HOTĂRÂREA CURȚII (CAMERA A PATRA)

16 februarie 2012*

„Fiscalitate — Impozitarea indirectă a majorării de capital — Impozit pe capital aplicat societăților de capital — Obligația unui stat membru de a ține seama de directive care nu mai erau în vigoare la data aderării acestui stat — Excluderea din baza de impozitare a valorii activelor aparținând societății de capital care sunt alocate majorării de capital și pentru care s-a plătit deja impozitul pe capital”

În cauza C-372/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 26 mai 2010, primită de Curte la 26 iulie 2010, în procedura

Pak-Holdco sp. zoo

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

CURTEA (Camera a patra),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 octombrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Pak-Holdco sp. zoo, de N. Półtorak, radca prawny, și de domnul L. Mazur, doradca podatkowy;

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

— pentru Comisia Europeană, de doamnele L. Lozano Palacios și K. Herrmann, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: polona.

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 5 alineatul (3) prima liniuță 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) și a articolului 7 alineatul (1) din Directiva 69/335, 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Pak-Holdco sp. zoo (denumit în continuare „Pak-Holdco”), pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, pe de altă parte, în legătură cu impozitarea aplicată unor acte de drept civil.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Potrivit articolului 5 alineatul (3) din Directive 69/335:

„Valoarea pentru care se aplică taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] în cazul unei creșteri de capital nu include:

— valoarea activelor aparținând societății de capital care sunt alocate creșterii de capital și pentru care s-a plătit deja taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»];

[...]”

4 Articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335 a fost modificat în mai multe rânduri. În redactarea inițială, acesta prevedea:

„Până la intrarea în vigoare a dispozițiilor care urmează să fie adoptate de Consiliu în conformitate cu alineatul (2):

(a) cota taxei [a se citi «impozitului»] pe capital nu poate depăși 2 % sau coborî sub 1 %;

(b) cota se reduce cu 50 % sau mai mult dacă una sau mai multe societăți de capital își transferă toate activele și pasivele sau una sau mai multe părți ale afacerii lor către una sau mai multe societăți de capital care sunt în curs de înființare sau care există deja.

Reducerea se aplică numai în următoarele condiții:

— aporturile de capital să primească părți sociale drept contravaloare exclusivă, statele membre având dreptul să extindă aplicarea reducerii în cazurile în care contravaloarea majorării capitalului sunt părțile sociale, în paralel cu plata în numerar a maximum 10 % din valoarea nominală a părților sociale;

— societățile care iau parte la tranzacție să aibă sediul de administrare sau sediul social pe teritoriul unui stat membru;

[...]”

5 Directiva 73/79/CEE a Consiliului din 9 aprilie 1973 de modificare a domeniului de aplicare a cotei reduse a impozitului pe capital prevăzute, în favoarea anumitor operațiuni de restructurare a societăților, la articolul 7 alineatul (1) litera (b) din directiva privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 103, p. 13) a modificat articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335 prin introducerea literei (ba), având următorul cuprins:

„(ba)
Cota impozitului pe capital poate fi redusă cu 50 % sau mai mult atunci când o societate de capital în curs de înființare sau care există deja obține o cotă-parte reprezentând cel puțin 75 % din capitalul social emis anterior de o altă societate de capital. În cazul în care acest procent este atins în urma mai multor operațiuni, beneficiază de cota redusă doar operațiunea prin care este atins acest procent, precum și operațiunile ulterioare care majorează acest procent.

[...]” [traducere neoficială]

6 Directiva 73/80/CEE a Consiliului din 9 aprilie 1973 privind stabilirea cotelor comune ale impozitului pe capital (JO L 103, p. 15) prevedea:

„Articolul 1

Începând cu 1 ianuarie 1976, cota impozitului pe capital prevăzută la articolul 7 din Directiva [69/335, astfel cum a fost modificată prin Directiva 73/79,] se stabilește la 1 %.

