HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

9 iulie 2009 *

În cauza C-397/07,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 27 august 2007,

Comisia Comunităților Europene, reprezentată de domnul E. Gippini Fournier și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Spaniei, reprezentat de doamna B. Plaza Cruz și de domnul M. Muñoz Pérez, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârât,

* Limba de procedură: spaniola.

susținut de:

Republica Elenă,

intervenientă,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz, E. Juhász (raportor), G. Arestis și J. Malenovský, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 ianuarie 2009,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 martie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că:

— prin supunerea aplicării scutirilor obligatorii de la impozitul pe capital unor anumite condiții;

— prin aplicarea unui impozit pe capital pentru transferul în Spania al sediului de administrare sau al sediului social al societăților care nu au fost supuse, în statul membru de origine, unui impozit similar celui aplicat în Spania și

— prin aplicarea impozitului pe capitalul afectat activităților comerciale exercitate pe teritoriul spaniol de sucursalele sau de sediile permanente ale unor societăți stabilite într-un stat membru care nu aplică un impozit similar celui aplicat în Spania,

Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 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 73/79/CEE a Consiliului din 9 aprilie 1973 (JO L 103, p. 13) și 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”).

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

2 Potrivit primului considerent al acesteia, Directiva 69/335 are drept obiectiv promovarea liberei circulații a capitalurilor în vederea creării unei uniuni economice ale cărei caracteristici să fie similare cu cele ale unei piețe interne. În acest scop, după cum reiese din al șaselea-al optulea considerent, această directivă urmărește armonizarea impozitului căruia îi sunt supuse aporturile la capitalul societăților în Comunitatea 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 pe capital unic.

3 Astfel, potrivit articolului 1 din Directiva 69/335, „[s]tatele membre aplică aporturilor la capitalul societăților de capital o taxă armonizată".

4 Articolul 2 din Directiva 69/335 realizează o repartizare, în acest domeniu, a competenței fiscale între statele membre. Acesta prevede:

„(1) Tranzacțiile la care se aplică taxa pe majorarea capitalului [a se citi «impozitul pe capital»] se taxează numai în statele membre pe al căror teritoriu este situat sediul de administrare al unei societăți de capital în momentul derulării acestor tranzacții.

[…]

(3) Dacă sediul social și sediul de administrare ale unei societăți de capital sunt situate într-o țară terță, influxul de capital de investiție [a se citi «capital fix»] sau circulant către o sucursală situată într-un stat membru poate fi taxat în statul membru pe al cărui teritoriu este situată sucursala.”

5 La articolul 4 alineatul (1) din Directiva 69/335 sunt enumerate operațiunile cărora trebuie să li se aplice impozitul pe capital, precum, printre altele, înființarea unei societăți de capital și majorarea capitalului social al acesteia. Dispoziția menționată prevede de asemenea ca operațiuni cărora li se aplică impozitul pe capital:

„(g) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice care este luată în evidență în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru;

(h) mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului social al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice al cărei sediu de administrare este situat într-o țară terță și care este luată în evidență în statul membru în care a avut loc mutarea, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru.”

6 Articolul 7 din Directiva 69/335 privește cota impozitului pe capital. În versiunea sa inițială, acest articol prevedea:

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

a) cota taxei pe capital [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.

[…]”

7 Această din urmă reducere a cotei impozitului pe capital, care este subordonată anumitor condiții, este prevăzută pentru operațiuni denumite în mod obișnuit „de restructurare a societăților de capital”.

8 Directiva 73/80/CEE a Consiliului din 9 aprilie 1973 privind stabilirea cotelor comune ale impozitului pe capital (JO L 103, p. 15) a redus, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 1976, cota impozitului pe capital prevăzut în această versiune inițială a articolului 7 alineatul (1) litera (b) pentru operațiunile de restructurare a societăților de capital, stabilind-o de la 0 % la 0,50 %.

9 Prin Directiva 73/79, la dispoziția menționată mai sus a articolului 7 alineatul (1) a fost adăugată litera (b)a, potrivit căreia statele membre au posibilitatea de a extinde aplicarea cotei reduse a impozitului pe capital la operațiunile care pot fi asimilate cu operațiunile de restructurare menționate mai sus, și anume „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” [traducere neoficială].

