HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

3 octombrie 2013 *

„A patra directivă 78/660/CEE — Articolul 2 alineatul (3) — Principiul imaginii fidele — Articolul 2 alineatul (5) — Obligație de derogare — Articolul 32 — Metodă de evaluare pe baza costului istoric — Preț de achiziție vădit inferior valorii reale”

În cauza C-322/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour de cassation (Belgia), prin decizia din 1 iunie 2012, primită de Curte la 4 iulie 2012, în procedura

État belge

împotriva

GIMLE SA,

CURTEA (camera a zecea),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, și domnii E. Juhász și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru GIMLE SA, de R. Tournicourt și de F. Lettany, avocats;

— pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de J. Kemper, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de G. Braun și de J. Hottiaux, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: franceza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiului imaginii fidele a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societăților, care figurează la articolul 2 alineatele (3)-(5) din A patra directivă 78/660/CEE a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului [44 alineatul (2) litera (g) CE] privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (JO L 222, p. 11, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 21 denumită în continuare „A patra directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État belge, pe de o parte, și GIMLE SA (denumită în continuare „GIMLE”), pe de altă parte, cu privire la tratamentul pe plan contabil al achiziției unor părți sociale care au fost revândute o lună mai târziu la un preț de 3 400 de ori mai mare decât prețul de achiziție.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatele (3)-(5) din A patra directivă prevede:

„(3) Conturile anuale oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății.

(4) Dacă punerea în aplicare a dispozițiilor prezentei directive nu este suficientă pentru a oferi o imagine fidelă în sensul alineatului (3), trebuie furnizate informații suplimentare.

(5) Dacă, în cazuri excepționale, aplicarea unei dispoziții din prezenta directivă se dovedește contrară obligației prevăzute la alineatul (3), trebuie să se facă o derogare de la dispoziția în cauză, pentru a se oferi o imagine fidelă în sensul alineatului (3). Orice astfel de derogare trebuie menționată în anexa la situația financiară anuală, împreună cu o explicație a motivelor sale și o declarație privind efectele derogării în cauză asupra patrimoniului, asupra situației financiare și asupra rezultatelor. Statele membre pot să precizeze cazurile excepționale și să prevadă regimul derogatoriu corespunzător.”

4 Articolul 31 alineatul (1) litera (c) din această directivă prevede:

„Statele membre se asigură că posturile care figurează în conturile anuale sunt evaluate în conformitate cu următoarele principii generale:

[…]

(c) evaluarea trebuie efectuată cu respectarea principiului prudenței, în special:

(aa) pot fi incluse doar beneficiile realizate la data închiderii bilanțului;

[…]”

5 Articolul 32 din directiva menționată prevede:

„Evaluarea posturilor din conturile anuale se face în conformitate cu dispozițiile articolelor 34-42, pe baza principiului prețului de achiziție sau al costului de producție.”

Dreptul belgian

6 Potrivit instanței de trimitere, articolul 3 primul paragraf, articolul 4 și articolul 16 primul paragraf din Decretul regal din 8 octombrie 1976 privind conturile anuale ale întreprinderilor, în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „decretul regal”), constituie transpunerea în dreptul intern a articolului 2 alineatele (3)-(5) din A patra directivă.

7 În temeiul articolului 3 primul paragraf din decretul regal, conturile anuale oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor întreprinderii.

8 Articolul 4 din decretul regal prevede că conturile anuale sunt întocmite în conformitate cu dispozițiile acestui decret și că, în cazul în care punerea în aplicare a acestor dispoziții nu este suficientă pentru a îndeplini cerințele prevăzute la articolul 3 din decretul menționat, trebuie furnizate informații suplimentare în anexa la situația financiară anuală.

9 Potrivit articolului 16 primul paragraf din decretul menționat, în cazul excepțional în care aplicarea normelor de evaluare prevăzute în capitolul care conține acest articol nu ar determina respectarea articolului 3 din acest decret, trebuie să se facă o derogare de la acestea prin aplicarea articolului 3.

10 Articolul 20 din decretul regal prevede că, fără a se aduce atingere aplicării articolelor 16, 27, 27 bis și 34 din acest decret, elementele activului sunt evaluate la valoarea lor de achiziție și sunt înregistrate în bilanț la această valoare, după deducerea amortizărilor și a deprecierilor aferente, și că prin valoare de achiziție trebuie să se înțeleagă fie prețul de achiziție definit la articolul 21, fie costul de producție definit la articolul 22, fie valoarea aportului definită la articolul 23 din decretul menționat.

