ORDONANŢA CURŢII (Camera a patra)

10 mai 2007 *

În cauza C-102/05,

având ca obiect o cerere de pronunţare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Regeringsrätten (Suedia), prin decizia din 13 octombrie 2004, primită de Curte la 28 februarie 2005, în procedura

**Skatteverket**

împotriva

**A şi B,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), preşedinte de cameră, domnul E. Juhász, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii G. Arestis şi T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: suedeza.

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

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 articolelor 56 CE-58 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skatteverket (administrația fiscală suedeză), pe de o parte, și A și B (denumiți în continuare împreună „reclamanții"), acționari și lucrători salariați ai societății de drept suedez X, pe de altă parte, având ca obiect problema dacă, în cadrul impozitării dividendelor distribuite de această societate, salariile angajaților sucursalei rusești a societății Y, filială suedeză a societății X, pot sau nu să fie incluse în baza de impunere în vederea aplicării reglementărilor suedeze referitoare la „regula salarială" „löneregeln".

## Legislația națională

3 Prezenta cauză privește regimul fiscal suedez aplicabil dividendelor distribuite de societățile comerciale suedeze cu acționariat concentrat („fåmansföretag").

4 Acestea sunt mici societăți pe acțiuni, în cadrul cărora mai mult de 50 % din părțile sociale sau din acțiuni sunt deținute de mai puțin de cinci persoane fizice, care exercită astfel o influență decisivă asupra gestiunii acestor societăți. Potrivit articolului 3 din capitolul 57 din legea suedeză privind impozitul pe venit (inkomstskattelagen, SFS 1999, nr. 1229, denumită în continuare „legea"), în cazul în care mai mulți acționari ai unei societăți desfășoară o activitate salariată în cadrul acesteia, se consideră că acționarii respectivi reprezintă o singură persoană, ceea ce permite calificarea acestei societăți drept societate cu acționariat concentrat, în pofida numărului său mare de acționari.

5 În Suedia, sarcina fiscală aferentă veniturilor obținute din muncă este mai mare decât cea aferentă veniturilor din capital. Pentru a descuraja acționarii unei societăți cu acționariat concentrat, care sunt în același timp salariați ai acestei societăți, să transforme veniturile obținute din muncă în venituri din capital, legea prevede că dividendele distribuite de societatea respectivă sunt impozitate ca venituri din capital la nivelul unui randament forfetar, denumit în mod obișnuit „cuantum limită", care ar trebui să corespundă randamentului normal aferent capitalului investit în această societate. Suma ce excedează cuantumului acestor dividende prin raportare la cuantumul limită este impozitată ca venituri obținute din muncă.

6 Randamentul forfetar menționat se calculează prin aplicarea unui anumit procentaj la o bază de impunere care include în principal capitalul pe care acționarul l-a investit în societatea cu acționariat concentrat.

7 Potrivit regulii salariale prevăzute la articolul 12 din capitolul 43 din lege, baza de impunere poate, de asemenea, să includă o sumă corespunzătoare unei fracțiuni din salariile plătite angajaților societății, inclusiv celor încadrați în filialele și sucursalele acesteia. Însă, în temeiul prevederii menționate, aceste salarii pot fi luate în considerare în acest scop numai dacă intră în baza de calcul al cotizațiilor sociale sau al impozitului pe salarii în conformitate cu legislația suedeză.

8 După aderarea Regatului Suediei la Uniunea Europeană, potrivit informațiilor furnizate de guvernul suedez, aplicarea regulii salariale a fost totuși extinsă și la salariile plătite lucrătorilor societăților cu acționariat concentrat care sunt angajați în alt stat membru.

## Acțiunea principală și întrebările preliminare

9 X, societate pe acțiuni suedeză, este o societate de consultanță deținută de mai mulți acționari, printre care și reclamanții, care desfășoară o activitate salariată în cadrul acesteia. Deși, pe parcursul perioadei avute în vedere, numărul acționarilor acesteia a fost relativ ridicat (în total 78), societatea X a fost în mod constant calificată drept „societate cu acționariat concentrat" în sensul articolului 3 din capitolul 57 din lege.

