CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 12 ianuarie 2012 [1]

Cauza C-443/09

CCIAA di Cosenza
împotriva
Grillo Star Srl

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Italia)]

„Directiva 2008/7/CE — Impozitarea indirectă a majorării de capital — Taxa anuală către camerele locale de industrie și comerț”

I — Introducere

1. Prezenta cauză oferă Curții ocazia de a clarifica în raport cu Hotărârea Denkavit Internationaal [2] jurisprudența sa referitoare la impozitarea indirectă a societăților de capital, interzisă în temeiul Directivei 2008/7/CE [3]. Obiectul acțiunii principale este o taxă anuală care trebuie plătită camerelor italiene de industrie și comerț de toate întreprinderile înregistrate în registrele întreprinderilor ținute de aceste camere.

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul Uniunii*

2. Directiva 2008/7 a reformat Directiva 69/335/CEE [4]. Întrucât aceasta din urmă a fost modificată în mod substanțial în repetate rânduri, Consiliul a hotărât reformarea sa din motive de claritate. În esență, aceasta corespunde însă directivei precedente.

3. Articolul 5 din Directiva 2008/7 este intitulat „Tranzacții care nu sunt supuse impozitării indirecte” și prevede:

„(1) Statele membre nu impun societăților de capital nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește:

[...]

(c) înregistrarea sau orice altă formalitate necesară înainte de începerea activității pe care o societate de capital trebuie s-o îndeplinească în funcție de forma sa legală de constituire; [...].”

1 — Limba originală: germana.

2 — Hotărârea din 11 iunie 1996, Denkavit Internationaal și alții (C-2/94, Rec., p. I-2827).

3 — Directiva Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11, denumită în continuare „Directiva 2008/7” sau „Directiva privind impozitul pe capital”).

4 — Directiva Consiliului din 17 iulie 1969 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9).

4. Articolul 6 din Directiva 2008/7 prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 5, statele membre pot impune următoarele impozite și taxe:

[...]

(e) taxe datorate sub forma unor onorarii sau speze; [...].”

B — *Dreptul național*

5. În versiunea aplicabilă litigiului, dispozițiile italiene relevante prevăd următoarele:

6. Articolul 2188 alineatul 1 din Codul civil italian (Codice Civile, denumit în continuare „CC”) a instituit un registru al întreprinderilor, în care trebuie să fie înregistrate toate întreprinderile industriale, comerciale și financiare. Obligația de înregistrare privește atât întreprinzătorii individuali, cât și societățile comerciale cu răspundere limitată, în special în conformitate cu articolul 2200 din CC. Obligația de înregistrare există și în cazul în care aceste societăți nu desfășoară nicio activitate comercială. Conform articolului 8 din Legea nr. 580 din 29 decembrie 1993[5], registrul întreprinderilor este ținut de camerele de industrie și comerț.

7. Suma pe care întreprinderile înregistrate în registrul întreprinderilor trebuie să o plătească anual camerelor de industrie și comerț se stabilește de fiecare dată prin ordin ministerial. Articolul 3 din ordinul emis pentru anul 2009 prevede că taxa anuală se ridică la suma forfetară de 200 de euro pentru întreprinderile a căror cifră de afaceri anuală nu depășește 100 000 de euro. În cazul întreprinderilor a căror cifră de afaceri depășește această sumă, valoarea taxei este stabilită sub forma unui procent din cifra de afaceri.

III – Situația de fapt, procedura principală și procedura în fața Curții

8. În privința societății comerciale italiene Grillo Star Srl a fost deschisă procedura de insolvență[6].

9. Instanța de trimitere este chemată să stabilească pasivul societății Grillo Star. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (Camera de Comerț, Industrie, Meșteșuguri și Agricultură Cosenza[7]) a înscris în tabelul creanțelor suma de 200 de euro pentru taxa anuală aferentă anului 2009[8], datorată camerei de industrie și comerț de toate întreprinderile înregistrate în registrul întreprinderilor, în conformitate cu articolul 2188 din CC.

10. Instanța de trimitere având îndoieli cu privire la conformitatea acestei taxe cu Directiva 2008/7[9], a suspendat procedura pentru a adresa Curții următoarele întrebări:

„1) Criteriile de stabilire a taxei anuale prevăzute la articolul 18 litera b) din Legea nr. 580 din 29 decembrie 1993, astfel cum sunt fixate la alineatele 3, 4, 5 și 6 ale acestui articol, sunt contrare Directivei 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital, în măsura în care această taxă nu poate face obiectul derogării prevăzute la articolul 6 litera (e) din această directivă? În special:

a) taxa anuală pentru a cărei stabilire se face referire la «necesarul pentru îndeplinirea serviciilor pe care sistemul camerelor de comerț este obligat să le furnizeze pe întreg teritoriul național» are caracterul unor «onorarii sau speze»?

5 — Legea privind reorganizarea camerelor de comerț și industrie, GURI nr. 6 din 11 ianuarie 1994.