Cauza principală și întrebarea preliminară

11 Faptele, astfel cum reies din decizia de trimitere, pot fi rezumate după cum urmează:

12 GIMLE, societate pe acțiuni de drept belgian, a fost înființată la 26 noiembrie 1998 de domnul Sjöwall și de doamna Larsson, ambii cetățeni suedezi, rezidenți ai Regatului Unit. GIMLE are ca obiect social în special achiziționarea de participații în orice societăți și gestionarea acestora.

13 La 27 noiembrie 1998, GIMLE a achiziționat 50 de acțiuni ale TV Shop Europe AB, societate de drept suedez înființată tot de domnul Sjöwall, în schimbul sumei de 5 000 de coroane suedeze (SEK), respectiv 100 SEK pe acțiune. La 4 ianuarie 1999, adică după 38 de zile de la achiziție, GIMLE a vândut acțiunile societății Electronic Retailing AB, societate de drept suedez, la un preț de 17 000 000 SEK, respectiv 340 000 SEK pe acțiune. În urma acestei vânzări, GIMLE a înregistrat în contabilitate o plusvaloare de 74 776 696 de franci belgieni (BEF) (1 853 668 de euro), corespunzând diferenței dintre prețul de vânzare și prețul de achiziție al respectivelor acțiuni.

14 Cu toate acestea, pe plan fiscal, acest tip de plusvaloare realizată în urma unei vânzări de acțiuni beneficia de o exceptare în Belgia, astfel încât GIMLE nu a declarat această plusvaloare ca venit impozabil în declarația privind impozitul pe profit pentru exercițiul financiar 2000 (venituri pe anul 1999).

15 Printr-o decizie de rectificare din 19 noiembrie 2002, administrația fiscală a considerat totuși că GIMLE realizase venituri impozabile datorită plusvalorii obținute cu ocazia achiziționării acțiunilor în discuție în litigiul principal, mai precis „în urma ieșirii activului monetar înlocuit de acțiunile a căror valoare reală este mai mare decât prețul plătit”. Procedând în acest mod, administrația a presupus că valoarea reală a acțiunilor în momentul achiziționării lor, la 27 noiembrie 1998, nu corespundea

prețului de achiziție (100 SEK pe acțiune), ci prețului de revânzare din 4 ianuarie 1999 (340 000 SEK pe acțiune). În consecință, respectiva administrație a supus plusvaloarea corespunzătoare de 74 776 696 BEF (1 853 668 de euro) impozitului pe profit.

16 Sesizat de GIMLE cu o acțiune împotriva deciziei din 18 iulie 2003 prin care administrația fiscală îi respinsese reclamația, tribunal de première instance de Bruxelles (Tribunalul de Primă Instanță din Bruxelles) a declarat cererea ca fiind admisibilă și fondată. În consecință, instanța a dispus degrevarea de obligația de plată în litigiu și a obligat État belge să restituie toate sumele percepute în mod nejustificat, însoțite de dobânzi moratorii.

17 Apelul introdus de État belge la cour d'appel de Bruxelles (Curtea de Apel din Bruxelles) împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță a fost respins. Această instanță nu a repus în discuție validitatea aprecierii faptelor efectuată de État belge, potrivit căreia prețul de achiziție al acțiunilor în discuție în litigiul principal era în mod vădit inferior valorii lor reale, care corespundea prețului de vânzare obținut 38 de zile mai târziu. Cu toate acestea, instanța menționată a considerat că aprecierea menționată era lipsită de relevanță având în vedere că, în temeiul articolului 3 primul paragraf, al articolului 4 și al articolului 16 primul paragraf din decretul regal, GIMLE avea obligația să înregistreze în contabilitate aceste acțiuni nu la valoarea lor reală, ci la costul istoric de achiziție. În special, instanța a constatat că articolul 16 din acest decret nu impune înlăturarea costului istoric de achiziție în favoarea valorii reale decât în cazuri denumite „excepționale" și că articolul 4 al doilea paragraf din decretul menționat permite unei întreprinderi să ofere o imagine fidelă a patrimoniului său furnizând „informații suplimentare" în anexa la situația financiară anuală fără să facă însă o derogare de la norma uniformă de evaluare în funcție de costul istoric. În consecință, cour d'appel de Bruxelles a confirmat hotărârea pronunțată în primă instanță, statuând că État belge a ținut seama în mod greșit de plusvaloarea de 74 776 696 BEF pentru calcularea impozitului datorat de GIMLE.