10 Astfel, în conformitate cu cel de al doilea considerent al Directivei 73/79, într-un asemenea caz, o societate obține o cotă-parte din acțiunile unei alte societăți, astfel încât dispune în general de puterea de decizie completă în această din urmă societate.

11 Directiva 85/303, prevăzând la cel de al patrulea considerent că „trebuie să existe o scutire obligatorie pentru tranzacțiile care fac în prezent obiectul unei cote reduse a taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»]", a modificat după cum urmează articolul 7 din Directiva 69/335:

„(1) Statele membre scutesc de plata taxei pe majorarea de capital [a se citi «impozitului pe capital»] tranzacțiile […] care, la 1 iulie 1984, erau scutite sau impozitate 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 %.

[…]"

Reglementarea națională

Regimul operațiunilor de restructurare a societăților de capital

12 Articolul 1 alineatul 1 punctul 2 din textul codificat al Legii privind impozitul pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice încheiate în formă scrisă (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), aprobată prin Decretul-lege regal nr. 1/1993 din 24 septembrie 1993 (BOE din 20 octombrie 1993, denumită în continuare „Legea fiscală"), supune unui impozit indirect anumite operațiuni privind societățile comerciale. În conformitate cu articolul 19 alineatul 1 punctul 1 din Legea fiscală, operațiunile supuse impozitului sunt constituirea, majorarea și reducerea de capital, precum și fuziunea, divizarea și dizolvarea societăților.

13 În ceea ce privește operațiunile scutite de impozit, articolul 45 partea I litera B) punctul 10 din Legea fiscală, coroborat cu dispozițiile articolului 21 din aceasta și cu cea de a doua dispoziție adițională a versiunii consolidate a Legii privind impozitul pe profit (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), aprobată prin Decretul-lege regal nr. 4/2004 din 5 martie 2004 (BOE din 11 martie 2004, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit"), prevede că sunt scutite operațiunile de fuziune, de divizare, de aport de active și de schimb de titluri definite ca atare la capitolul VIII titlul VII din Legea privind impozitul pe profit, care stabilește în această privință un regim special, sub rezerva aplicării acestui regim operațiunii în cauză.

14 Articolul 96 din Legea privind impozitul pe profit, intitulat „Aplicarea regimului fiscal", stabilește condițiile de aplicare a regimului special menționat. Acesta prevede:

„1. Aplicarea regimului instituit în prezentul capitol este subordonată unei opțiuni în favoarea sa, această opțiune de regim fiscal făcându-se conform următoarelor norme:

a) În cazul operațiunilor de fuziune sau de divizare, această opțiune fiscală va trebui să fie inclusă în proiectul și în tratatele de fuziune sau de divizare ale părților la aceste operațiuni care au reședința fiscală în Spania.

[…]

b) În ceea ce privește aporturile în natură, opțiunea fiscală este exercitată de partea dobânditoare și apare pe hotărârea corespunzătoare a societății sau, în lipsă, pe actul autentic care constată operațiunea sau contractul în cauză.

[…]

c) În cazul operațiunilor de schimb de titluri, opțiunea este exercitată de partea dobânditoare și apare pe hotărârea corespunzătoare a societății sau, în lipsă, pe actul autentic care constată operațiunea sau contractul în cauză. În caz de ofertă publică de cumpărare de acțiuni, opțiunea este exercitată de organul social competent pentru a realiza operațiunea și apare în nota de informare.

[…]

În toate cazurile, exercitarea opțiunii fiscale trebuie comunicată Ministerului Finanțelor sub forma și în termenele prevăzute de reglementarea în vigoare.

2. Regimul stabilit în prezentul capitol nu se aplică atunci când operațiunea realizată are drept obiectiv principal o fraudă sau o evaziune fiscală. În special, acest regim nu se aplică atunci când operațiunea nu este realizată pentru motive economice valabile precum restructurarea sau raționalizarea activităților entităților participante la operațiune, ci numai cu scopul de a obține un avantaj fiscal.