6 — Denumită în continuare „Grillo Star” sau „Grillo Star aflată în stare de insolvență”.

7 — Denumită în continuare „CCIAA Cosenza”.

8 — Majorată prin dobânzi în cuantum de 113,39 euro.

9 — Aplicabilitatea directivei în privința acestei societăți comerciale cu răspundere limitată reiese direct din cuprinsul punctului 12 din anexa I la Directiva 2008/7, referitor la „società a responsabilità limitata”.

b) prevederea unui «fond de distribuire echitabilă» care are drept obiectiv omogenizarea pe întreg teritoriul național a îndeplinirii tuturor «funcțiilor administrative» atribuite prin lege camerelor de comerț exclude caracterul de onorarii sau speze al taxei anuale?

c) posibilitatea acordată fiecăreia dintre camerele de comerț de a majora cu până la 20 % valoarea taxei anuale în scopul de a cofinanța inițiative destinate să sporească producția și să îmbunătățească condițiile economice ale circumscripției teritoriale aflate în competența lor este compatibilă cu caracterul de onorarii sau speze al taxei anuale?

d) lipsa de clarificări privind modalitățile de determinare a necesarului pentru ținerea și actualizarea înscrierilor și a mențiunilor în registrul comerțului de către camerele de comerț se opune verificării caracterului de onorarii sau speze al taxei?

e) stabilirea forfetară a taxei anuale, în lipsa unor prevederi privind verificarea la «intervale regulate» a caracterului său adecvat în raport cu costul mediu al serviciului, este compatibilă cu caracterul de onorarii sau speze al taxei?"

11. Prin decizia din 13 septembrie 2010, instanța de trimitere și-a completat cererea cu următoarele două întrebări:

„1) Obligația unei societăți de capital, care nu desfășoară și nu a desfășurat niciodată o activitate comercială și care, prin urmare, este «inactivă», de a plăti taxa către cameră este contrară Directivei 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008?

2) Dat fiind că natura constitutivă a înregistrării întreprinderii în registrul întreprinderilor reprezintă în ordinea juridică națională italiană un element obligatoriu pentru dobândirea personalității juridice a societăților de capital, plata «taxei anuale» aferente acestei înregistrări este contrară directivei menționate?"

12. În procedura în fața Curții, Grillo Star aflată în stare de insolvență, CCIAA Cosenza, Austria, Germania și Italia, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. La ședința din 20 octombrie 2011 au participat Grillo Star în stare de insolvență, CCIAA Cosenza, Germania, Italia și Comisia.

IV — Apreciere juridică

A — *Admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare*

13. În răspunsul scris la întrebările adresate de Curte părților, CCIAA Cosenza a susținut, pentru prima dată, că cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare ar fi inadmisibilă întrucât instanța de trimitere nu ar avea competența de a formula întrebări preliminare. Faptul că această obiecție a fost ridicată atât de târziu în cadrul procedurii nu este relevant, întrucât revine Curții competența de a verifica din oficiu aspectul dacă instanța de trimitere este abilitată să formuleze întrebări preliminare.

14. Acțiunea principală privește stabilirea pasivului societății Grillo Star aflate în stare de insolvență. CCIAA Cosenza consideră că instanța de trimitere exercită în cadrul procedurii de insolvență numai o funcție de supraveghere și control. Aceasta arată că nu există un litigiu pendinte, întrucât instanța nu se pronunță într-o procedură contradictorie.

15. Conform articolului 267 TFUE, toate instanțele statelor membre au dreptul de a sesiza Curtea cu titlu preliminar. Noțiunea de instanță are o definiție autonomă la nivelul Uniunii. Curtea a dezvoltat o serie de criterii în temeiul cărora calitatea de instanță trebuie apreciată în mod global. Acestea privesc independența organului, originea sa legală, caracterul său permanent, caracterul obligatoriu al

competenței sale, natura contradictorie a procedurii și finalizarea procedurii printr-o decizie cu caracter jurisdicțional [10].

16. În temeiul acestor criterii, Curtea a respins cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate de instanțe care funcționau ca autorități administrative în cadrul procedurii jurisdicționale necontencioase. Printre acestea s-au numărat, de exemplu, organele care trebuie să se pronunțe asupra cererii de aprobare a statutului unei societăți comerciale în scopul înregistrării acesteia în registrul comerțului [11] sau asupra desemnării unui lichidator „ulterior" pentru patrimoniul subzistent al unei societăți radiate din registru [12]. Într-o astfel de cauză, dreptul de a sesiza Curtea cu titlu preliminar ar reveni numai instanței care este chemată să se pronunțe cu privire la o cale de atac [13].

17. În prezentul context, nu există îndoieli că organul de trimitere îndeplinește cerințele de formă pentru a fi calificat drept instanță în sensul articolului 267 TFUE. Se poate pune însă întrebarea dacă procedura principală are un caracter contradictoriu și dacă este destinată să se finalizeze printr-o decizie cu caracter jurisdicțional.