18 État belge a declarat recurs împotriva hotărârii pronunțate de cour d'appel de Bruxelles, arătând că articolul 3 primul paragraf, articolul 4 și articolul 16 primul paragraf din decretul regal nu prevăd doar menționarea unor informații suplimentare în anexa la situația financiară anuală, ci impun derogarea de la principiul înregistrării în contabilitate a activelor la prețul de achiziție atunci când, precum în cauza principală, prețul plătit nu corespunde în mod evident valorii reale a bunurilor în discuție, oferind astfel o imagine denaturată a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatului întreprinderii.

19 Considerând că recursul declarat de État belge necesita o interpretare a articolului 2 alineatele (3)-(5) din A patra directivă, Cour de cassation a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 2 alineatele [(3)-(5)] din A patra directivă […] trebuie interpretat în sensul că nu prevede doar menționarea unor informații suplimentare în anexa la situația financiară anuală, ci impune, în cazul în care prețul de achiziție nu corespunde în mod evident valorii reale a bunurilor în discuție, oferind astfel o imagine denaturată a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatului întreprinderii, derogarea de la principiul înregistrării în contabilitate a activelor la prețul de achiziție și înregistrarea imediată în contabilitate a acestora la valoarea de revânzare dacă rezultă că aceasta din urmă este valoarea lor reală?"

Cu privire la întrebarea preliminară

Observațiile prezentate Curții

20 GIMLE, guvernele belgian și german, precum și Comisia au prezentat Curții observații scrise. GIMLE, guvernul german si Comisia consideră că trebuie să se răspundă negativ la această întrebare. Doar guvernul belgian susține o poziție contrară.

21 GIMLE și guvernul german subliniază că metoda de evaluare prevăzută la articolul 32 din A patra directivă se bazează pe costul istoric al activelor, reprezentat de prețul de achiziție sau de costul de producție al acestora. Aceștia adaugă că nu se poate deroga de la metoda respectivă decât în cazurile enumerate în mod limitativ la articolul 33 din directiva menționată.

22 Comisia, făcând referire la Hotărârea din 27 iunie 1996, Tomberger (C-234/94, Rec., p. I-3133, punctul 17), și la Hotărârea din 14 septembrie 1999, DE + ES Bauunternehmung (C-275/97, Rec., p. I-5331, punctul 26), amintește că principiul imaginii fidele, care figurează la articolul 2 alineatul (3) din A patra directivă, reprezintă obiectivul primordial al acesteia din urmă. Cu toate acestea, părțile interesate care au prezentat observații Curții sunt în dezacord în ceea ce privește domeniul de aplicare al articolului 2 alineatul (5) din directivă, care prevede o obligație de a deroga de la o dispoziție din directiva menționată dacă, în cazuri excepționale, aplicarea acesteia s-ar dovedi contrară principiului imaginii fidele.

23 GIMLE, guvernul german și Comisia arată că achiziția unui activ la un preț inferior valorii sale reale nu poate constitui un „caz excepțional” în sensul articolului 2 alineatul (5) din A patra directivă, care justifică o derogare de la principiul evaluării pe baza costului istoric, care figurează la articolul 32 din directiva menționată. În această privință, GIMLE subliniază că opțiunea legiuitorului Uniunii în favoarea metodei bazate pe costul istoric implică faptul că în contabilitatea întreprinderilor există valorizări care nu corespund decât arareori valorii reale a activelor. Guvernul german adaugă că această metodă determină în mod inevitabil apariția unor rezerve latente, uneori importante, în cazul în care prețul de achiziție este inferior valorii reale a activului, dar că astfel de rezerve latente sunt conforme cu principiul prudenței menționat la articolul 31 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată.

24 Guvernul belgian apreciază, dimpotrivă, că noțiunea „caz excepțional”, menționată la articolul 2 alineatul (5) din A patra directivă, acoperă ipoteza în care prețul de achiziție al unui activ este, precum în cauza principală, vădit inferior valorii sale reale, având în vedere că utilizarea prețului de achiziție ar oferi o imagine denaturată a situației financiare a întreprinderii. În această privință, guvernul belgian se referă prin analogie la punctul 32 din Hotărârea DE + ES Bauunternehmung, citată anterior, în care Curtea ar fi statuat că aceste „cazuri excepționale” menționate la articolul 31 alineatul (2) din A patra directivă sunt cele în care o evaluare separată nu ar oferi o imagine cât mai fidelă posibil a situației financiare reale a societății respective.