Articolul 2

Începând cu 1 ianuarie 1976, cotele reduse prevăzute la articolul 7 alineatul (1) literele (b) și (ba) din aceeași directivă[, cu modificările ulterioare,] se stabilesc de la 0 % la 0,50 %.

[...]” [traducere neoficială]

7 În sfârșit, articolul 1 punctul 2 din Directiva 85/303 a modificat articolul 7 din Directiva 69/335, prevăzând:

„Articolul 7 [din Directiva 69/335] se înlocuiește cu următorul text:

«Articolul 7

(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 %.

Republica Elenă stabilește care tranzacții sunt scutite de la plata taxei pe majorarea de capital [a se citi: „impozitului pe capital”].

[...]»”

8 În plus, Directiva 85/303 a abrogat Directiva 73/80.

9 Directiva 69/335 a fost abrogată prin Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11). Această abrogare este însă ulterioară situației de fapt din acțiunea principală.

Reglementarea națională

10 Articolul 1 alineatul 1 punctul 3) litera d) din Legea din 19 decembrie 1975 privind taxele de timbru (Dz. U. nr. 45, poziția 226), în versiunea aplicabilă acțiunii principale, prevede:

„Sunt supuse taxei de timbru

[...]

3) următoarele acte care constată operațiuni de drept civil:

[...]

d) actele care constată constituirea unei societăți de către persoane fizice și de către persoane juridice care nu își desfășoară activitatea în cadrul economiei planificate”.

11 Articolul 54 alineatul 1 din Decretul Consiliului de Miniștri din 16 mai 1983 privind taxa de timbru (Dz. U nr. 34, poziția 161), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (denumit în continuare „Decretul privind taxa de timbru”), prevede:

„Taxa de timbru percepută în cazul contractelor de societate, astfel cum este aplicată la baza de impozitare, este de:

1) 10 % în cazul aporturilor în imobile sau în uzufructul perpetuu;

2) 5 % în cazul celorlalte aporturi.”

12 Articolul 54 alineatul 3 din Decretul privind taxa de timbru prevede:

„Baza de impozitare a taxei de timbru se compune:

[...]

2) în cazul majorării capitalului social, din valoarea majorării capitalului social.”

13 Potrivit articolului 54 alineatul 4 din Decretul privind taxa de timbru:

„Capitalul social cuprinde toate aporturile efectuate de asociați, cu excepția aporturilor în industrie, precum și plățile suplimentare în societățile cu răspundere limitată.”

14 Potrivit articolului 1 alineatul 1 din Legea privind impozitarea actelor juridice civile din 9 septembrie 2000, cu modificările ulterioare (Dz. U din anul 2005, nr. 41, poziția 399, denumită în continuare „Legea PCC”):

„Sunt supuse impozitului:

1) următoarele acte de drept civil:

[...]

k) contractele de societate (acte constitutive)

2) modificările contractelor menționate la punctul 1) dacă acestea determină o creștere a bazei de impozitare pentru impozitul asupra actelor de drept civil [...]”

15 Articolul 1 alineatul 3 punctul 2) din Legea PCC prevede:

„În cazul unui contract de societate, prin modificarea contractului de înțelege:

[...]

2) în privința unei societăți de capital: aportul sau creșterea aportului la societate, a cărui valoare are ca efect majorarea capitalului social, precum și plățile suplimentare.”

16 Articolul 6 alineatul 1 punctul 8) din Legea PCC prevede:

„Baza de impozitare se compune:

[...]

8) în privința contractului de societate:

[...]

b) în cazul modificării contractului – din valoarea aporturilor prin care se majorează capitalul social sau din valoarea majorării capitalului social”.

17 Potrivit articolului 7 alineatul 1 punctul 9) din Legea PCC:

„Cotele de impozitare de stabilesc după cum urmează:

[...]

9) asupra contractelor de societate: 0,5 %”.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

18 Elektrownia Pątnów II sp. zoo (denumită în continuare „EP II”) și Pak-Holdco sunt două filiale ale Zespol Elektrowni Patnow Adamov Konin SA (denumită în continuare „ZEPAK”).

