HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

16 iunie 2011 *

În cauza C-212/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polonia), prin decizia din 15 martie 2010, primită de Curte la 3 mai 2010, în procedura

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, domnul K. Schiemann, doamnele C. Toader și A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

* Limba de procedură: polona.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 aprilie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Logstor ROR Polska sp. z o.o., de domnii T. Konik și K. Gil, doradcy podatkowi;

— pentru Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, de domnul G. Pasterczyk, în calitate de agent;

— pentru guvernul polonez, de domnul M. Szpunar, precum și de doamnele A. Kramarczyk și A. Kraińska, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de doamnele M. Afonso și K. Herrmann, 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 4 alineatul (2) 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), 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").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Logstor ROR Polska sp. z o.o. (denumită în continuare „Logstor ROR Polska"), cu sediul în Zabrze (Polonia), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (directorul Direcției fiscale din Katowice), pe de altă parte, privind plata unui impozit denumit „impozit pe actele de drept civil", solicitată ca urmare a unei modificări a contractului de societate al Logstor ROR Polska prin împrumuturi care au fost acordate acesteia din urmă de asociatul propriu.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit primului său considerent, Directiva 69/335 urmărește promovarea liberei circulații a capitalurilor, considerată drept libertate fundamentală esențială pentru crearea unei piețe interne. În acest scop, astfel cum reiese din considerentele al șaselea-al optulea, directiva urmărește armonizarea impozitului căruia îi sunt supuse

aporturile la capitalul societăților în Uniunea Europeană prin instituirea unui impozit unic aplicat majorărilor de capital care să nu poată fi prelevat decât o singură dată în cadrul pieței comune și prin eliminarea tuturor celorlalte impozite indirecte având aceleași caracteristici ca și acest impozit unic.

4 În acest scop, articolele 1-9 din directiva menționată prevedeau aplicarea unui impozit armonizat pe aporturile la capitalul societăților de capital, denumit în continuare „impozit pe capital".

5 Potrivit articolului 4 alineatul (1) din Directiva 69/335:

„Taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se aplică următoarelor tranzacții:

[…]

(c) o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel;

(d) o creștere a activelor unei societăți de capital prin aportul de active de orice fel, realizată nu prin intermediul acțiunilor de capital sau active, ci prin intermediul drepturilor similare drepturilor membrilor, cum ar fi drepturile de vot, o cotă de profit sau o cotă din surplusul de după lichidare;

[…]"

6 Potrivit articolului 4 alineatul (2) din aceeași directivă:

„În măsura în care, la 1 iulie 1984, erau impozitate cu o cotă de 1%, următoarele tranzacții pot face în continuare obiectul [impozitului pe capital]:

[…]

(c) un împrumut contractat de o societate de capital, dacă creditorul are dreptul la un procent din profiturile societății;

(d) un împrumut contractat de o societate de capital de la un membru sau soția sau copilul unui membru sau un împrumut contractat de la o parte terță, dacă este garantat de un membru, cu condiția ca astfel de împrumuturi să aibă aceeași funcție ca și creșterea de capital.

[…]"

7 Potrivit articolului 7 alineatele (1) și (2) din Directiva 69/335:

„(1) Statele membre scutesc de plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tranzacțiile, altele decât cele menționate la articolul 9, care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau impozitate cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50%.

Scutirea se face în condițiile aplicabile la data respectivă, pentru acordarea unei scutiri sau, după caz, pentru impozitarea cu o cotă mai mică sau egală cu 0,50%.

[…]

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

8 Al doilea și al treilea considerent ale Directivei 85/303, care a definitivat textul Directivei 69/335, în vigoare la data situației de fapt din acțiunea principală, prevedeau:

„întrucât efectele economice ale taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] afectează în mod negativ regruparea și dezvoltarea întreprinderilor; întrucât aceste efecte sunt dăunătoare în special în actuala situație economică în care stimularea investițiilor trebuie să fie o prioritate absolută;

întrucât cea mai bună soluție în vederea atingerii acestor obiective ar fi eliminarea taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»]; întrucât, cu toate acestea, pierderile de venituri ce ar rezulta din aplicarea unei astfel de măsuri sunt inacceptabile pentru anumite state membre; întrucât, în consecință, statele membre trebuie să aibă posibilitatea de a scuti de la plata sau de a impune plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tuturor tranzacțiilor sau unor părți din tranzacții care intră în domeniul său de aplicare, înțelegându-se că, pe teritoriul aceluiași stat membru, se aplică o cotă unică de impozitare."