1. Procedura contradictorie

18. Curtea a stabilit că cerința unei proceduri contradictorii nu reprezintă un criteriu absolut [14]. Aceasta s-a pronunțat în sensul că, într-o procedură de control al atribuirii contractelor de achiziții publice, este suficient ca părțile să fi fost ascultate în cadrul procedurii în fața organismului de control. Diversitatea procedurilor și autonomia procedurală din statele membre militează în favoarea unei interpretări mai puțin rigide a acestui criteriu al procedurii contencioase. În caz contrar, în litigii identice pe fond ar exista riscul de a se ajunge la concluzii arbitrare privind dreptul de a sesiza Curtea cu titlu preliminar în funcție de structura concretă a procedurii naționale.

19. Chiar dacă în prezenta acțiune principală, astfel cum ar putea indica titlul deciziei de trimitere, nu s-ar afla în opoziție două părți, în calitate de pârât și de reclamant, părțile, lichidatorii și creditorii, au totuși în mod evident posibilitatea să își exprime poziția, atât în scris, cât și în cadrul ședinței în fața instanței de trimitere. În calitate de părți în acțiunea principală, atât CCIAA Cosenza, cât și Grillo Star aflată în stare de insolvență au putut participa în cadrul trimiterii preliminare ca părți în acțiunea principală. Prin urmare, trebuie să se considere că este îndeplinit criteriul procedurii contradictorii.

2. Decizie cu caracter jurisdicțional

20. Mai dificil este să se răspundă la întrebarea dacă instanța de trimitere acționează numai ca autoritate administrativă sau pronunță o hotărâre cu caracter jurisdicțional într-un litigiu.

21. Din jurisprudența Curții nu se poate deduce o definiție expresă a criteriului „decizie cu caracter jurisdicțional". Totuși, Curtea s-a întemeiat, printre altele, pe aspectul dacă decizia care se pronunță poate dobândi autoritate de lucru judecat [15].

10 — A se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2010, Koller (C-118/09, Rep., p. I-13627, punctul 22), și Hotărârea din 14 iunie 2011, Miles și alții (C-196/09, Rep., p. I-5105, punctul 37). Între timp, Curtea renunțase în mod explicit la cerința unei proceduri contencioase sau contradictorii; a se vedea Hotărârea din 17 mai 1994, Corsica Ferries (C-18/93, Rec., p. I-1783, punctul 12), Hotărârea din 19 octombrie 1995, Job Centre (C-111/94, Rec., p. I-3361, punctul 9), și Hotărârea din 15 ianuarie 2002, Lutz și alții, (C-182/00, Rec., p. I-547, punctul 13).

11 — Hotărârea Job Centre (citată la nota de subsol 10, punctul 9).

12 — Ordonanța din 12 ianuarie 2010, Amiraike Berlin (C-497/08, Rep., p. I-101, punctul 19).

13 — Ordonanța Amiraike Berlin (citată la nota de subsol 12, punctul 20).

14 — Hotărârea din 17 septembrie 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Rec., p. I-4961, punctul 31).

15 — A se vedea Hotărârea Dorsch Consult (citată la nota de subsol 14, punctul 37) și Hotărârea din 30 iunie 2005, Längst (C-165/03, Rec., p. I-5637, punctul 26).

22. În cadrul observațiilor orale, CCIAA Cosenza și Grillo Star aflată în stare de insolvență au prezentat puncte de vedere contradictorii privind autoritatea de lucru judecat a deciziei în cauză a instanței de trimitere. CCIAA Cosenza a negat autoritatea de lucru judecat a deciziei pronunțate de instanța de trimitere, în timp ce Grillo Star a confirmat existența acesteia, apreciind că, în orice caz, decizia este „executorie”.

23. Independent de chestiunea tehnică privind autoritatea de lucru judecat, în opinia noastră, există totuși o decizie cu caracter jurisdicțional. Astfel, conform declarațiilor necontestate ale CCIAA, revine instanței care soluționează acțiunea principală sarcina să stabilească, în urma audierii părților în cadrul ședinței, prin hotărâre motivată, care sunt obligațiile care trebuie incluse în tabelul creanțelor. Prin planul de distribuție, decizia are efecte asupra tuturor celorlalți creditori. Drept urmare, decizia instanței de trimitere privind includerea în tabelul creanțelor a pretinsei creanțe fiscale care face obiectul litigiului dintre părți are caracter jurisdicțional, întrucât are efecte juridice obligatorii.

24. De altfel, Comisia a făcut trimitere la faptul că problema caracterului jurisdicțional al determinării pasivului societății este foarte controversată în doctrina italiană. Unii autori au considerat-o mai degrabă drept un act de administrare, alte voci importante consideră că stabilirea creanțelor este o veritabilă activitate jurisdicțională. Ținând seama de incertitudinile referitoare la calificarea procedurii în dreptul național, Curtea ar trebui, în caz de îndoială, să recunoască legitimarea instanței de trimitere de a formula întrebări preliminare.