Aprecierea Curții

25 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul imaginii fidele prevăzut la articolul 2 alineatele (3)-(5) din A patra directivă impune o derogare de la principiul evaluării activelor pe baza prețului de achiziție sau a costului de producție, care figurează la articolul 32 din directiva menționată, în favoarea unei evaluări pe baza valorii reale a acestora în cazul în care prețul de achiziție ori costul de producție al activelor respective este vădit inferior valorii lor reale.

26 Din decizia de trimitere reiese că litigiul principal are ca obiect tratamentul pe plan contabil al achiziției unor părți sociale care au fost revândute o lună mai târziu la un preț de 3 400 de ori mai mare decât prețul de achiziție.

27 Din această decizie reiese de asemenea că originea litigiului principal este de natură fiscală, în măsura în care o înregistrare în contabilitate a acțiunilor la valoarea lor reală la momentul achiziției ar permite autorităților belgiene să impoziteze societatea în cauză pentru plusvaloarea formată din diferența dintre valoarea reală a acestor acțiuni și prețul lor de achiziție.

28 În această privință, Curtea a avut deja ocazia să precizeze că A patra directivă nu are ca obiect stabilirea condițiilor în care conturile anuale ale societăților pot sau trebuie să servească drept bază pentru stabilirea de către autoritățile fiscale din statele membre a bazei de impozitare și a cuantumului taxelor, precum impozitul pe profitul societăților în discuție în litigiul principal. În schimb, nu este nicidecum exclus faptul că aceste conturi anuale pot fi utilizate de statele membre ca bază de referință în scopuri fiscale (Hotărârea din 7 ianuarie 2003, BIAO, C-306/99, Rec., p. I-1, punctul 70) și nicio dispoziție din A patra directivă nu interzice statelor membre să corecteze, pe plan fiscal, efectele normelor contabile care figurează în cuprinsul acesteia, în vederea stabilirii unui beneficiu impozabil mai apropiat de realitatea economică.

29 Trebuie amintit că A patra directivă urmărește să asigure coordonarea dispozițiilor de drept intern privind structura și conținutul conturilor anuale și al rapoartelor de gestiune și metodele de evaluare în vederea protejării asociaților și a terților. În acest scop, potrivit celui de al treilea considerent, directiva urmărește doar să stabilească condiții minime în ceea ce privește amploarea informațiilor financiare care ar trebui aduse la cunoștința publicului (Hotărârea BIAO, citată anterior, punctul 69).

30 A patra directivă întemeiază această coordonare a conținutului conturilor anuale pe principiul „imaginii fidele”, a cărui respectare constituie obiectivul său primordial (Hotărârile citate anterior Tomberger, punctul 17, DE + ES Bauunternehmung, punctul 26, și BIAO, punctul 72). Potrivit acestui principiu, care figurează la articolul 2 alineatele (3)-(5) din directivă, conturile anuale oferă o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății.

31 Articolul 2 alineatele (3)-(5) din A patra directivă, care prevede principiul imaginii fidele, se găsește în cadrul primei secțiuni din directivă, intitulată „Dispoziții generale”. Secțiunea 7 din această directivă, intitulată „Norme de evaluare”, definește normele de evaluare a posturilor care figurează în conturile anuale, printre care figurează principiile generale prevăzute la articolul 31 din aceeași directivă.

32 Curtea a avut deja ocazia să precizeze că aplicarea principiului imaginii fidele trebuie să fie ghidată, în măsura posibilului, de principiile generale care figurează la articolul 31 din A patra directivă, în cadrul cărora principiul prudenței, prevăzut la articolul 31 alineatul (1) litera (c) din această directivă, prezintă o importanță deosebită (Hotărârea Tomberger, citată anterior, punctul 18).

33 În temeiul dispozițiilor articolului 31 alineatul (1) litera (c) din A patra directivă, care prevede principiul prudenței, luarea în considerare a tuturor elementelor – beneficii realizate, cheltuieli, produse, riscuri și pierderi – care sunt în mod real aferente exercițiului în cauză permite să se asigure respectarea principiului imaginii fidele (Hotărârile citate anterior Tomberger, punctul 22, și BIAO, punctul 123). În special, alineatul (1) litera (c) punctul (aa) prevede că pot fi incluse doar beneficiile realizate la data închiderii bilanțului.

