși, să se justifice o diferență de tratament precum cea din acțiunea principală în defavoarea impozitării beneficiilor realizate cu ocazia cesiunii participațiilor deținute la societăți nerezidente.

34 Prin urmare, din dosarul prezentat Curții reiese că o diferență de tratament precum cea din acțiunea principală nu este justificată printr-un motiv imperativ de interes general.

35 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru, precum cea din acțiunea principală, prin care beneficiul obținut din cesiunea unor părți sociale la o societate de capital stabilită într-un alt stat membru este imediat impozabil în anul 2001 atunci când, în ultimii cinci ani, cedentul a deținut, direct sau indirect, o participare de cel puțin 1 % la capitalul societății, în timp ce beneficiul obținut din cesiunea – în aceleași condiții – a unor părți sociale ale unei societăți de capital stabilite în primul stat membru, supusă în totalitate impozitului pe profit, nu era impozabil în anul 2001 decât în cazul unei participări semnificative de cel puțin 10 %.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

36 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 doua) declară:

**Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru, precum cea din acțiunea principală, prin care beneficiul obținut din cesiunea unor părți sociale la o societate de capital stabilită într-un alt stat membru este imediat impozabil în anul 2001 atunci când, în ultimii cinci ani, cedentul a deținut, direct sau indirect, o participare de cel puțin 1 % la capitalul societății, în timp ce beneficiul obținut din cesiunea – în aceleași condiții – a părților sociale ale unei societăți de capital stabilite în primul stat membru, supusă în totalitate impozitului pe profit, nu era impozabil în anul 2001 decât în cazul unei participări semnificative de cel puțin 10 %.**

Semnături