25. În sfârșit, dorim să mai menționăm un argument practic, întemeiat pe efectele pe care negarea dreptului de a sesiza Curtea cu titlu preliminar în speță l-ar avea asupra interpretării unui alt act juridic. Astfel, Regulamentul privind procedurile de insolvență [16] cuprinde dispoziții privind declararea creanțelor în procedura de insolvență. Pentru a permite sesizarea Curții cu chestiuni referitoare la interpretarea acestor dispoziții ale regulamentului încă din primul stadiu al procedurii, cerințele privind dreptul de a formula întrebări preliminare nu trebuie să fie prea stricte în contextul stabilirii în instanță a creanțelor. În definitiv, și alte considerații de economie a procedurii militează în favoarea recunoașterii dreptului de a sesiza Curtea într-un stadiu cât mai timpuriu posibil cu scopul de a evita astfel exercitarea unei căi de atac pentru a putea formula o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare [17].

26. Prin urmare, Curtea este competentă să răspundă la întrebările preliminare.

B — *Răspunsurile la întrebările preliminare*

27. Primele întrebări adresate de instanța de trimitere priveau aspectul dacă taxa anuală care trebuie plătită camerelor de industrie și comerț reprezintă o „taxă datorată sub forma unor onorarii sau speze” în sensul articolului 6 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2008/7.

28. În primul rând, trebuie clarificat însă aspectul dacă există în realitate o impozitare indirectă interzisă prin articolul 5 din Directiva 2008/7. Numai în cazul în care reprezintă o astfel de formă de impozitare indirectă se pune problema dacă taxa italiană poate face obiectul unei derogări ca taxă datorată sub forma unor onorarii sau speze. Aceasta deoarece articolul 6 este o dispoziție derogatorie, aplicabilă numai în cazul în care taxa în litigiu intră sub incidența uneia dintre interdicțiile prevăzute la articolul 5 ca formă de impozitare indirectă [18]. Ambele întrebări suplimentare adresate de instanța de trimitere privesc calificarea drept impozitare indirectă în sensul articolului 5 din Directiva 2008/7.

16 — Regulamentul (CE) nr. 1346/2000 al Consiliului din 29 mai 2000 privind procedurile de insolvență (JO L 160, p. 1, Ediție specială, 19/vol. 1, p. 143).

17 — A se vedea punctul 45 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate la 28 octombrie 2004 în cauza Syfait și alții (C-53/03, Rec., p. I-4609), precum și, în alt context, punctul 22 din Concluziile noastre prezentate la 18 iulie 2007 în cauza Tedesco (C-175/06, Rep., p. I-7929) și punctul 16 din Concluziile noastre prezentate la 2 septembrie 2010 în cauza Weryński (Hotărârea din 17 februarie 2011, C-283/09, Rep., p. I-601).

18 — A se vedea Hotărârea din 2 decembrie 1997, Fantask și alții (C-188/95, Rec., p. I-6783, punctul 20), cu privire la dispozițiile identice ale Directivei 69/335 (citată la nota de subsol 4).

1. Impozitarea indirectă în sensul articolului 5 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2008/7

29. În speță se pune problema interdicției prevăzute la articolul 5 alineatul (1) litera (c) din directivă. Conform acesteia, statele membre nu pot impune societăților de capital nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește înregistrarea sau orice altă formalitate necesară înainte de începerea activității pe care o societate de capital trebuie să o îndeplinească în funcție de forma sa legală de constituire. Așadar, în continuare trebuie examinate cele două criterii prevăzute la articolul 5 alineatul (1) litera (c), și anume dacă taxa anuală este o formă de impozitare indirectă în ceea ce privește înregistrarea sau orice altă formalitate [litera (a) de mai jos] și dacă depinde de forma legală de constituire a societății [litera (b) de mai jos].

a) Impozitarea înregistrării sau a oricărei alte formalități

30. Articolul 5 alineatul (1) litera (c) interzice impozitarea indirectă a înregistrării sau a oricărei alte formalități necesare înainte de începerea activității societății. Prin urmare, pe de o parte, trebuie să existe o înregistrare sau orice altă formalitate, iar, pe de altă parte, aceasta trebuie să fie necesară înainte de începerea activității. A doua condiție nu trebuie înțeleasă pur temporal, astfel încât nu este necesar ca înregistrarea să fi avut loc înainte de începerea activității. Dimpotrivă, această condiție trebuie înțeleasă în sensul că înregistrarea sau orice altă formalitate reprezintă cerința necesară pentru începerea activității sau pentru capacitatea juridică a unei societăți.

31. Întrebarea instanței de trimitere privește o taxă care trebuie plătită anual camerelor de industrie și comerț de întreprinderile înregistrate în registrul întreprinderilor.