19 La 17 august 2005, ZEPAK a cesionat Pak-Holdco toate acțiunile pe care le deținea la EP II, prin intermediul unui aport în natură la Pak-Holdco. În ziua următoare, Pak-Holdco a efectuat o majorare de capital egală cu valoarea acestui aport în natură, majorând valoarea acțiunilor deținute de ZEPAK la Pak-Holdco cu valoarea acțiunilor deținute de ZEPAK la EP II. Întrucât această operațiune a reprezentat o modificare a contractului de societate al Pak-Holdco în sensul Legii PCC, a fost supusă impozitului asupra actelor juridice în cotă de 0,5 %.

20 La 31 august 2006, Pak-Holdco a solicitat administrației fiscale să constate existența unui excedent de plată a impozitului asupra actelor de drept civil, având o valoare egală cu cuantumul impozitelor plătite în temeiul dispozițiilor Legii PCC, pentru motivul că această din urmă lege ar contraveni Directivei 69/335, al cărei articol 7 alineatul (1) coroborat cu Directivele 73/79, 73/80 și 85/303 ar interzice supunerea operațiunii în discuție impozitului pe capital și că, prin urmare, Directiva 69/335 ar fi trebuit să fie aplicată cu prioritate. În plus, Pak-Holdco a considerat că articolul 5 alineatul (3) prima liniuță din această directivă exclude din baza de impozitare aportul efectuat de altă societate constând în active pentru care s-a plătit deja impozitul pe capital.

21 Ca urmare a refuzului exprimat de administrația fiscală, Pak-Holdco a introdus o acțiune la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Poznan), care a menținut această decizie. Instanța menționată și-a întemeiat hotărârea în special pe faptul că Directivele 73/79 și 73/80 au fost abrogate înaintea aderării Republicii Polone la Uniunea Europeană și că, prin urmare, acestea nu mai produc efecte față de reclamant. În plus, instanța s-a pronunțat în sensul că articolul 5 alineatul (3) prima liniuță din Directiva 69/335 nu era aplicabil situației de fapt din speță.

22 Sesizată cu o cerere de recurs, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) ridică problema dacă articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303, trebuie interpretat literal sau din perspectivă istorică. Potrivit instanței de trimitere, jurisprudența Curții nu este stabilizată. Astfel, în timp ce în Hotărârea din 21 iunie 2007, Optimus-Telecomunicações (C-366/05, Rep., p. I-4985, punctul 27), Curtea s-ar fi pronunțat împotriva unei interpretări istorice a acestei dispoziții, în schimb, aceasta ar fi recurs la o asemenea interpretare în Hotărârea din 9 iulie 2009, Comisia/Spania (C-397/07, Rep., p. I-6029, punctul 21).

23 În acest context, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cadrul interpretării articolului 7 alineatul (1) din Directiva 69/335[, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303,] instanța națională trebuie să ia în considerare dispozițiile din directivele de modificare, în special din Directivele 73/79[...] și 73/80[...], deși la momentul aderării Republicii Polone la Uniunea Europeană aceste directive nu mai erau în vigoare?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: excluderea activelor aparținând societății de capital din baza de impozitare a impozitului pe capital, prevăzută la articolul 5 alineatul (3) prima liniuță din Directiva 69/335[...], privește numai activele aparținând societății de capital respective, al cărei capital este majorat?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

24 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă în cazul unui stat precum Republica Polonă, care a aderat la Uniune la 1 mai 2004, articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303, trebuie interpretat în sensul că scutirea obligatorie prevăzută de această dispoziție se aplică numai operațiunilor care intră în domeniul de aplicare al acestei directive, cu modificările ulterioare, care, la 1 iulie 1984, erau scutite în acest stat de la plata impozitului pe capital sau care erau supuse acestui impozit cu o cotă redusă, mai mică sau egală cu 0,50 %.

25 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie să se țină seama, în ceea ce privește interpretarea și aplicarea Directivei 69/335, de situația specifică a unui stat precum Republica Polonă, care a devenit membră a Uniunii la 1 mai 2004.