[…]”

Transferul sediului de administrare sau al sediului social al unei societăți de capital

15 În conformitate cu dispozițiile articolului 19 alineatul 3 din Legea fiscală, reprezintă un fapt generator de impozit:

„transferul în Spania al sediului de administrare sau al sediului social al unei societăți, atunci când nici unul, nici altul nu erau în prealabil situate într-un stat membru […] sau atunci când, în acestea, entitatea nu era supusă unui impozit similar celui prevăzut în prezentul titlu”.

Impozitarea în cazul sucursalelor sau al sediilor permanente ale unei societăți de capital stabilite într-un alt stat membru

16 Potrivit articolului 20 din Legea fiscală:

„Entitățile care realizează, prin intermediul unor sucursale sau al unor sedii permanente, operațiuni comerciale pe teritoriul spaniol și al căror sediu social, precum și sediu de administrare se află în țări care nu aparțin Comunității […] sau care, situate în astfel de țări, nu sunt supuse unui impozit similar cu cel care face obiectul prezentului titlu, sunt impozitate în același mod și în aceleași condiții precum entitățile spaniole pentru partea din capital care este afectată operațiunilor menționate."

Procedura precontencioasă

17 Având îndoieli cu privire la aspectul dacă dispozițiile menționate mai sus ale reglementării spaniole erau conforme cu cerințele Directivei 69/335, la 19 decembrie 2003, Comisia a adresat Regatului Spaniei o scrisoare de punere în întârziere și, la 18 octombrie 2004, o scrisoare de punere în întârziere complementară. Autoritățile spaniole au răspuns prin scrisoarea din 3 februarie și, respectiv, din 24 noiembrie 2004. Aceste răspunsuri confirmând îndoielile inițiale ale Comisiei, la 13 iulie 2005, aceasta a adresat un aviz motivat Regatului Spaniei. Ca urmare a răspunsului autorităților spaniole din 18 iulie 2006 la respectivul aviz motivat, motivele Comisiei s-au concretizat și delimitat în prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Cu privire la primul motiv

18 Acest prim motiv privește condițiile prevăzute la articolul 96 din Legea privind impozitul pe profit, care trebuie îndeplinite pentru ca societățile interesate să poată beneficia de regimul special de scutire de impozitul stabilit la capitolul VIII titlul VII din aceeași lege. Comisia susține că aceste condiții sunt ilicite în ceea ce privește operațiunile care sunt în mod obligatoriu scutite de impozitul pe capital în temeiul Directivei 69/335.

19 În pofida formulării generale a acestui motiv, din motivarea acțiunii reiese că acesta privește operațiunile de la articolul 7 alineatul (1) litera (b) și pe cele de la articolul 7 alineatul (1) litera (b)a din Directiva 69/335, în versiunea care rezultă din Directivele 73/79 și 73/80, înainte de modificarea operată prin Directiva 85/303. Conținutul dispozițiilor menționate mai sus, având în vedere trimiterea de la articolul 7 alineatul (1), astfel cum a fost modificat prin această din urmă directivă, la situația existentă la data de 1 iulie 1984, rămâne pertinentă chiar și după intrarea în vigoare a acestei directive.

20 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, în această privință, că, prin Hotărârea din 21 iunie 2007, Optimus – Telecomunicações (C-366/05, Rep., p. I-4985, punctele 25-33), Curtea a statuat că, în ceea ce privește un stat precum în speță Regatul Spaniei, care a devenit membru al Comunității cu efect de la 1 ianuarie 1986, data de 1 iulie 1984, care este luată drept dată de referință în scopul scutirii obligatorii prevăzute la articolul 7 alineatul (1) din Directiva 69/335, în versiunea care rezultă din Directiva 85/303, este deopotrivă valabilă pentru acest stat. În cadrul ședinței în fața Curții, reprezentantul Regatului Spaniei a făcut trimitere la un text legislativ referitor la operațiunile privind societățile de capital care ar fi impozitate în acest stat membru la data de 1 iulie 1984. Părțile fiind invitate de președintele completului de judecată să ia poziție cu privire la această comunicare care ar putea constitui un element nou, acestea au acceptat soluționarea de către Curte a cauzei pe baza memoriilor scrise depuse în fața acesteia.

