CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
M. POIARES MADURO
prezentate la 21 iunie 2007 [1]

1. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Camera fiscală independentă, biroul din Linz, Austria), a adresat două întrebări preliminare cu privire la interpretarea Directivei 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului [2], astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75). Acțiunea principală privește o societate comercială care și-a transferat sediul de administrare dintr-un stat membru care nu aplica impozitul pe capital într-un stat membru care aplica acest tip de impozit. Instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să stabilească dacă directiva permite statului membru de destinație să trateze transferul drept o operațiune care poate avea drept consecință aplicarea unui impozit pe capital. Curtea s-a pronunțat de curând cu privire la o problemă aproape identică în cauza Comisia/Grecia [3].

I — Situația de fapt și cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare

2. La 9 septembrie 1999, o societate a cărei constituire fusese declarată la 28 iulie 1999 a fost înscrisă în registrul firmelor al Republicii Austria sub numele „Bausoftware GmbH". Singura asociată a acesteia era societatea pe acțiuni Nemetschek AG, al cărei sediu se afla în München (Germania). Sediul de administrare al Bausoftware GmbH se afla în Germania, stat care nu aplică impozitul pe capital pe teritoriul său.

3. La 16 septembrie 1999, Nemetschek AG a efectuat un aport de 102 milioane ATS la capitalul societății Bausoftware GmbH. Prin contractul de aport încheiat la 22 septembrie 1999, Bausoftware GmbH a achiziționat întreprinderea individuală neînregistrată „Ing. Auer «Die Bausoftware»", stabilită în Mondsee (Austria).

4. Transferul a fost hotărât în cursul Adunării generale a Bausoftware GmbH

1 — Limba originală: portugheza.

2 — JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9 (denumită în continuare și „directiva"). Aceasta a fost modificată ultima dată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 de adaptare a anumitor directive în domeniul fiscalității, ca urmare a aderării Bulgariei și României (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126).

3 — Hotărârea din 7 iunie 2007 (C-178/05, Rep., p. I-4185). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în această cauză, punctele 34-52.

din 22 septembrie 1999. La aceeași adunare, domnul Auer, care avea reședința în Austria, a fost numit cogerant și a fost luată o decizie cu privire la dreptul special de administrare al acestuia. În final, Bausoftware GmbH a fost redenumită „Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH".

5. În temeiul articolului 2 alineatul (5) din legea austriacă privind impozitul pe circulația capitalurilor (Kapitalverkehrsteuer gesetz) [4], transferul sediului de administrare al unei societăți străine în Austria este supus impozitului pe capital atunci când, prin acest transfer, această societate devine o societate de capital austriacă.

6. Prin Decizia din 6 iunie 2005, administrația fiscală austriacă, după un control efectuat de Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, a obligat societatea Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH (denumită în continuare „apelanta") la plata unui impozit pe capital în valoare de 104 680,20 euro, adică 1 % din valoarea acțiunilor emise de societate.

7. Apelanta a formulat apel împotriva acestei decizii în fața Unabhängiger Finanzsenat. Cu titlu preliminar, acesta a înaintat Curții următoarele întrebări:

„1) În cazul în care sediul de administrare al unei societăți, asociații sau persoane juridice este transferat dintr-un stat membru care a eliminat impozitul pe capital înainte de constituirea acestei entități într-un alt stat membru, care aplică impozitul pe capital la aceeași dată, faptul că primul stat membru a renunțat la aplicarea impozitului pe capital, desființându-i temeiul juridic național, se opune calificării acestei societăți, asociații sau persoane juridice drept societate de capital «în scopul aplicării impozitului pe aportul de capital [a se citi: impozitului pe capital]» în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335 […], astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303 […] și al articolului 4 alineatul (3) litera (b) din aceeași directivă?