26 Din această constatare reiese, în primul rând, că Directiva 69/335 nu a fost aplicabilă în acest stat înainte de data menționată. Orice măsură în materie de impozitare sau de scutire a operațiunilor care intră în sfera noțiunii de majorare de capital a fost luată în ordinea juridică poloneză, înainte de data sus-menționată, numai pe baza dreptului intern (a se vedea Hotărârea Optimus-Telecomunicações, citată anterior, punctul 26).

27 În al doilea rând, reiese că, în scopul interpretării și al aplicării Directivei 69/335 în privința Republicii Polone, o interpretare „istorică” a obiectivelor acestei directive nu poate influența interpretarea directivei în forma în vigoare după aderarea acestui stat (a se vedea Hotărârea Optimus-Telecomunicações, citată anterior, punctul 27).

28 Articolul 7 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303, impune obligația clară și necondiționată pentru statele membre de a scuti de la plata impozitului pe capital operațiunile care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau erau impozitate cu o cotă egală sau mai mică de 0,50 %. Această obligație, al cărei sens este lipsit de ambiguitate, revine și Republicii Polone începând cu 1 mai 2004 (a se vedea în acest sens Hotărârea Optimus-Telecomunicações, citată anterior, punctul 30).

29 Această interpretare corespunde nu numai literei articolului 7 alineatul (1), ci și spiritului și obiectivului principal ale Directivei 69/335, care tinde să limiteze pe cât posibil efectele impozitului pe capital asupra liberei circulații a capitalurilor (a se vedea Hotărârea Optimus-Telecomunicações, citată anterior, punctul 31).

30 Trebuie arătat, în sfârșit, că data de 1 iulie 1984, considerată dată de referință în temeiul articolului 7 alineatul (1) din Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303, se aplică deopotrivă în privința Republicii Polone. Astfel, în cazul aderării la Uniune, o trimitere la o dată prevăzută în dreptul Uniunii, în lipsa unei dispoziții contrare în actul de aderare la Uniune sau în alt act al Uniunii, se aplică și în privința statului care aderă, chiar dacă această dată este anterioară datei aderării. Or, în ceea ce privește Republica Polonă, nu există în acest sens nicio dispoziție diferită nici în actul de aderare a acestui stat la Uniune, nici într-un alt act al Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Optimus-Telecomunicações, citată anterior, punctul 32, și Hotărârea din 16 iunie 2011, Logstor ROR Polska, C-212/10, Rep., p. I-5453, punctul 33).

31 Rezultă că în cazul unui stat precum Republica Polonă, care a aderat la Uniune la 1 mai 2004, în lipsa unor dispoziții derogatorii în actul de aderare a acestui stat la Uniune sau într-un alt act al Uniunii, articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303, trebuie interpretat în sensul că scutirea obligatorie prevăzută prin acest articol se aplică numai operațiunilor care intră în domeniul de aplicare al acestei directive, cu modificările ulterioare, care, la 1 iulie 1984, erau scutite în acest stat de la plata impozitului pe capital sau care erau supuse acestui impozit cu o cotă redusă, mai mică sau egală cu 0,50 % (a se vedea Hotărârea Optimus-Telecomunicações, citată anterior, punctul 33).

32 Această interpretare nu este repusă în discuție de punctul 21 din Hotărârea Comisia/Spania, citată anterior, în care Curtea s-a limitat să stabilească întinderea motivelor care fuseseră invocate de Comisia Europeană în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, precizând operațiunile care, începând cu 1 ianuarie 1986, data aderării Regatului Spaniei la Comunitățile Europene, erau scutite în mod obligatoriu de la plata impozitului pe capital.

33 Prin urmare, la prima întrebare trebuie să se răspundă că în cazul unui stat precum Republica Polonă, care a aderat la Uniune la 1 mai 2004, în lipsa unor dispoziții derogatorii în actul de aderare a acestui stat la Uniune sau într-un alt act al Uniunii, articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303, trebuie interpretat în sensul că scutirea obligatorie prevăzută prin acest articol se aplică numai operațiunilor care intră în domeniul de aplicare al acestei directive, cu modificările ulterioare, care, la 1 iulie 1984, erau scutite în acest stat de la plata impozitului pe capital sau care erau supuse acestui impozit cu o cotă redusă, mai mică sau egală cu 0,50 %.