32. Guvernul german a indicat în mod întemeiat că, cel puțin din prima decizie de trimitere, nu reiese dacă taxa în litigiu este percepută *ca urmare a înregistrării* societății. În decizia de trimitere se menționează expres numai faptul că taxa trebuie plătită de întreprinderile înregistrate în registrul întreprinderilor. Din această formulare nu reiese în mod clar dacă înregistrarea în registrul întreprinderilor este un proces independent de taxă și dacă referirea la întreprinderile incluse în registrul întreprinderilor nu privește decât stabilirea entităților supuse obligației de plată a taxei. Ar fi posibil însă ca registrul întreprinderilor să îndeplinească în același timp și funcția de registru al comerțului, în care trebuie să se înregistreze societățile de capital, astfel încât taxa să reprezinte condiția necesară pentru înregistrarea unei societăți în registrul comerțului.

33. Din decizia de trimitere complementară pare să reiasă faptul că, în orice caz, prima taxă plătită camerelor de industrie și comerț are legătură cu înregistrarea în registrul întreprinderilor, iar această înregistrare reprezintă, la rândul său, condiția pentru obținerea personalității juridice a unei societăți.

34. Prin urmare, taxa italiană este identică cu dispozițiile olandeze care au făcut obiectul cauzei Denkavit Internationaal [19]. În acea cauză era vorba despre o taxă care trebuia plătită anual ca urmare a înregistrării unei întreprinderi la camera de industrie și comerț, această înregistrare reprezentând în același timp înregistrarea societății de capital. Prin urmare, în cauza respectivă registrul întreprinderilor era în același timp și registrul comerțului, situație care se pare că se regăsește și în cazul dispozițiilor italiene.

35. În acea hotărâre, fără argumentări detaliate, Curtea a plecat de la premisa că taxa anuală olandeză era un impozit pe înregistrarea necesară înainte de începerea activității. Instanța Uniunii nu a examinat în mod expres aspectul dacă taxa avea legătură cu *menținerea unei înregistrări* a societății în registru și dacă reprezenta astfel o condiție pentru capacitatea juridică a acestei societăți [20]. Curtea nu făcut distincția între taxa pentru prima înregistrare și taxele anuale ulterioare. În lumina acestei hotărâri, primul criteriu prevăzut la articolul 5 alineatul (1) litera (c) ar trebui considerat îndeplinit și în speță, fără a fi necesară examinarea sa.

19 — Citată la nota de subsol 2.

20 — A se vedea Hotărârea din 20 aprilie 1993, Ponente Carni și Cispadana Costruzioni (C-71/91 și C-178/91, Rec., p. I-1915, punctul 31). În opinia noastră, în hotărârea citată s-a plecat implicit de la premisa că taxa în discuție are drept scop menținerea înregistrării societății comerciale.

36. Cu toate acestea, trebuie făcută deosebirea între taxa în contextul primei înregistrări și taxa care trebuie achitată anual în continuare. În speță este vorba numai despre taxa anuală. Prin urmare, pentru a putea califica taxa anuală drept o formă de impozitare a înregistrării sau a oricărei alte formalități necesare începerii activității, trebuie dovedit că aceasta are legătură cu *menținerea înregistrării* societății și că reprezintă o condiție a capacității sale juridice ulterioare. Acest lucru este neclar în prezenta cauză.

37. Comisia și guvernul italian au subliniat în observațiile lor privind prima cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare că taxa anuală plătită camerelor de comerț nu este o condiție pentru menținerea înregistrării unei societăți comerciale în registrul întreprinderilor. Neplata taxei nu ar determina nici radierea societății din registru și nici pierderea personalității sale juridice. Prin urmare, taxa nu ar fi o condiție pentru continuarea activității desfășurate de societatea comercială.

38. Completarea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare ar putea fi interpretată în sensul că plata taxei anuale este o condiție pentru existența juridică ulterioară a unei societăți de capital. În cazul în care această interpretare este corectă, taxa anuală ar fi o condiție a capacității juridice a societății și ar intra sub incidența articolului 5 din directivă, presupunând că depinde de forma legală de constituire. Grillo Star a menționat în această privință, în cursul ședinței, că, în caz de neplată a taxei anuale, camerele de comerț respective nu ar emite anumite certificate necesare întreprinderilor pentru a participa la activitatea comercială. Aceste certificate ar putea fi de asemenea o formalitate necesară pentru desfășurarea unei activități de către societatea comercială.

39. Având în vedere lipsa unor informații concrete, nu se poate realiza o apreciere definitivă în prezenta cauză. Prin urmare, revine instanței de trimitere sarcina să clarifice contradicția arătată.