9 Directiva 69/335 a fost abrogată începând cu 1 ianuarie 2009 prin articolul 16 din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11).

Dreptul național

10 Republica Polonă a aderat la Uniunea Europeană la 1 mai 2004.

Legislația privind impozitul pe capital în vigoare la 1 iulie 1984

11 Legea din 19 decembrie 1975 privind taxa de timbru (Dz. U nr. 45, poziția 226) prevedea că actele de înființare a unei societăți de către persoane fizice și juridice erau supuse unei taxe de timbru. Ordonanța Consiliului de Miniștri din 16 mai 1983 (Dz. U nr. 34, poziția 161), intrată în vigoare la 1 iulie 1983, definea obiectul și cotele acestei taxe de timbru. Articolul 54 alineatul 5 prevedea:

„Împrumuturile acordate unei societăți de unul din asociații sau din acționarii acesteia sunt de asemenea considerate parte a capitalului social în cazul în care valoarea totală a împrumuturilor nerambursate depășește 50 % din capitalul social la data acordării împrumutului."

12 În acest caz, cota taxei de timbru se ridica la o cotă de 5 % din valoarea împrumutului.

Legislația privind impozitul pe capital în vigoare între 1 ianuarie 2001 și 30 aprilie 2004

13 Între 1 ianuarie 2001 și 30 aprilie 2004, aceleași operațiuni au fost supuse impozitului pe actele de drept civil, stabilit în cote descrescătoare.

14 Articolul 1 alineatul 1 din Legea din 9 septembrie 2000 privind impozitul pe actele de drept civil (Dz. U nr. 86, poziția 959, denumită în continuare „Legea PCC din 2000”) prevedea că impozitul pe actele de drept civil se aplica în cazul contratelor de societate, precum și al modificărilor acestora în măsura în care determinau o modificare a bazei de stabilire a acestui impozit.

15 Articolul 1 alineatul 3 din Legea PCC din 2000 prevedea:

„În cazul unui contract de societate, prin modificare a contractului se înțelege:

[…]

4) plățile suplimentare, împrumuturile acordate societății de asociați (acționari), precum și cesiunea cu titlu gratuit a unor bunuri sau drepturi patrimoniale de către un asociat (acționar) în favoarea societății.”

16 Articolul 7 alineatul 1 punctul 9 din Legea PCC din 2000 definea, în funcție de valoarea împrumuturilor, o cotă de impozitare descrescătoare care varia între 1 % și 0,5 % din valoarea operațiunilor. În cazul împrumutului care face obiectul acțiunii principale era, așadar, aplicabilă o cotă de 0,5 %.

Legislația privind impozitul pe capital în vigoare între 1 mai 2004 și 31 decembrie 2006

17 Legea de modificare a Legii privind impozitul pe actele de drept civil din 19 decembrie 2003 (Dz. U nr. 6, poziția 42) a modificat Legea PCC din 2000, astfel încât împrumuturile acordate unei societăți de capital de un asociat sau de un acționar au fost scutite de acest impozit. Potrivit articolului 9 punctul 10 litera h) din Legea PCC din

2000, în versiunea care rezultă din textul uniform al acesteia în vigoare de la 1 mai 2004 (DZ. U nr. 41, poziția 399):

„Sunt scutite de impozitul pe actele de drept civil:

[…]

10) împrumuturile acordate […]

h) de un asociat (sau de un acționar) unei societăți de capital;

[…]"

Legislația privind impozitul pe capital în vigoare între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2008

18 Articolul 9 punctul 10 litera h) din Legea PCC din 2000, în versiunea în vigoare de la 1 mai 2004, care scutea de impozit împrumuturile acordate de un asociat sau de un acționar unei societăți de capital, a fost abrogat începând cu 1 ianuarie 2007 prin articolul 2 punctul 9 litera c) a treia liniuță din Legea din 15 noiembrie 2006 de modificare, pe de o parte, a Legii privind dreptul de succesiune și donația, precum și, pe de altă parte, a Legii privind impozitul pe actele de drept civil (Dz. U nr. 222, poziția 1629, denumită în continuare „Legea PCC din 2007").

19 Aceste operațiuni de împrumut au fost, în consecință, considerate drept o modificare a contractului de societate în temeiul articolului 1 alineatul 3 punctul 2 din Legea PCC din 2007 și impozitate la o cotă uniformă de 0,5 % conform articolului 7 alineatul 1 punctul 9 din această lege.