Cu privire la a doua întrebare

34 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (3) prima liniuță din Directiva 69/335, care exclude din baza de impozitare „valoarea activelor aparținând societății de capital care sunt alocate majorării de capital și pentru care s-a plătit deja impozitul pe capital”, trebuie interpretat în sensul că sunt excluse din baza de impozitare numai activele aparținând societății de capital al cărei capital social este majorat sau și activele care, provenind de la altă societate, vor conduce la majorarea capitalului respectiv.

35 Articolul 5 alineatul (3) prima liniuță din Directiva 69/335 supune excluderea din baza de impozitare, pe care o prevede, îndeplinirii a două condiții, și anume, pe de o parte, ca activele în cauză să fie alocate majorării capitalului social al unei societăți de capital și, pe de altă parte, ca pentru acestea să se fi plătit deja impozitul pe capital.

36 Astfel, din textul acestei dispoziții rezultă că ea nu are în vedere numai activele societății de capital al cărei capital social este majorat. Adăugarea unei alte condiții, potrivit căreia activele respective ar trebui, în plus, să aparțină societății al cărei capital social este majorat, ar fi contrară interpretării literale a textului dispoziției menționate.

37 Această adăugare s-ar opune deopotrivă obiectivului urmărit de însăși dispoziția menționată, care exclude din baza de impozitare valoarea activelor pentru care s-a plătit deja impozitul pe capital, în vederea evitării dublei impuneri a acestora, în scopul promovării liberei circulații a capitalurilor (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 18 martie 1993, Viessmann, C-280/91, Rec., p. I-971, punctul 21, și Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Elektrownia Pątnów II, C-441/08, Rep., p. I-10799, punctul 40). Astfel, adăugarea unei condiții suplimentare la cele cuprinse în textul articolului 5 alineatul (3) prima liniuță din Directiva 69/335, potrivit căreia activele în cauză ar trebui, în plus, să aparțină societății al cărei capital este majorat, ar permite dubla impunere a aceleiași valori, din moment ce operațiunea în cauză ar privi societăți distincte.

38 Prin urmare, la a doua întrebare trebuie să se răspundă că articolul 5 alineatul (3) prima liniuță din Directiva 69/335, care exclude din baza de impozitare „valoarea activelor aparținând societății de capital care sunt alocate majorării de capital și pentru care s-a plătit deja impozitul pe capital”, trebuie interpretat în sensul că acesta se aplică indiferent dacă este vorba despre active ale societății al cărei capital social este majorat sau despre active care, provenind de la altă societate, vor conduce la majorarea capitalului respectiv.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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:

1) În cazul unui stat precum Republica Polonă, care a aderat la Uniunea Europeană la 1 mai 2004, în lipsa unor dispoziții derogatorii în actul de aderare a acestui stat la Uniunea Europeană sau într-un alt act al Uniunii Europene, articolul 7 alineatul (1) 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 scutirea obligatorie prevăzută prin acest articol se aplică numai operațiunilor care intră în domeniul de aplicare al acestei directive,

cu modificările ulterioare, care, la 1 iulie 1984, erau scutite în acest stat de la plata impozitului pe capital sau care erau supuse acestui impozit cu o cotă redusă, mai mică sau egală cu 0,50 %.

2) **Articolul 5 alineatul (3) prima liniuță din Directiva 69/335, care exclude din baza de impozitare „valoarea activelor aparținând societății de capital care sunt alocate majorării de capital și pentru care s-a plătit deja impozitul pe capital”, trebuie interpretat în sensul că acesta se aplică indiferent dacă este vorba despre active ale societății al cărei capital social este majorat sau despre active care, provenind de la altă societate, vor conduce la majorarea capitalului respectiv.**

Semnături