40. În cazul în care nu este o condiție pentru începerea activității unei societăți comerciale, taxa anuală nu ar reprezenta, pentru acest motiv, o formă de impozitare indirectă în sensul articolului 5 alineatul (1) litera (c) din directivă. Dacă, dimpotrivă, această taxă ar fi o condiție pentru începerea activității societății, ea ar fi interzisă numai în cazul în care este impusă *în funcție de forma legală de constituire* a societății de capital. Vom examina acest aspect în cele ce urmează.

b) Impozitarea societății în funcție de forma sa legală de constituire

41. Pentru înțelegerea acestui criteriu, este necesară în primul rând o analiză a finalității directivei. Aceasta privește încurajarea liberei circulații a capitalurilor [21]. Prin urmare, Curtea a motivat interdicția prevăzută la articolul 5 din directivă prin faptul că taxele menționate la acest articol ar fi percepute nu pe aporturile de capital ca atare, ci ca urmare a formalităților referitoare la forma legală de constituire a societății, așadar, a instrumentului de majorare de capital, astfel încât menținerea acestor taxe ar periclita și finalitatea directivei [22].

i) Hotărârea Denkavit Internationaal și alții

42. Pornind de la acest obiectiv al directivei, Curtea a analizat în Hotărârea Denkavit Internationaal [23] contribuția la registrul comerțului olandez care trebuia achitată anual ca urmare a înregistrării unei întreprinderi la o cameră de industrie și comerț, această înregistrare reprezentând în același timp înregistrarea societății de capital care era proprietara întreprinderii. Înregistrarea concomitentă a societății de capital nu determina o majorare a contribuției către camera de comerț.

21 — A se vedea considerentul (2) al Directivei 2008/7.

22 — Hotărârea Denkavit Internationaal și alții (citată la nota de subsol 2, punctul 23).

23 — Citată la nota de subsol 2.

43. Curtea a stabilit că taxa olandeză nu reprezenta o formă de impozitare interzisă de directivă. Decisiv a fost mai degrabă aspectul că, în conformitate cu dreptul olandez, obligarea la plata taxei nu a fost determinată de înregistrarea societății comerciale, care era proprietara unei întreprinderi, ci de înregistrarea întreprinderii înseși[24]. Prin urmare, instanța a reținut că taxa nu este percepută în funcție de forma legală de constituire a societății de capital. Dimpotrivă, este vorba despre o sarcină care privește toate unitățile economice care participă la schimburile economice, în funcție de patrimoniul lor.

44. Pentru a motiva caracterul autonom al taxei olandeze în raport cu forma legală de constituire a societății, Curtea s-a întemeiat și pe faptul că taxa era percepută indiferent de calitatea de persoană fizică sau juridică a proprietarului întreprinderii, respectiv de calitatea de societate de persoane sau de societate de capital. Obligația de plată a taxei care revine societăților de persoane și persoanelor fizice a constituit dovada faptului că impozitarea nu se realiza în funcție de forma legală de constituire a societății de capital.

ii) Aplicarea acestor criterii în prezenta cauză

45. Având în vedere aceste criterii, în prezenta cauză trebuie să considere că taxa în litigiu nu este percepută în funcție de forma legală de constituire a societății de capital.

46. În măsura în care indicațiile destul de sumare din decizia de trimitere permit adoptarea unei poziții definitive, taxa italiană prezintă în esență aceleași caracteristici ca taxa olandeză. Obligația de plată a taxei revine întreprinderii, iar nu societății care este proprietara acesteia. În cazul în care, prin înregistrarea sau prin menținerea înregistrării societăților în registrul întreprinderilor este îndeplinită și funcția de registru al comerțului, iar aceasta nu determină o majorare a taxei, acest mecanism corespunde reglementării olandeze.

47. Toate părțile la procedură, cu excepția Grillo Star, arată că, în conformitate cu dreptul italian, taxa către camera de comerț trebuie suportată nu numai de societățile de capital, ci și de societățile de persoane. Prin urmare, taxa nu este în legătură cu forma legală de constituire a societății comerciale, ci cu întreprinderea.

48. Spre deosebire de Hotărârea Denkavit Internationaal, în care Curtea a putut argumenta că, în conformitate cu dreptul olandez, societățile de persoane erau de asemenea supuse taxei și, de aceea, societățile de capital nu erau supuse taxei ca urmare a formei lor legale de constituire, acest argument nu ar mai fi valabil în noua versiune a directivei.

49. Astfel, articolul 2 alineatul (2) din Directiva 2008/7 asimilează, în înțelesul directivei, societăților de capital orice altă societate, asociație sau persoană juridică cu scop lucrativ. Directiva precedentă, 69/335[25], conținea o reglementare identică la articolul 3 alineatul (2), însă permitea statelor membre să facă abstracție de această asimilare a altor societăți societăților de capital. Prin urmare, societățile de persoane puteau să nu mai fie luate în considerare ca termen de comparație.

50. Acest lucru nu este însă relevant în speță, deoarece, conform articolului 2195 din CC, nu numai societățile cu scop lucrativ, ci și persoanele fizice trebuie înregistrate, ca întreprinderi unipersonale, în registrul italian al întreprinderilor și sunt supuse astfel taxei anuale către camerele de industrie și comerț. Obligația persoanelor fizice, ca întreprinderi unipersonale, de a plăti taxa anuală poate fi considerată drept dovadă a faptului că taxa anuală către camerele de industrie și comerț nu are legătură cu forma societății, ci cu întreprinderea al cărei proprietar este societatea comercială.