Legislația privind impozitul pe capital în vigoare de la 1 ianuarie 2009

20 Legea din 7 noiembrie 2008 (DZ. U nr. 209, poziția 1319) a transpus Directiva 2008/7 în dreptul polonez și a scutit împrumuturile acordate unei societăți de capital de unul din asociații sau din acționarii proprii de impozitul pe actele de drept civil, conform articolului 9 punctul 10 litera i) din aceeași lege.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

21 La 9 iulie 2007, Logstor ROR Polska a încheiat cu asociatul propriu, respectiv cu Logstor Holding A/S, un act adițional la contractul de împrumut din 15 septembrie 2004, prin care împrumutul acordat inițial a fost majorat cu 2 600 000 de euro, ajungând la 5 233 000 de euro. La 14 august 2007, Logstor ROR Polska a încheiat cu același asociat un alt contract de împrumut pentru suma de 8 000 000 PLN.

22 În conformitate cu legislația poloneză în vigoare la momentul respectivelor operațiuni de împrumut, s-a făcut în cazul acestora aplicarea impozitului pe actele de drept civil.

23 Întrucât a considerat că, în temeiul Directivei 69/335, era în drept să pretindă scutirea de impozitul pe actele de drept civil pentru operațiunile în cauză, Logstor ROR Polska a solicitat administrației fiscale să constate existența a unei plăți în exces corespunzătoare valorii întregului impozit achitat de aceasta.

24 După respingerea acestei cereri și a acțiunii administrative formulate împotriva soluției de respingere, Logstor ROR Polska a sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunalul administrativ al voievodatului Gliwice).

25 În acest context, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 4 alineatul (2) din [Directiva 69/335] permite unui stat membru să reintroducă începând cu 1 ianuarie 2007 un impozit pe capital care se aplică asupra împrumutului contractat de o societate de capital, dacă creditorul are dreptul la un procent din profiturile societății, în cazul în care statul membru a renunțat anterior la aplicarea acestui impozit la data aderării [la Uniune] (la 1 mai 2004)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

26 Prin întrebarea formulată, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (2) din Directiva 69/335, în versiunea aplicabilă în acțiunea principală, trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca un stat membru să reintroducă un impozit pe capital care se aplică asupra împrumutului contractat de o societate de capital, dacă creditorul are dreptul la un procent din profiturile societății, în cazul în care statul membru a renunțat anterior la aplicarea acestui impozit.

27 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că guvernul polonez a contestat în fața Curții modul în care a fost prezentat de instanța de trimitere dreptul național.

28 Astfel, acesta susține că ar fi inexact să se afirme, cum a făcut instanța de trimitere, că Republica Polonă renunțase să perceapă, la data aderării la Uniune, impozitul pe capital pentru operațiuni de împrumut precum cele care fac obiectul acțiunii principale. În opinia acestui guvern, scutirea împrumuturilor acordate societăților de capital de acționarii proprii, între 1 mai 2004 și 31 decembrie 2006, avea ca obiect evitarea dublei impuneri a aceluiași capital, prima oară la momentul acordării împrumutului de către acționar societății și a doua oară la momentul convertirii în părți sociale a părții din împrumut nerambursate.

29 Astfel, acesta invocă, pe de o parte, că, deși împrumuturile acordate societăților de capital de un asociat sau de un acționar au fost scutite de impozitul pe actele de drept civil între anii 2004-2006, majorările de capital social rezultând din conversia unor astfel de împrumuturi nu au fost scutite și, pe de altă parte, că, dimpotrivă, Legea PCC din 2007 a eliminat impozitarea majorării de capital social rezultând din împrumutul acordat de un acționar sau de un asociat pentru care s-a aplicat deja impozitul pe actele de drept civil, prevăzând în același timp reintroducerea acestui impozit pentru împrumuturile acordate societăților de capital de asociații sau de acționarii proprii.

30 În această privință, este suficient să se amintească faptul că, în cadrul sistemului de cooperare judiciară stabilit de articolul 267 TFUE, Curtea nu are sarcina de a pune în discuție sau de a verifica exactitatea interpretării dreptului național făcută de instanța de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 2008, Gysen, C-449/06, Rep., p. I-553, punctul 17, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 32).