2) Articolul 7 alineatul (2) din Directiva 69/335 […], astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303 […], interzice statului membru în care o societate de capital își transferă sediul de administrare să supună impozitului pe capital, cu ocazia acestui transfer, operațiunile descrise la articolul 4 alineatul (1) literele (a) și (g) din aceeași directivă atunci când aceste operațiuni au loc în cursul unei perioade în care societatea de capital își avea sediul de administrare într-un stat membru care renunțase, înainte de constituirea acestei societăți, la aplicarea impozitului pe capital, desființându-i temeiul juridic național?"

4 — BGBl. 629/1994.

II — Apreciere

8. Statele membre care aplică un impozit indirect pe majorarea de capital sunt obligate să se conformeze regimului comun instituit prin Directiva 69/335. În ceea ce privește prezenta cauză, acest regim poate fi descris după cum urmează.

9. Articolul 2 din directivă precizează locul impozitării. Potrivit articolului 2 alineatul (1), „[t]ranzacțiile la care se aplică taxa pe majorarea capitalului [a se citi: impozitul pe capital] se taxează numai în statele membre pe al căror teritoriu este situat sediul de administrare al unei societăți de capital în momentul derulării acestor tranzacții".

10. Sensul expresiei „societate de capital" este prezentat la articolul 3. Articolul 3 alineatul (1) litera (a) stabilește, pentru fiecare stat membru, tipurile de societăți care trebuie considerate societăți de capital. Acesta prevede, de exemplu, că societățile de drept austriac numite „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" sunt considerate societăți de capital în scopul aplicării directivei. În plus, articolul 3 alineatul (1) identifică alte două categorii de societăți de capital. În temeiul articolului 3 alineatul (1) litera (b), de exemplu, o societate de capital poate fi reprezentată de o societate ale cărei acțiuni de capital sau active pot fi tranzacționate la o bursă de valori. În final, articolul 3 alineatul (2) prevede că, în principiu, orice altă societate cu scop lucrativ trebuie considerată societate de capital. Cu toate acestea, „un stat membru are dreptul să nu o considere ca atare în ceea ce privește aplicarea impozitului pe aportul de capital [a se citi: impozitului pe capital]".

11. Este posibil ca o societate comercială constituită conform dreptului unui stat membru să aibă sediul de administrare într-un alt stat membru. Dacă această societate comercială se încadrează la articolul 3 alineatul (1), cele două state membre trebuie să o considere societate de capital în scopul aplicării directivei. În schimb, în ipoteza în care societatea comercială se încadrează în articolul 3 alineatul (2), se poate produce o discordanță dacă un stat membru o consideră societate de capital, iar celălalt nu. Prin urmare, se poate întâmpla ca o societate să fie constituită potrivit dreptului unui stat membru, în temeiul căruia aceasta este considerată societate de capital, dar să nu fie tratată ca atare deoarece sediul de administrare al acesteia se află într-un stat membru care nu o consideră societate de capital.

12. Articolul 4 alineatul (1) din directivă enumeră diverse operațiuni care sunt supuse

impozitului pe capital. Printre acestea figurează înființarea unei societăți de capital. De asemenea, articolul 4 alineatul (1) litera (g) include „mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare al unei societăți comerciale […] care este luată în evidență în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplicării impozitului pe aportul de capital [a se citi: impozitului pe capital], drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru". Cu alte cuvinte, articolul 4 alineatul (1) litera (g) este aplicabil atunci când o societate comercială are sediul de administrare într-un stat membru care nu o consideră societate de capital și decide să își transfere sediul de administrare într-un alt stat membru, care o consideră societate de capital. Statul membru de destinație trebuie să trateze acest transfer în același mod în care ar trata înființarea unei societăți de capital pe teritoriul său. În fapt, în ceea ce privește transferul sediului de administrare al unei societăți dintr-un stat membru în altul, articolul 4 alineatul (1) litera (g) are în vedere discordanța care poate rezulta din articolul 3 alineatul (2).