10 În anul 1991, când a devenit operațională, societatea X a reluat o activitate care, anterior, fusese desfășurată sub o altă formă în Suedia, precum și de o sucursală rusească. În anul 1997, această activitate a fost preluată de Y, societate pe acțiuni suedeză, filială a societății X. În același timp, societatea Y a deschis o altă sucursală în Rusia. Prima sucursală a fost lichidată în 2000.

11 Fiecare reclamant deține câte 1,7 % din acțiunile societății X. A a devenit acționar al societății X în 1991, iar B în 1996.

12 Reclamanții au solicitat Skatterättsnämnden (comisie de drept fiscal) un aviz prealabil în legătură cu problema dacă, la calcularea impozitului pe dividendele distribuite de societatea X, ar putea lua în considerare, pentru aplicarea regulii salariale, salariile plătite angajaților sucursalei rusești a societății Y, în pofida faptului că aceste salarii nu intră în baza de calcul al cotizațiilor sociale datorate în Suedia sau al impozitului pe salarii suedez.

13 Prin avizul notificat părților interesate la 19 februarie 2003, Skatterättsnämnden a dat un răspuns afirmativ la această întrebare. Considerând că articolul 43 CE nu putea fi invocat în speță, întrucât nu privește sediile aflate în țări terțe, aceasta a apreciat că legislația națională în litigiu trebuia analizată prin raportare la articolul 56 alineatul (1) CE.

14 În această privință, Skatterättsnämnden a apreciat că prevederile Tratatului CE referitoare la libera circulație a capitalurilor se opun, într-o situație precum aceea în care se află reclamanții, ca dividendele încasate de către aceștia din urmă de la societatea X să facă obiectul unei impozitări mai puțin favorabile pentru motivul că filiala societății X își desfășoară activitatea în Rusia, iar nu în Suedia.

15 În fapt, regula salarială ar data din 1994, astfel încât nu ar putea fi considerată o restricție existentă la 31 decembrie 1993, în sensul articolului 57 alineatul (1) CE. În plus, diferența de tratament produsă de această regulă nu ar fi justificată de obiectivul de garantare a eficacității controalelor fiscale, având în vedere existența, în cadrul convenției fiscale încheiate între Regatul Suediei și Federația Rusă, a unei prevederi referitoare la schimbul de informații între autoritățile fiscale respective.

16 Cu toate acestea, unul dintre membrii care compun Skatterättsnämnden a apreciat că regula salarială trebuia analizată prin raportare la articolul 43 CE, iar nu la prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor. În fapt, această regulă ar fi de natură să restrângă exercitarea unei activități economice, iar nu circulația capitalurilor. Totuși, întrucât articolul 43 CE nu este aplicabil situațiilor în care sunt implicate țări terțe, regula nu ar constitui o restricție interzisă de acest articol.

17 Riksskatteverket (administrația contribuțiilor) a contestat la Regeringsrätten avizul emis de Skatterättsnämnden.

18 În aceste condiții, Regeringsrätten a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele două întrebări preliminare:

„1) Prevederile [tratatului] referitoare la libera circulație a capitalurilor între state membre și țări terțe se opun, într-o situație precum cea de față, ca dividendele pe care [reclamanții] le percep de la societatea X să facă obiectul unei impozitări mai puțin favorabile pentru faptul că societatea Y, filiala societății X, își desfășoară activitatea în Rusia, iar nu în Suedia?

2) Este relevant, în această privință, faptul că [reclamanții] au dobândit participația lor la societatea X înainte sau după începerea ori modificarea activității în Rusia?"

## Cu privire la întrebările preliminare

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

20 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o măsură națională care, în cadrul impozitării dividendelor ca venituri din capital în limita unui randament forfetar calculat prin aplicarea unui procentaj determinat la o bază de impunere ce cuprinde, pe lângă capitalul investit de către acționar, o fracțiune din salariile plătite lucrătorilor societății care distribuie dividendele, nu permite luarea în considerare a salariilor lucrătorilor angajați într-o țară terță, în cadrul unei sucursale a acestei societăți sau de o filială a acesteia din urmă, este compatibilă cu prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor.

21 Astfel cum a apreciat și unul dintre membrii care compun Skatterättsnämnden (a se vedea punctul 16 din prezenta ordonanță), guvernul olandez și Comisia Comunităților Europene susțin că prevederea națională din acțiunea principală nu poate fi analizată decât prin raportare la libertatea de stabilire, iar nu la libera circulație a capitalurilor. Acestea susțin, în esență, că prevederea respectivă afectează stabilirea unei sucursale într-o țară terță și că, în consecință, intră în mod exclusiv în sfera de aplicare materială a libertății de stabilire.