31 Curtea trebuie, așadar, să răspundă la întrebarea care îi este adresată pe baza constatării făcute de instanța de trimitere, potrivit căreia Republica Polonă renunțase, la data aderării la Uniune, mai precis, la 1 mai 2004, la prelevarea impozitului care face obiectul acțiunii principale.

32 Potrivit articolului 4 alineatul (2) din Directiva 69/335, anumite operațiuni puteau, „[î]n măsura în care, la 1 iulie 1984, erau impozitate cu o cotă de 1 %, [să] fac[ă] în continuare obiectul [impozitului pe capital]”.

33 Această dată, care este cea de referință în temeiul articolului 4 alineatul (2) din Directiva 69/335, este deopotrivă valabilă pentru Republica Polonă. Într-adevăr, în caz de aderare, o trimitere la o dată prevăzută în dreptul Uniunii se aplică, în absența unei prevederi contrare în actul de aderare sau în alt act al Uniunii, și statului care aderă, chiar dacă această dată este anterioară datei aderării (Hotărârea din 21 iunie 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Rep., p. I-4985, punctul 32). Or, în ceea ce privește Republica Polonă, nu există în această privință nicio prevedere diferită nici în actul privind condițiile de aderare la Uniunea Europeană a acestui stat, nici într-un alt act al dreptului Uniunii.

34 În măsura în care operațiuni de împrumut precum cele care fac obiectul acțiunii principale erau, la 1 iulie 1984, supuse unei impozitări în sensul articolului 4 alineatul (2) din Directiva 69/335, Republica Polonă putea, așadar, decide, la momentul aderării la Uniune, să aplice în continuare impozitul pe capital pentru acest tip de operațiuni.

35 Totuși, aceasta nu putea să decidă ca, după ce, la data aderării la Uniune sau începând cu această dată, a renunțat la impozit, astfel cum rezultă din analiza dreptului național realizată de instanța de trimitere, să reintroducă impozitul după această dată.

36 Astfel, articolul 4 alineatul (2) din Directiva 69/335, al cărui text face trimitere la noțiunea de continuitate, trebuie interpretat în lumina obiectivului care vizează limitarea, chiar eliminarea, impozitului pe capital, prevăzut în al doilea și în al treilea considerent ale Directivei 85/303. Raportat la acest obiectiv, din al treilea considerent rezultă că statele membre care nu au renunțat la perceperea impozitului pe capital îl puteau menține numai din cauza dificultăților bugetare cu care ar fi fost confruntate în cazul eliminării sale.

37 Astfel, termenii „pot face în continuare obiectul [impozitului pe capital]”, care figurează la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 69/335, trebuie interpretați în sensul că presupun faptul că operațiunile menționate la acest alineat, pentru a putea fi supuse impozitului pe capital de statele membre, trebuie nu doar să fie impozabile în sensul acestei dispoziții, potrivit dreptului național în vigoare la 1 iulie 1984, ci și să fi făcut în continuare obiectul unei astfel de impozitări. În caz contrar, statul membru nu ar justifica o pierdere de venituri care să impună menținerea impozitului pe capital.

38 Referirea la data de 1 iulie 1984 existentă la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 69/335 nu poate constitui, așadar, pentru statele membre care supuneau la această dată operațiunile în cauză impozitului pe capital, o permisiune de a reintroduce un astfel de impozit după ce au renunțat la acesta, ceea ce ar contraveni textului acestei dispoziții și obiectivului urmărit de directiva menționată, de limitare, chiar de eliminare, a impozitului pe capital.

39 Rezultă că un stat membru care a renunțat, conform articolului 7 alineatul (2) din Directiva 69/335, după data de 1 iulie 1984 să mai supună anumite operațiuni unui impozit pe capital nu poate restabili o astfel de impozitare pentru aceleași operațiuni.

40 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 4 alineatul (2) din Directiva 69/335 trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca un stat membru să reintroducă un impozit pe capital care se aplică asupra împrumutului contractat de o societate de capital, dacă creditorul are dreptul la un procent din profiturile societății, în cazul în care statul membru a renunțat anterior la aplicarea acestui impozit.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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:

Articolul 4 alineatul (2) 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, trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca un stat membru să reintroducă un impozit pe capital care se aplică asupra împrumutului contractat de o societate de capital, dacă creditorul are dreptul la un procent din profiturile societății, în cazul în care statul membru a renunțat anterior la aplicarea acestui impozit.

Semnături