21 În ceea ce privește operațiunile prevăzute la articolul 7 alineatul (1) litera (b) menționat, cota impozitului pe capital a fost redusă în mod constrângător, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 1976, prin Directiva 73/80 și stabilită de la 0 % la 0,50 %. Prin urmare, în urma modificării aduse articolului 7 alineatul (1) prin Directiva 85/303, operațiunile în cauză erau, începând cu 1 ianuarie 1986, în mod obligatoriu scutite de impozitul pe capital. Așadar, motivele Comisiei privesc aceste operațiuni.

22 În ceea ce privește, în schimb, operațiunile prevăzute la articolul 7 alineatul (1) litera (b) a, pentru care o reducere a cotei impozitului pe capital era, la data introducerii acestei dispoziții prin Directiva 73/79, pur facultativă, acestea nu trebuiau să fie în mod obligatoriu scutite de impozitul pe capital, în temeiul Directivei 85/303, decât dacă erau scutite sau impozitate la o cotă egală sau mai mică de 0,50 % la 1 iulie 1984, dată de referință aplicabilă și pentru Regatul Spaniei, în conformitate cu Hotărârea Optimus – Telecomunicações, citată anterior. La această dată, operațiunile în cauză nu erau în mod uniform și obligatoriu supuse unei cote a impozitului pe capital care să determine scutirea lor obligatorie în temeiul Directivei 85/303.

23 Or, în speță, Comisia nu a adus nicio probă de natură să dovedească faptul că operațiunile prevăzute la articolul 7 alineatul (1) litera (b)a din Directiva 69/335 erau scutite sau impozitate la o cotă egală sau mai mică de 0,50 % la 1 iulie 1984 în Spania, astfel încât aceste operațiuni nu pot fi considerate ca fiind în mod obligatoriu scutite de impozitul pe capital în temeiul Directivei 69/335. În consecință, trebuie să se respingă primul motiv în măsura în care privește articolul 7 alineatul (1) litera (b)a din directiva menționată și să se continue analizarea acestui motiv în ceea ce privește operațiunile prevăzute la articolul 7 alineatul (1) litera (b) din aceasta.

24 În această privință, Comisia impută în mod concret că, în conformitate cu reglementarea spaniolă, societatea interesată, pentru a putea fi scutită pentru operațiunile în cauză de impozitul prevăzut la articolul 1 alineatul 1 punctul 2 din Legea fiscală, trebuie în mod formal să opteze pentru un regim special de scutire instituit prin capitolul VIII titlul VII din Legea privind impozitul pe profit, în timp ce Directiva 69/335, în urma modificării aduse prin Directiva 85/303, prevede o scutire obligatorie a operațiunilor menționate, fără ca aceasta să fie supusă respectării anumitor condiții, cum ar fi opțiunea pentru un regim special de scutire. În plus,

societatea interesată trebuie să informeze Ministerul Finanțelor cu privire la această opțiune, ceea ce ar reprezenta un obstacol suplimentar în aplicarea scutirii.

25 Regatul Spaniei, deși nu contestă că aceste operațiuni intră în categoria operațiunilor care trebuie scutite în mod obligatoriu, susține, în esență, că opțiunea în favoarea regimului special de scutire nu impune nicio sarcină materială societății interesate și constituie o condiție minimă, cu caracter pur formal. Singura condiție materială căreia i-ar fi subordonată aplicarea regimului menționat ar fi ca operațiunea în cauză să nu aibă în principal ca obiectiv o fraudă sau o evaziune fiscală. Obligația de comunicare a operațiunii autorităților fiscale ar servi doar pentru verificarea existenței motivelor economice valabile de natură să justifice operațiunea în cauză.

26 Această ultimă argumentare nu poate fi primită.

27 Astfel, trebuie să se sublinieze că Directiva 69/335, în scopul de a promova libera circulație a capitalurilor prin armonizarea și, în măsura posibilului, prin desființarea treptată a impozitului pe capital, a prevăzut scutirea de acest impozit a operațiunilor prevăzute la articolul 7 alineatul (1) litera (b) din aceasta. Această scutire este obligatorie și necondiționată și constituie pentru societățile interesate un drept a cărui exercitare trebuie asigurată la nivel național în mod simplu și lipsit de ambiguitate.