13. Directiva instituie astfel un regim comun de aplicare a impozitului pe capital. Totuși, acest aspect nu înseamnă că directiva obligă statele membre să aplice acest impozit. Cea mai mare parte a statelor membre, precum Republica Federală Germania, au abrogat impozitul aplicat majorării de capital. Articolul 7 alineatul (2) permite statelor membre să facă acest lucru. Într-adevăr, preambulul Directivei 85/303, care a modificat Directiva 69/335, prevede că „efectele economice ale taxei pe majorarea de capital [a se citi: impozitului de capital] afectează în mod negativ regruparea și dezvoltarea întreprinderilor" și că cea mai bună soluție pentru a stimula investițiile „ar fi eliminarea taxei pe majorarea de capital [a se citi: impozitului pe capital]", dar că „pierderile de venituri ce ar rezulta din aplicarea unei astfel de măsuri sunt inacceptabile pentru anumite state membre". În consecință, anumite state membre continuă să perceapă un impozit pe capital, conformându-se regimului comun instituit prin Directiva 69/335, în timp ce altele au ales să renunțe în totalitate la acesta [5].

14. Din decizia de trimitere reiese în mod clar că societatea în cauză în acțiunea principală se încadrează la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din directivă. Prin urmare, întrebarea instanței de trimitere este, în esență, următoarea: „Articolul 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303, se aplică transferului dintr-un stat membru în altul al sediului de administrare al unei societăți considerate, în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă, societate de capital în scopul aplicării unui impozit pe capital, în cazul în care primul stat membru a scutit toate operațiunile de la plata impozitului pe capital, prin aplicarea articolului 7 alineatul (2) din directivă?"

5 — Grecia, Spania, Cipru, Luxemburg, Austria, Polonia și Portugalia sunt singurele state care continuă să aplice un impozit pe capital. A se vedea Comunicatul de presă IP/06/1673 al Comisiei din 4 decembrie 2006.

15. La această întrebare, directiva nu permite decât un răspuns negativ. Noțiunea „societate de capital”, astfel cum apare la articolul 4 alineatul (1) litera (g) din directivă, este definită la articolul 3. Articolul 3 alineatul (1) dă o definiție completă a ceea ce constituie o „societate de capital”. Articolul 7 alineatul (2) permite statelor membre să scutească de la plata impozitului pe capital societățile care corespund acestei definiții. Totuși, astfel cum a precizat Curtea în Hotărârea Comisia/Grecia [6], faptul că un stat membru a ales să nu aplice un impozit pe capital nu are importanță în vederea stabilirii faptului dacă o societate care dispune de un sediu de administrare în acest stat membru este o „societate de capital” în sensul articolului 3 alineatul (1) din directivă [7]. O societate de capital poate așadar să se regăsească în situația fericită de a fi scutită de la plata impozitului pe capital, însă fără a înceta să reprezinte o societate de capital.

16. Cu toate acestea, analiza problemei cu care se confruntă instanța națională nu ar trebui să se oprească aici. Trebuie de asemenea să se abordeze preocupările exprimate de guvernul austriac în materie de evaziune fiscală.

17. Directiva nu conține dispoziții speciale care să vizeze în mod expres prevenirea evaziunii fiscale. Cu toate acestea, conform articolului 2 alineatul (1), tranzacțiile cărora li se aplică impozitul pe capital pot fi taxate doar în statele membre pe al căror teritoriu este situat sediul de administrare al societății de capital. Această dispoziție trebuie citită în lumina interdicției de a abuza de dreptul comunitar, care apare în jurisprudența Curții drept un principiu de interpretare [8]. Astfel cum a precizat Curtea în Hotărârea Halifax și alții, „aplicarea reglementării comunitare nu poate fi extinsă până la acoperirea practicilor abuzive ale operatorilor economici, și anume operațiunile care nu sunt realizate în cadrul tranzacțiilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prevăzute de dreptul comunitar” [9].

18. Astfel, în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas [10], care privește dispozițiile Tratatului CE în materie de drept de stabilire, Curtea a făcut o distincție între exercitarea legitimă a dreptului de stabilire și exercitarea acestuia exclusiv în scopul de a profita de un regim fiscal mai favorabil într-un alt stat membru. Curtea a arătat că libertatea de stabilire înseamnă a permite unui cetățean comunitar să participe, în mod stabil și continuu, la viața economică a unui

6 — Cauza C-178/05, citată la nota de subsol 3.