24 — Hotărârea Denkavit Internationaal și alții (citată la nota de subsol 2, punctul 24).

25 — Citată la nota de subsol 4.

51. Prin urmare, taxa în discuție nu reprezintă, în principiu, o formă de impozitare indirectă interzisă prin articolul 5 alineatul (1) litera (c) din directivă.

iii) Întrebarea preliminară adresată în completare – obligația de plată a taxei de către societățile inactive

52. Prin decizia de trimitere complementară, instanța de trimitere a adus în atenție un alt aspect al reglementării italiene. S-a pus astfel problema dacă obligația de plată a taxei anuale impusă unei societăți care nu a desfășurat niciodată o activitate comercială este compatibilă cu articolul 5 alineatul (1) litera (c) din directivă. Astfel, instanța a arătat că Grillo Star nu a desfășurat niciodată activități economice.

53. Opinia instanței de trimitere care se află la baza acestei întrebări este că, atunci când o societate inactivă trebuie să plătească taxa, această taxă nu ar fi în legătură cu înregistrarea întreprinderii, ci a societății, în sensul Hotărârii Denkavit Internationaal. În ceea ce privește o societate comercială inactivă, în cazul căreia nu există deci nicio întreprindere, taxa ar putea fi în legătură numai cu societatea însăși, iar nu cu întreprinderea. Acest fapt nu ar fi însă compatibil cu directiva. Astfel, esența întrebării adresate în completare este dacă Directiva 2008/7 impune ca societățile inactive să fie exonerate de plata taxei anuale.

54. Instanța de trimitere pare a-și întemeia argumentația pe afirmația Curții din Hotărârea Denkavit Internationaal. În cadrul examinării dispozițiilor olandeze, Curtea a menționat că, în conformitate cu dreptul olandez, obligația de plată a taxei nu se extinde asupra „societăților «vide», mai precis, asupra societăților care nu dispun de active și nu mai desfășoară, așadar, nicio activitate”[26]. Trebuie să se constate mai întâi că această afirmație a Curții nu este un motiv determinant al hotărârii. Prin urmare, aceasta nu poate fi transpusă automat în alte situații.

55. Întrebarea adresată în completare de instanța de trimitere, privind obligația de plată a taxei care revine societăților inactive, ar putea fi interpretată în schimb în sensul că se raportează la regimul așa-numitelor societăți preconstituite, mai precis, al societăților comerciale care nu desfășoară o activitate, dar care dispun de active, spre deosebire de societățile „vide” menționate în Hotărârea Denkavit Internationaal. Astfel de societăți preconstituite nu sunt înființate cu scopul de a desfășura la început nicio activitate comercială, ci de a dezvolta o astfel de activitate abia mai târziu, de exemplu, după o cesiune. O problemă interesantă este, fără îndoială, dacă societățile preconstituite pot fi supuse obligației de plată a taxei. Trebuie clarificat, printre altele, care este importanța ce trebuie atribuită în acest sens afirmației citate anterior a Curții și, dacă este cazul, dacă din afirmația Curții din Hotărârea Denkavit Internationaal, conform căreia „orice înființare a unei societăți comerciale urmărește în principiu exploatarea unei întreprinderi”[27], ar reieși că este suficient ca o societate preconstituită să urmărească în orice fel să desfășoare activități economice la un moment dat, de exemplu, după o achiziție.

56. Nu împărtășim nicidecum opinia Comisiei, care a invocat în prezenta cauză faptul că deseori societățile inactive ar fi folosite în scop de evaziune fiscală și de spălare de bani și de aceea nu ar trebui să beneficieze de un regim avantajos. Societățile preconstituite pot avea însă și scopuri legitime și chiar pot facilita respectarea libertăților fundamentale. Astfel, pentru un investitor sau pentru un întreprinzător străin poate fi mai ușor să înființeze o întreprindere într-un alt stat membru prin achiziționarea unei societăți preconstituite, evitând astfel o eventuală pierdere de timp și posibilele dificultăți inerente înființării și înregistrării unei societăți comerciale.

57. Totuși, această întrebare privind regimul societăților comerciale inactive este, astfel cum vom arăta în continuare, ipotetică în prezenta cauză și, prin urmare, nu trebuie soluționată, întrucât Grillo Star nu este o societate inactivă de această natură.

26 — Hotărârea Denkavit Internationaal și alții (citată la nota de subsol 2, punctul 29).

27 — *Idem.*

58. În decizia de trimitere complementară, instanța de trimitere a menționat, fără a face precizări, că Grillo Star nu a avut o activitate economică. Prin urmare, Comisia și-a exprimat în mod corect îndoiala cu privire la aspectul dacă ar fi posibil ca Grillo Star să nu fi avut într-adevăr nicio activitate economică. Dacă s-ar pleca de la premisa că societatea comercială dispunea la început de capitalul de bază necesar, este greu de imaginat cum ar putea ajunge în stare de faliment fără să fi desfășurat o activitate economică. Împărtășim această îndoială.