28 Or, încadrarea acestui impozit într-un regim special național și condiționarea exercitării sale de o opțiune formală în favoarea acestui regim poate să creeze, în privința societăților interesate, o îndoială sau o ambiguitate în ceea ce privește originea impozitului menționat și condițiile exercitării sale și nu poate, doar pentru acest motiv, să fie considerat conform sistemului instituit prin Directiva 69/335. În plus, obligația de a opta în favoarea regimului special menționat nu constituie o simplă formalitate, în măsura în care această opțiune trebuie să fie comunicată autorităților fiscale sub forma și în termenele prevăzute de reglementarea națională. Această dublă obligație de

opțiune și de informare, în calitate de condiție a exercitării unui drept necondiționat acordat prin Directiva 69/335, constituie un obstacol contrar acesteia.

29 Regimul special în litigiu nu poate fi justificat prin obiectivul combaterii fraudei și evaziunii fiscale. Astfel, în conformitate cu jurisprudența Curții, în măsura în care Directiva 69/335 armonizează exhaustiv cazurile în care statele membre pot impune un impozit pe capital și în măsura în care această directivă nu conține nicio dispoziție explicită care autorizează statele membre să adopte măsuri generale pentru a lupta împotriva evaziunii fiscale, statele membre se pot opune aplicării dreptului comunitar doar în împrejurări specifice, care constituie o practică abuzivă sau frauduloasă (Hotărârea din 7 iunie 2007, Comisia/Grecia, C-178/05, Rep., p. I-4185, punctul 32).

30 În consecință, după cum susține în mod întemeiat Comisia, astfel de măsuri nu se pot întemeia pe o suspiciune generală de fraudă. Acestea nu pot fi adoptate decât de la caz la caz, pentru a împiedica aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2007, ING. AUER, C-251/06, Rep., p. I-9689, punctul 44). Se înțelege că, în asemenea cazuri, sarcina probei caracterului fraudulos sau artificial al operațiunii în cauză revine autorităților naționale competente.

31 Întrucât Regatul Spaniei nu a făcut proba că reglementarea sa privește numai aranjamentele pur artificiale în sensul indicat mai sus, trebuie să se constate că primul motiv invocat de Comisie este întemeiat în ceea ce privește operațiunile prevăzute la articolul 7 alineatul (1) litera (b) din Directiva 69/335.

Cu privire la al doilea motiv

32 Acest al doilea motiv se întemeiază pe articolul 19 alineatul 3 din Legea fiscală, care prevede că reprezintă un fapt generator de impozit pe capital transferul în Spania al sediului de administrare sau al sediului social al unei societăți de capital, care era situat în prealabil într-un stat membru care nu aplică un impozit pe capital similar celui prevăzut de reglementarea spaniolă. Comisia susține că articolul 4 din Directiva 69/335, care cuprinde o listă exhaustivă a operațiunilor supuse impozitului pe capital, nu prevede ca reprezentând un fapt generator al acestui impozit o operațiune precum cea prevăzută la această dispoziție din Legea fiscală și, în consecință, se opune acesteia.

33 Regatul Spaniei răspunde că dispoziția menționată urmărește să nu permită ca dispozițiile Directivei 69/335 să fie utilizate în scopul de a eluda aplicarea regimului fiscal spaniol și, așadar, este justificată prin obiectivul de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale. Aceasta ar fi situația în cazul societăților de capital care, având de la origine vocație să își exercite activitatea în Spania, se constituie totuși într-un stat membru în care această constituire nu este supusă unui impozit pe capital similar celui aplicabil în Spania.