7 — A se vedea în acest sens punctele 29-31 din hotărâre. A se vedea de asemenea, prin analogie, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Senior Engineering Investments (C-494/03, Rec., p. I-525, punctul 43).

8 — A se vedea punctele 64 și 71 din Concluziile noastre prezentate în cauza Halifax și alții (Hotărârea din 21 februarie 2006, C-255/02, Rec., p. I-1609).

9 — Punctul 69 din hotărâre. A se vedea de asemenea punctul 57 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Kofoed (Hotărârea din 18 iulie 2007, C-321/05, Rep., p. I-5795).

10 — Hotărârea din 12 septembrie 2006 (C-196/04, Rec., p. I-7995).

stat membru diferit de statul de origine al acestuia [11]. Noțiunea de stabilire în sensul articolului 43 CE presupune, în consecință, o implantare reală în statul membru gazdă și exercitarea unei activități economice efective în același stat, însă exclude „aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică” [12]. Prin urmare, cetățenii unui stat membru nu pot încerca, prevalându-se de facilitățile create în temeiul tratatului, să se sustragă în mod abuziv de la aplicarea legislației naționale a acestora [13].

19. Același principiu poate fi aplicat cu privire la directivă. Obiectivul articolului 2 din aceasta este acela de a garanta că o operațiune care poate fi supusă la plata impozitului pe capital nu va fi impozabilă decât într-un singur stat membru. Totuși, societățile nu pot, prevalându-se de această dispoziție, să încerce să se sustragă în mod abuziv de la aplicarea legislației naționale a acestora. Noțiunea „sediu de administrare” din cuprinsul articolului 2 alineatul (1) trebuie așadar să se interpreteze astfel încât să excludă aranjamentele artificiale create cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal [14].

20. Cu toate acestea, este de competența instanței naționale să verifice dacă elementele obiective constitutive ale unei practici abuzive sunt întrunite în acțiunea principală [15].

11 — *Idem*, punctul 53. A se vedea de asemenea Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard (C-55/94, Rec., p. I-4165 punctul 25).

12 — Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 10, punctul 55.

13 — Idem, punctul 35. A se vedea de asemenea noțiunea „neutralitate dublă”, pe care o evocam la punctul 67 din Concluziile noastre prezentate în cauza Marks & Spencer (Hotărârea din 13 decembrie 2005, C-446/03, Rec., p. I-10837).

14 — A se vedea, prin analogie, Hotărârea din 14 decembrie 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec., p. I-11569) Hotărârea din 6 aprilie 2006, Agip Petroli (C-456/04, Rec., p. I-3395 punctul 22), și Hotărârea Halifax și alții, citată la nota de subsol 8, punctele 82 și 86.

15 — Hotărârea Agip Petroli, citată la nota de subsol 14, punctele 21 și 24, și Hotărârea Halifax și alții, citată la nota de subsol 8, punctul 86.

III — Concluzie

21. Având în vedere considerațiile precedente, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Unabhängiger Finanzsenat după cum urmează:

„Articolul 4 alineatul (1) litera (g) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985, nu se aplică transferului dintr-un stat membru în altul al sediului de administrare al unei societăți comerciale care reprezintă o societate de capital în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (a) din directivă. Nu are nicio importanță, în această privință, dacă primul stat membru a scutit sau nu a scutit toate operațiunile de la plata impozitului pe capital, în temeiul articolului 7 alineatul (2) din directivă.

Noțiunea «sediu de administrare» din cuprinsul articolului 2 alineatul (1) din directivă, considerată în lumina interdicției de a abuza de dreptul comunitar, nu se aplică aranjamentelor artificiale create cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal. Este de competența instanței naționale să verifice dacă elementele obiective constitutive ale unei practici abuzive sunt întrunite în acțiunea principală."