34 Principiul imaginii fidele trebuie de asemenea să fie interpretat în lumina principiului enunțat la articolul 32 din A patra directivă, în temeiul căruia evaluarea posturilor din conturile anuale se întemeiază pe principiul prețului de achiziție sau al costului de producție al activelor.

35 În temeiul acestei dispoziții, imaginea fidelă pe care trebuie să o ofere conturile anuale ale unei societăți se întemeiază pe o evaluare a activelor nu pe baza valorii lor reale, ci pe baza costului lor istoric.

36 Este adevărat că articolul 2 alineatul (5) din A patra directivă prevede că, dacă, în cazuri excepționale, aplicarea unei dispoziții din această directivă se dovedește contrară obligației prevăzute la alineatul (3) al articolului 2, trebuie să se facă o derogare de la dispoziția în cauză pentru a se oferi o imagine fidelă în sensul alineatului (3) menționat.

37 Prin urmare, în temeiul articolului 2 alineatul (5) din directiva menționată, este posibil să fie necesară o derogare, în cazuri excepționale, de la articolul 32 din aceeași directivă, care impune o evaluare a activelor pe baza prețului de achiziție sau a costului de producție, atunci când aplicarea acestei metode ar avea ca rezultat o imagine denaturată a patrimoniului, a situației financiare, precum și a rezultatelor societății.

38 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, astfel cum subliniază GIMLE, guvernul german și Comisia, subevaluarea unor active în conturile societăților nu poate constitui, prin ea însăși, un „caz excepțional” în sensul articolului 2 alineatul (5) din A patra directivă.

39 Astfel, posibilitatea ca anumite active să fie subevaluate în conturile societăților, în ipoteza în care valoarea lor de achiziție este inferioară valorii reale, nu este decât corolarul necesar al opțiunii legiuitorului Uniunii, la articolul 32 din A patra directivă, în favoarea unei metode de evaluare întemeiate nu pe valoarea reală a activelor, ci pe costul istoric al acestora.

40 În plus, astfel cum subliniază guvernul german, subevaluarea anumitor active, precum părți sociale, în conturile unei societăți, ca urmare a evaluării lor pe baza prețului de achiziție sau a costului de producție, este conformă cu principiul prudenței prevăzut la articolul 31 alineatul (1) litera (c) din A patra directivă. În special, evaluarea unor astfel de active la valoarea lor reală ar determina apariția unei plusvalori în conturile societății, care corespunde diferenței dintre valoarea reală și valoarea de achiziție a acestor active, în contradicție cu articolul 31 alineatul (1) litera (c) punctul (aa) din directiva menționată, potrivit căruia pot fi incluse doar beneficiile realizate la data închiderii bilanțului.

41 Pe de altă parte, Comisia arată în mod întemeiat că, la momentul tranzacțiilor în discuție în litigiul principal, État belge nu adoptase dispoziții facultative în temeiul articolului 2 alineatul (5) ori al articolului 33 din A patra directivă. Comisia subliniază, de asemenea în mod întemeiat, că o societate care are certitudinea realizării unui venit important datorită unor angajamente asumate cu privire la revânzarea viitoare a unui activ este obligată, în temeiul articolului 2 alineatul (4) din directiva menționată, să furnizeze informații suplimentare în legătură cu acest aspect.

42 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că principiul imaginii fidele prevăzut la articolul 2 alineatele (3)-(5) din A patra directivă nu permite o derogare de la principiul evaluării activelor pe baza prețului de achiziție sau a costului de producție, care figurează la articolul 32 din directiva menționată, în favoarea unei evaluări pe baza valorii reale a acestora, în cazul în care prețul de achiziție ori costul de producție al activelor respective este vădit inferior valorii lor reale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 zecea) declară:

Principiul imaginii fidele prevăzut la articolul 2 alineatele (3)-(5) din A patra directivă 78/660/CEE a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului [44 alineatul (2) litera (g) CE] privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale nu permite o derogare de la principiul evaluării activelor pe baza prețului de achiziție sau a costului de producție, care figurează la articolul 32 din directiva menționată, în favoarea unei evaluări pe baza valorii reale a acestora, în cazul în care prețul de achiziție ori costul de producție al activelor respective este vădit inferior valorii lor reale.

Semnături