34 Argumentația pârâtei nu poate fi urmată.

35 Astfel, trebuie să se sublinieze, în primul rând, în această privință, că, în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) literele (g) și (h) din Directiva 69/335, este supusă impozitului pe capital mutarea dintr-un stat membru într-un alt stat membru a sediului de administrare sau social al societăților comerciale care sunt luate în evidență în statul membru unde a avut loc mutarea, în scopul aplicării impozitului pe capital, ca fiind societăți de capital, dar nu sunt considerate astfel în celălalt stat membru. În consecință, singurul criteriu căruia această dispoziție îi subordonează aplicarea impozitului pe capital în cazul unei astfel de mutări este aspectul dacă entitatea în cauză constituie o „societate de capital" în statul membru de origine. O astfel de mutare nu poate astfel să fie supusă impozitului pe capital în cazul în care entitatea în cauză este considerată o „societate de capital" în statul membru de origine și în cel gazdă (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Grecia, citată anterior, punctele 26, 27 și 29).

36 În acest context trebuie să se sublinieze și că, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 62 din concluzii, la articolul 3 alineatul (1) din Directiva 69/335 este reglementat în mod uniform și obligatoriu pentru statele membre care sunt entitățile care trebuie să fie considerate „societăți de capital" în scopul aplicării impozitului pe capital.

37 Or, articolul 19 alineatul 3 din Legea fiscală supune aplicarea impozitului pe capital în Spania, în caz de transfer în acest stat membru al sediului de administrare sau al sediului social al unei societăți de capital, criteriului dacă această societate nu era supusă unui impozit similar în statul membru de origine. Acest criteriu al „impozitării" sau al „supunerii" unui impozit în statul membru de origine nu corespunde criteriului prevăzut mai sus, stabilit la articolul 4 alineatul (1) literele (g) și (h) din Directiva 69/335, și permite astfel o aplicare a impozitului pe capital în cazuri în care această directivă nu prevede acest lucru. Din moment ce directiva menționată armonizează în mod exhaustiv domeniul impozitării de către statele membre în caz de mutare a sediului social sau a sediului de administrare, această dispoziție din Legea fiscală este incompatibilă cu dispozițiile articolului 4 alineatul (1) literele (g) și (h) din Directiva 69/335.

38 De altfel, dispoziția menționată contravine sistemului general stabilit prin Directiva 69/335. Astfel, faptul că anumite state membre, prin folosirea posibilității acordate de această directivă, au renunțat la aplicarea impozitului pe capital nu implică, cu ocazia transferului sediului de administrare sau al sediului social al unei societăți de capital dintr-un stat membru în alt stat membru, că acesta din urmă poate aplica în mod automat un astfel de impozit (a se vedea în acest sens Hotărârea ING. AUER, citată anterior, punctele 34 și 35).

39 În al doilea rând, trebuie să se constate că articolul 19 alineatul 3 din Legea fiscală este întemeiat pe prezumția generală de fraudă întrucât această dispoziție cuprinde măsuri aplicate în mod automat și fără distincție. Or, pentru motivele expuse la punctele 29 și 30 din prezenta hotărâre și în conformitate cu jurisprudența constantă a Curții citată la aceste puncte, dispoziția menționată nu poate fi justificată de obiectivul de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale. În această privință, trebuie să se sublinieze în special că exercitarea unui drept creat de dreptul comunitar, precum stabilirea unei societăți

într-un alt stat membru sau transferul sediului acesteia, nu poate justifica, prin ea însăși, o presupunere cu privire la un abuz (Hotărârea Comisia/Grecia, citată anterior, punctul 32).

40 Prin urmare, al doilea motiv trebuie considerat neîntemeiat.

Cu privire la al treilea motiv

41 În cadrul acestui motiv, Comisia susține că articolul 20 din Legea fiscală determină aplicarea impozitului pe capital, pentru partea din capital afectată activităților comerciale exercitate pe teritoriul spaniol, oricărei sucursale și oricărui sediu permanent al unei societăți de capital ale cărei sediu social și sediu de administrare sunt situate într-un alt stat membru care nu aplică un impozit similar celui impus în Spania. Comisia susține că o astfel de impozitare este contrară normei de repartizare a competenței fiscale între statele membre stabilită la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 69/335.

42 În conformitate cu articolul 20 din Legea fiscală, entitățile care realizează, prin intermediul unor sucursale sau al unor sedii permanente, operațiuni comerciale pe teritoriul spaniol și al căror sediu social, precum și sediu de administrare se află în state membre în care nu sunt supuse unui impozit similar cu cel aplicat în Spania, sunt impozitate în același mod și în aceleași condiții precum entitățile spaniole pentru partea din capital care este afectată operațiunilor menționate.