59. La întrebarea adresată în cadrul ședinței, Grillo Star a recunoscut că societatea ar fi desfășurat o anumită formă de activitate, însă aceasta s-ar fi limitat la activități pregătitoare pentru începerea activității comerciale planificate. În această privință, guvernul italian a arătat că Grillo Star achiziționase deja bunuri imobiliare și mărfuri în vederea deschiderii unui hotel.

60. Prin urmare, în prezenta cauză nu trebuie să se răspundă la întrebarea dacă directiva impune ca societățile comerciale inactive să fie exonerate de plata taxei anuale, ci mai degrabă la întrebarea dacă directiva impune ca întreprinderile care desfășoară numai o activitate pregătitoare, dar care nu au început încă activitatea comercială planificată propriu-zisă, să fie scutite de taxa anuală. Așadar, trebuie clarificat aspectul dacă și în cazul societăților comerciale care desfășoară numai o activitate pregătitoare în acest sens se poate considera că faptul generator al taxei anuale este întreprinderea, iar nu societatea comercială.

61. Curtea a subliniat în Hotărârea Denkavit Internationaal, pe de o parte, în contextul examinării dispozițiilor olandeze, astfel cum am menționat deja, că „orice înființare a unei societăți comerciale urmărește în principiu exploatarea unei întreprinderi”. Prin urmare, în opinia Curții, decisiv nu este aspectul dacă faptul generator al taxei este activitatea economică *efectivă* a unei societăți comerciale. Curtea pleacă, dimpotrivă, de la premisa că faptul generator al taxei este întreprinderea, iar nu societatea comercială însăși, atunci când o societate *are drept scop*, la momentul înființării, exploatarea unei întreprinderi.

62. Comisia a argumentat că definiția italiană a noțiunii de întreprindere nu presupune o activitate economică efectivă, ci posibilitatea de a desfășura în viitor o activitate economică. Este suficient ca o societate comercială să întreprindă deja acțiuni pregătitoare în vederea desfășurării activității sale comerciale și să fi început astfel realizarea activității economice preconizate.

63. Pe de altă parte, Curtea a arătat că noțiunea de întreprindere în raport cu articolul 5 din Directiva 2008/7 este definită în conformitate cu dreptul național [28]. De aceea, nu a admis obiecțiile conform cărora activitatea unei societăți holding care se limitează la administrarea filialei sale nu reprezintă o activitate economică în sens propriu.

64. Și în temeiul acestor argumentări, legiuitorul italian dispune de libertatea de a stabili faptul generator al taxei luând în considerare activitățile pregătitoare drept activitate economică a întreprinderii. În această privință, considerații de ordin practic pot determina legiuitorul să admită că o astfel de societate comercială este o întreprindere, deoarece ar putea fi dificil să se facă distincția între activitățile pregătitoare și activitatea cu scop economic, iar o astfel de stabilire ar putea însemna o sarcină administrativă considerabilă.

65. Pentru aceste motive, situația nu ar putea fi diferită nici având în vedere argumentul invocat de Grillo Star în cadrul ședinței, în sensul că, în orice caz, societatea comercială nu mai poate fi considerată întreprindere, date fiind starea de insolvență și încetarea activității economice pe care o implică. Statele membre au libertatea de a considera că o societate comercială își păstrează calitatea de întreprindere chiar dacă operațiunile sale comerciale nu se desfășoară în mod corespunzător din punct de vedere economic și chiar dacă își reduce sau își suspendă activitatea comercială pentru acest motiv.

28 — Hotărârea Denkavit Internationaal și alții (citată la nota de subsol 2, punctul 32), cu privire la dispoziția anterioară a Directivei 69/335 (citată la nota de subsol 4).

66. Prin urmare, chiar dacă o societate comercială desfășoară numai activități pregătitoare în vederea începerii activități comerciale propriu-zise planificate, este plauzibil că faptul generator al taxei este înregistrarea întreprinderii, iar nu înregistrarea societății.

67. Întrucât în speță nu există o formă de impozitare interzisă prin articolul 5 alineatul (1) litera (c), nu mai este necesar să se verifice dacă taxa este datorată sub forma unor onorarii sau speze conform articolului 6 din directivă.

V — Concluzie

68. Având în vedere argumentele prezentate, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Tribunale di Cosenza după cum urmează:

„Articolul 5 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2008/7/CE nu se opune unei taxe anuale pe care fiecare întreprindere înregistrată în registrul întreprinderilor trebuie să o plătească camerei de industrie și comerț și care are legătură cu înregistrarea unei societăți de capital care condiționează desfășurarea în continuare a unei activități, atunci când faptul generator al taxei îl reprezintă înregistrarea întreprinderii, iar nu înregistrarea societății de capital, care este proprietara întreprinderii. Statele membre au libertatea de a considera în acest scop că reprezintă întreprinderi și societățile comerciale care desfășoară numai acțiuni pregătitoare în vederea desfășurării activității economice propriu-zise.”