22 Având în vedere că, în urma analizării situației din acțiunea principală în lumina prevederilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire, ar putea rezulta că este inutilă analizarea separată a acestei situații în lumina prevederilor referitoare la libera circulație a capitalurilor, se impune să se examineze mai întâi dacă această situație intră în sfera libertății de stabilire.

23 În această privință, trebuie reamintit că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, libertatea de stabilire, pe care articolul 43 CE o recunoaște resortisanților comunitari, cuprinde, potrivit articolului 48 CE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în special hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35, hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29, și hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 41).

24 Conform, de asemenea, unei jurisprudențe consacrate, deși, potrivit modului de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (a se vedea în special hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21, Marks & Spencer, citată anterior, punctul 31, precum și hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 42).

25 Astfel cum au subliniat guvernul olandez și Comisia, o măsură națională precum cea din acțiunea principală, care interzice, în vederea aplicării regulii salariale, luarea în considerare a remunerațiilor plătite angajaților unei sucursale stabilite într-o țară terță, are ca efect principal să descurajeze înființarea de către o societate comercială suedeză a unei sucursale într-o țară terță, având în vedere că o astfel de înființare ar fi de natură să îi pună pe acționarii acestei societăți într-o poziție mai puțin favorabilă din punct de vedere fiscal decât cea în care s-ar afla dacă sucursala ar fi situată în Suedia sau într-un alt stat membru.

26 Prin descurajarea înființării de sucursale în afara Uniunii Europene, măsura din acțiunea principală afectează în principal libertatea de stabilire și, în consecință, intră numai în sfera materială de aplicare a prevederilor tratatului referitoare la această libertate.

27 Presupunând că o asemenea măsură națională ar avea, astfel cum susțin reclamantele din acțiunea principală, efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar trebui considerate consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză a măsurii menționate în raport cu prevederile articolelor 56 CE-58 CE (a se vedea în acest sens hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 33, hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 48 și 49, precum și hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 34).

28 În consecință, nu este necesară analizarea măsurii naționale din acțiunea principală prin raportare la prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor.

29 În ceea ce privește capitolul din tratat referitor la libertatea de stabilire, acesta nu cuprinde nicio prevedere care să extindă sfera de aplicare a reglementărilor din acest capitol la situațiile privind stabilirea într-o țară terță a unei societăți dintr-un stat membru. Prin urmare, articolul 43 CE și următoarele nu pot fi invocate într-o situație precum cea din acțiunea principală.

30 Față de cele expuse mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că o măsură națională care, în cadrul impozitării dividendelor ca venituri din capital în limita unui randament forfetar calculat prin aplicarea unui procentaj determinat la o bază de impunere ce cuprinde, pe lângă capitalul investit de către acționar, o fracțiune din salariile plătite lucrătorilor societății care distribuie dividendele, nu

permite luarea în considerare a salariilor lucrătorilor angajați într-o țară terță, în cadrul unei sucursale a acestei societăți sau de o filială a acesteia din urmă, afectează în principal exercitarea libertății de stabilire în sensul articolului 43 CE și al următoarelor. Aceste din urmă prevederi nu pot fi invocate într-o situație care privește stabilirea într-o țară terță a unei societăți dintr-un stat membru.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

31 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 patra) declară:

**O măsură națională care, în cadrul impozitării dividendelor ca venituri din capital în limita unui randament forfetar calculat prin aplicarea unui procentaj determinat la o bază de impunere ce cuprinde, pe lângă capitalul investit de către acționar, o fracțiune din salariile plătite lucrătorilor societății care distribuie dividendele, nu permite luarea în considerare a salariilor lucrătorilor angajați într-o țară terță, în cadrul unei sucursale a acestei societăți sau de o filială a acesteia din urmă, afectează în principal exercitarea libertății de stabilire în sensul articolului 43 CE și al următoarelor. Aceste din urmă prevederi nu pot fi invocate într-o situație care privește stabilirea într-o țară terță a unei societăți dintr-un stat membru.**

Semnături