43 Din formularea acestei dispoziții, care se referă la „entități” care realizează operațiuni comerciale în Spania prin intermediul unor sucursale sau al unor sedii permanente, reiese că reglementarea spaniolă prevede impozitarea societăților de capital care au sediul de administrare în alte state membre și cărora le aparțin sucursalele sau sediile

permanente situate pe teritoriul spaniol, pentru partea de capital care este afectată operațiunilor exercitate de sucursalele sau de sediile permanente în cauză pe teritoriul spaniol.

44 Regatul Spaniei nu contestă că această impozitare este considerată în acest stat membru drept un impozit pe capital aplicat pe operațiunile în cauză. Astfel, pârâtul susține, în apărarea sa, numai că dispoziția în cauză este justificată prin obiectivul de a evita acte de evaziune fiscală, care constă în a constitui o societate într-un stat membru care nu prevede un impozit similar impozitului spaniol, iar ulterior în a constitui imediat în Spania un sediu permanent sau o sucursală de la care această societate efectuează operațiuni comerciale în Spania.

45 Or, impozitarea unor astfel de operațiuni ale societăților de capital care au sediul de administrare în alte state membre este contrară articolului 2 alineatul (1) din Directiva 69/335, care prevede că operațiunile cărora li se aplică impozitul pe capital se taxează numai în statele membre pe al căror teritoriu este situat sediul de administrare al unei societăți de capital în momentul derulării acestor operațiuni.

46 Această impozitare, care constituie o măsură aplicabilă în mod general și fără distincție nu poate fi justificată prin obiectivul combaterii fraudei și evaziunii fiscale pentru motivele prevăzute la punctele 29 și 30 din prezenta hotărâre.

47 Rezultă că al treilea motiv invocat de Comisie este întemeiat.

48 Având în vedere tot ceea ce precedă, trebuie să se constate că Regatul Spaniei:

— prin supunerea scutirii de impozitul pe capital a operațiunilor prevăzute la articolul 7 alineatul (1) litera (b) din Directiva 69/335 condițiilor prevăzute la articolul 96 din Legea privind impozitul pe profit;

— prin aplicarea unui impozit pe capital pentru transferul dintr-un stat membru în Spania al sediului de administrare sau al sediului social al societăților de capital care nu au fost supuse, în statul membru de origine, unui impozit similar și

— prin aplicarea impozitului pe capitalul afectat activităților comerciale exercitate pe teritoriul spaniol de sucursalele sau de sediile permanente ale unor societăți stabilite într-un stat membru care nu aplică un impozit similar,

nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 69/335.

49 Respinge acțiunea pentru restul motivelor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

50 În temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Regatului Spaniei la plata cheltuielilor de judecată, iar acesta din urmă a căzut în pretenții cu privire la partea esențială a motivelor sale, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărăște:

1) Regatul Spaniei:

— **prin supunerea scutirii de impozitul pe capital a operațiunilor prevăzute la articolul 7 alineatul (1) litera (b) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 73/79/CEE a Consiliului din 9 aprilie 1973, prin Directiva 73/80/CEE a Consiliului din 9 aprilie 1973 și prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985, condițiilor prevăzute la articolul 96 din cea de a doua dispoziție adițională a versiunii consolidate a Legii privind impozitul pe profit (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), aprobată prin Decretul-lege regal nr. 4/2004 din 5 martie 2004;**

— **prin aplicarea unui impozit pe capital pentru transferul dintr-un stat membru în Spania al sediului de administrare sau al sediului social al societăților de capital care nu au fost supuse, în statul membru de origine, unui impozit similar și**

— **prin aplicarea impozitului pe capitalul afectat activităților comerciale exercitate pe teritoriul spaniol de sucursalele sau de sediile permanente ale unor societăți stabilite într-un stat membru care nu aplică un impozit similar,**

nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 69/335, astfel cum a fost modificată prin Directivele 73/79, 73/80 și 85/303.

2) Respinge acțiunea cu privire la restul motivelor.

3) Obligă Regatul Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături