HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

26 mai 2016*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate directă — Libera circulație a capitalurilor — Libera prestare a serviciilor — Directiva 69/335/CEE — Articolele 2, 4, 10 și 11 — Directiva 85/611/CEE — Articolele 10 CE și 293 CE — Taxă anuală aplicabilă organismelor de plasament colectiv — Dublă impunere — Sancțiune aplicabilă organismelor de plasament colectiv de drept străin”

În cauza C-48/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d'appel de Bruxelles [Curtea de Apel din Bruxelles (Belgia)], prin decizia din 23 octombrie 2014, primită de Curte la 6 februarie 2015, în procedura

État belge, SPF Finances

împotriva

NN (L) International SA, fostă ING International SA, succesoare în drepturi și obligații a ING (L) Dynamic SA,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, doamna C. Toader, domnul A. Rosas, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 octombrie 2015,

luând în considerare observațiile scrise prezentate:

— pentru NN (L) International SA, de J. Malherbe și de M. Bertha, avocats;

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

— pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 ianuarie 2016,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: franceza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 2, 4, 10 și 11 din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO 1969, L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO 1985, L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75) (denumită în continuare „Directiva 69/335”), a Directivei 85/611/CEE a Consiliului din 20 decembrie 1985 de coordonare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind anumite organisme de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM) (JO 1985, L 375, p. 3, Ediție specială, 06/vol. 1, p. 138) coroborată cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE, precum și a articolelor 49-60 CE coroborate cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État belge [statul belgian], SPF Finances (Serviciul Public Federal de Finanțe), pe de o parte, și NN (L) International SA, fostă ING International SA, succesoare în drepturi și obligații a ING (L) Dynamic SA [denumită în continuare „NN (L)”], pe de altă parte, în legătură cu o cerere de restituire a taxei anuale aplicabile organismelor de plasament colectiv (OPC), în cuantum de 185 739,34 euro, plătită de aceasta din urmă pentru exercițiul fiscal 2006.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 69/335, abrogată prin Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO 2008, L 46, p. 11), prevedea:

„Operațiunile la care 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.”

4 Articolul 4 din directiva menționată prevedea:

„(1) Impozitul pe capital se aplică următoarelor operațiuni:

(a) înființarea unei societăți de capital;

(b) transformarea în societate de capital a unei societăți, asociații sau persoane juridice care nu este societate de capital;

(c) o majorare de capital al unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel;

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

(e) transferul dintr-o țară terță într-un stat membru al sediului de administrare al unei societăți, asociații sau persoane juridice, al cărei sediu social este situat într-o țară terță și care este luată în evidență în acel stat membru, în scopul aplicării impozitului pe capital, drept societate de capital;

(f) transferul dintr-o țară terță într-un stat membru al sediului social al unei societăți, asociații sau persoane juridice al cărei sediu propriu-zis de administrare este situat într-o țară terță și care este luată în evidență în acel stat membru, în scopul aplicării impozitului pe capital, drept societate de capital;

(g) transferul dintr-un stat membru într-un alt stat membru al sediului de administrare al unei societăți, asociații sau persoane juridice care este luată în evidență în statul membru unde a avut loc transferul, în scopul aplicării impozitului pe capital, drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru;

(h) transferul dintr-un stat membru într-un alt stat membru al sediului social al unei societăți, 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 transferul, în scopul aplicării impozitului pe capital, drept societate de capital, dar nu este considerată astfel în celălalt stat membru.

(2) În măsura în care, la 1 iulie 1984, erau impozitate cu o cotă de 1 %, următoarele tranzacții pot face în continuare obiectul [impozitării]:

(a) o majorare de capital al unei societăți de capital prin capitalizarea profiturilor sau prin rezerve permanente sau temporare;

(b) o majorare a activelor unei societăți de capital prin prestarea de servicii de către un membru, care nu determină o majorare a capitalului societății, dar determină modificarea drepturilor în cadrul societății sau care poate crește valoarea părților sociale societății;

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

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

[…]”

5 Potrivit articolului 10 din directiva menționată:

„În afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților, companiilor, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe:

(a) în cazul operațiunilor menționate la articolul 4;

(b) în cazul aporturilor, împrumuturilor sau prestărilor de servicii, care reprezintă o parte a operațiunilor menționate la articolul 4;

(c) în cazul înregistrărilor sau a altor formalități necesare înainte de începerea activității, taxe care ar putea fi aplicate, ca rezultat al formelor juridice, societăților, asociațiilor sau persoanelor juridice cu scop lucrativ.”

6 Articolul 11 din aceeași directivă prevedea:

„Statele membre nu aplică nicio formă de impozitare pentru:

(a) crearea, emiterea, admiterea în vederea cotării la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea părților sociale sau a altor titluri de valoare de același tip sau a certificatelor reprezentând astfel de titluri de valoare, indiferent de emitent;

(b) împrumuturile, inclusiv obligațiunile guvernamentale contractate prin emiterea de obligațiuni sau de alte titluri de valoare negociabile, indiferent de emitent sau alte formalități aferente sau crearea, emiterea sau admiterea la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acestor obligațiuni sau a altor titluri de valoare negociabile.”

7 În al doilea-al patrulea considerent ale Directivei 85/611, abrogată prin Directiva 2009/65/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 iulie 2009 de coordonare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind organismele de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM) (JO 2009, L 302, p. 32) se arăta:

„întrucât o coordonare a legislațiilor interne care reglementează [OPC-urile] ar fi oportună pentru a apropia, la nivel comunitar, condițiile de concurență dintre aceste organisme și pentru a realiza o protecție mai eficientă și mai uniformă pentru deținătorii de unități; întrucât o astfel de coordonare ar fi oportună pentru a facilita, pentru [OPC-urile] situate într-un stat membru, comercializarea unităților lor pe teritoriul altor state membre;

întrucât realizarea acestor obiective facilitează eliminarea restricțiilor privind libera circulație, la nivel comunitar, a unităților [OPC-urilor] și întrucât această coordonare contribuie la crearea unei piețe de capital europene;

întrucât, având în vedere obiectivele menționate anterior, este de dorit să se stabilească, pentru [OPC-urile] situate în statele membre, norme comune de bază privind autorizarea, controlul, structura și activitatea lor și informațiile pe care acestea trebuie să le publice;

[…]”

8 Articolul 44 din Directiva 85/611 avea următorul cuprins:

„(1) Un [organism de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM)] care își comercializează unitățile în alt stat membru trebuie să respecte actele cu putere de lege și actele administrative în vigoare în acel stat, care nu intră sub incidența domeniului reglementat de prezenta directivă.

[…]

(3) Dispozițiile prevăzute la alineatele (1) și (2) trebuie aplicate fără discriminare.”

Dreptul belgian

9 Codul belgian privind drepturile succesorale, astfel cum a fost modificat prin Legea-program din 22 decembrie 2003 (*Moniteur belge* din 31 decembrie 2003, p. 62160, denumit în continuare „Codul privind drepturile succesorale”), conține cartea a II-a bis, intitulată „Taxa anuală privind [OPC-urile], instituțiile de credit și companiile de asigurări” (denumită în continuare „taxa anuală aplicabilă OPC-urilor”). Inițial aplicabilă numai OPC-urilor de drept belgian, această taxă a fost extinsă, prin Legea-program care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2004, la OPC-urile de drept străin care își comercializează unitățile în Belgia.

10 Articolul 133 ter din Codul privind drepturile succesorale prevede că instanța poate dispune, pe lângă condamnarea anumitor persoane pentru una dintre infracțiunile prevăzute la anumite dispoziții din același cod la interdicția exercitării profesiei pentru o durată cuprinsă între trei luni și cinci ani, închiderea, pentru o durată cuprinsă de asemenea între trei luni și cinci ani, a sediilor societății, grupului sau întreprinderii al cărei administrator, asociat sau angajat este condamnat.

11 Potrivit articolului 161 din Codul privind drepturile succesorale:

„Se aplică o taxă anuală de la 1 ianuarie a anului următor înscrierii acestora la Comisia Bancară, Financiară și de Asigurări:

1° [OPC-urilor] care adoptă forma statutară, prevăzute la articolul 108 primul paragraf punctele 1° și 2° din Legea din 4 decembrie 1990 privind operațiunile financiare și piețele financiare;

2° societăților de administrare responsabile de administrarea [OPC-urilor] care adoptă forma contractuală, prevăzute la articolul 108 primul paragraful punctele 1° și 2° din Legea din 4 decembrie 1990 privind operațiunile financiare și piețele financiare;

3° [OPC-urilor] de drept străin prevăzute la articolul 137 din Legea din 4 decembrie 1990 privind operațiunile financiare și piețele financiare, cu excepția organismelor de plasament de creanțe;

[…]”

12 Potrivit articolului 161 bis din acest cod:

„§ 1 În ceea ce privește organismele de plasament prevăzute la articolul 161 punctele 1° și 2°, taxa este datorată pentru totalul sumelor nete plasate în Belgia la 31 decembrie anul anterior.

În scopul aplicării primului paragraf:

1° se consideră plasate în Belgia unitățile care sunt dobândite în străinătate în numele unui locuitor al Regatului;

2° atunci când organismul de plasament a omis să furnizeze administrației elementele utile și necesare pentru perceperea taxei, și fără a aduce atingere aplicării articolului 162, taxa se datorează pentru valoarea totală a patrimoniului administrat la 31 decembrie anul anterior. Regele poate determina elementele utile și necesare pentru perceperea taxei.

§ 2 În ceea ce privește organismele de plasament prevăzute la articolul 161 punctul 3°, taxa se datorează pentru totalul sumelor nete plasate în Belgia la 31 decembrie anul anterior, de la înscrierea lor la Comisia Bancară, Financiară și de Asigurări.

Pentru aplicarea primului paragraf:

1° unitățile care au fost plasate în străinătate printr-un intermediar financiar nu pot fi deduse din sumele brute plasate în Belgia în cazul cumpărării în urma intervenției unui intermediar financiar în Belgia;

2° atunci când organismul de plasament a omis să furnizeze administrației elementele utile și necesare pentru perceperea taxei, și fără a aduce atingere aplicării articolului 162, taxa se datorează pentru totalul sumelor brute plasate în Belgia la 31 decembrie anul anterior. Regele poate stabili elementele utile și necesare pentru perceperea taxei.

[…]”

13 Articolul 162 din codul menționat, în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal, prevedea:

„Dispozițiile cărții 1 privind mijloacele de probă a nedeclarării activelor, prescripțiile, restituirea, urmărirea penală și sancțiunile penale sunt aplicabile taxei prevăzute la articolul 161.

Atunci când organismele de plasament prevăzute la articolul 161 punctul 3° încalcă dispozițiile prezentei cărți, instanța le poate interzice să mai plaseze unități în Belgia. Această interdicție se comunică organismului de plasament, Comisiei Bancare, Financiare și de Asigurări și organismului desemnat în Belgia de organismul de plasament pentru a supraveghea plățile participanților, vânzarea sau cumpărarea unităților și difuzarea de informații în cel puțin una din limbile țării."

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 NN (L), societate cu sediul în Luxemburg, a depus o declarație de impunere cu privire la taxa anuală aplicabilă OPC-urilor pentru anul 2006, referitor la sumele nete plasate în Belgia la 31 decembrie 2005, și a plătit această taxă, în valoare de 185 739,34 euro, în termenul legal. În continuare, aceasta a sesizat tribunal de première instance de Bruxelles [Tribunalul de Primă Instanță din Bruxelles, Belgia] pentru a contesta legalitatea taxei menționate în raport cu Directiva 69/335, cu articolele 56 CE-60 CE, cu Directiva 85/611 și cu articolul 10 CE, precum și, cu titlu subsidiar, în raport cu articolul 22 din Convenția dintre Regatul Belgiei și Marele Ducat al Luxemburgului pentru evitarea dublei impuneri și pentru soluționarea altor aspecte în materia impozitului pe venit și pe avere, semnată la 17 septembrie 1970 (denumită în continuare „Convenția belgo-luxemburgheză").

15 Prin hotărârea din 23 noiembrie 2011, tribunal de première instance de Bruxelles [Tribunalul de Primă Instanță din Bruxelles] a respins motivul întemeiat pe încălcarea Directivei 69/335, însă a admis cererea societății NN (L), reținând ultimul motiv, formulat cu titlu subsidiar de aceasta din urmă, întemeiat pe încălcarea Convenției belgo-luxemburgheze.

16 Statul belgian, SPF Finances, a formulat apel împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere, căreia îi cere să constate că taxa anuală aplicabilă OPC-urilor nu intră în domeniul de aplicare al Convenției belgo-luxemburgheze, că articolul 160 și următoarele din Codul belgian privind drepturile succesorale sunt compatibile cu dreptul Uniunii și că taxa menționată, percepută în mod legal, nu trebuie să fie restituită.

17 NN (L) a solicitat menținerea hotărârii atacate. Cu titlu subsidiar, aceasta a formulat un apel incident, în măsura în care prima instanță a respins motivul întemeiat pe încălcarea Directivei 69/335 și nu a adoptat o poziție cu privire la celelalte motive, întemeiate pe încălcarea altor dispoziții ale dreptului Uniunii. În această privință, NN (L) a solicitat instanței de trimitere să sesizeze Curtea cu o cerere de decizie preliminară.

18 Instanța de trimitere arată că, indiferent ce calificare i s-ar atribui taxei anuale aplicabile OPC-urilor pentru a determina dacă intră sau nu intră în domeniul de aplicare al Convenției belgo-luxemburgheze, această taxă nu se sustrage de la aplicarea interdicției generale a obstacolelor în calea libertăților de circulație și nu se poate exclude, *a priori*, ca dispozițiile Directivei 69/335 să i se aplice.

19 În aceste condiții, cour d'appel de Bruxelles [Curtea de Apel din Bruxelles] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva 69/335/CEE și, mai precis, articolele 2, 4, 10 și 11 din aceasta, coroborate, trebuie interpretate în sensul că se opun unor dispoziții de drept național precum articolele 161 și 162 din Codul belgian privind drepturile succesorale referitoare la taxa aplicabilă [OPC-urilor], în sensul că

taxa respectivă se aplică anual [OPC-urilor] constituite sub forma societăților de capital în alt stat membru și care își comercializează unitățile în Belgia, cu privire la cuantumul total al unităților lor subscrise în Belgia, din care s-a dedus cuantumul răscumpărărilor sau al rambursărilor unor astfel de subscrieri, cu consecința că sumele colectate în Belgia de astfel de [OPC-uri] sunt supuse taxei respective în măsura în care rămân la dispoziția [OPC-urilor] menționate?

2) Articolele 49 CE-55 CE și 56 CE-60 CE, eventual coroborate cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE, trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să modifice în mod unilateral criteriul de legătură al unui impozit, astfel cum este prevăzut la articolul 161 și următoarele din Codul belgian privind drepturile succesorale, pentru a înlocui un criteriu de legătură personală întemeiat pe reședința contribuabilului și consacrat de dreptul fiscal internațional cu un pretins criteriu de legătură reală care nu este consacrat de dreptul fiscal internațional, ținând seama de faptul că, pentru a-și afirma suveranitatea fiscală, statul membru adoptă o sancțiune specifică, cum este cea prevăzută la articolul 162 al doilea paragraf din Codul belgian privind drepturile succesorale, doar în privința operatorilor străini?

3) Articolele 49 CE și 56 CE, eventual coroborate cu articolul 10 și cu articolul 293 a doua liniuță CE, trebuie interpretate în sensul că se opun unui impozit precum cel descris mai sus, care, în măsura în care nu ține seama în niciun fel de impozitele care se aplică deja în statul membru de origine al [OPC-urilor] constituite în alt stat membru, reprezintă o obligație financiară suplimentară de natură să afecteze comercializarea unităților în Belgia?

4) Directiva 85/611/CEE, eventual coroborată cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE, trebuie interpretată în sensul că se opune unui impozit precum cel descris mai sus, în măsura în care acesta aduce atingere obiectivului principal al directivei, de facilitare a comercializării unităților [OPC-urilor] în Uniunea Europeană?

5) Articolele 49 CE și 56 CE trebuie interpretate în sensul că se opun obligațiilor administrative ocazionate de perceperea unui impozit precum cel descris mai sus în cazul [OPC-urilor] constituite în alt stat membru care își comercializează unitățile în Belgia?

6) Articolele 49 CE și 56 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții de drept național precum articolul 162 al doilea paragraf din Codul belgian privind drepturile succesorale, în măsura în care această dispoziție prevede o sancțiune specifică pentru [OPC-urile] constituite în alt stat membru care își comercializează unitățile în Belgia, și anume interdicția pronunțată de o instanță de a plasa pe viitor unități în Belgia în cazul omisiunii de a-și trimite declarația la 31 martie în fiecare an sau în cazul neplății taxei descrise mai sus?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitatea celei de a cincea întrebări

20 Guvernul belgian consideră că cea de a cincea întrebare este vădit lipsită de pertinență pentru soluționarea litigiului principal și că este, din acest motiv, inadmisibilă. În plus, acesta observă că instanța menționată nu indică în mod precis dispozițiile de drept intern care ar impune obligații administrative și nici discriminările la care sunt supuse OPC-urile de drept străin în această privință față de OPC-urile de drept belgian.

21 Trebuie amintit că, având în vedere că întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de pertinență, Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea sau aprecierea solicitată a validității unei dispoziții de drept al Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea ori cu obiectul litigiului principal,

atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea printre altele Hotărârea din 16 iunie 2015, Gauweiler și alții, C-62/14, EU:C:2015:400, punctul 25).

22 În ceea ce privește elementele de fapt și de drept, articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții prevede că cererea de decizie preliminară trebuie să cuprindă o expunere sumară a obiectului litigiului, precum și a faptelor pertinente sau, cel puțin, o expunere a circumstanțelor factuale pe care se întemeiază întrebările, conținutul dispozițiilor naționale care ar putea fi aplicate în speță și expunerea motivelor care au determinat instanța de trimitere să aibă îndoieli cu privire la interpretarea sau validitatea anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, precum și legătura pe care instanța de trimitere o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă acestui litigiu.

23 În speță, decizia de trimitere nu indică obligațiile administrative la care ar fi supuse OPC-urile de drept străin și nu precizează dispozițiile de drept intern în temeiul cărora sau din cauza cărora aceste obligații ar fi impuse și nici motivele pentru care instanța de trimitere ridică în această privință problema interpretării dreptului Uniunii. În aceste condiții, Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la a cincea întrebare, care trebuie, așadar, să fie declarată inadmisibilă.

Cu privire la prima întrebare

24 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 2, 4, 10 și 11 din Directiva 69/335 trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă OPC-urilor, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe OPC-urile de drept străin care plasează unități în acest stat membru.

25 În această privință, trebuie să se constate că taxa anuală aplicabilă OPC-urilor nu corespunde niciuneia dintre operațiunile cărora li se aplică impozitul pe capital în temeiul articolului 4 din Directiva 69/335, care, astfel cum a arătat Curtea la punctul 20 din Hotărârea din 27 octombrie 1998, Nonwoven (C-4/97, EU:C:1998:507), implică transferul de capital sau de active către o societate de capital din statul membru de impozitare sau au ca rezultat majorarea efectivă a capitalului sau a activelor societății, ceea ce nu este, în mod evident, cazul „sumelor nete plasate în Belgia” cărora li se aplică taxa menționată. O astfel de taxă nu intră nici în domeniul de aplicare al interdicției prevăzute la articolul 10 din Directiva 69/335 întrucât, pe de o parte, aceasta nu corespunde niciuneia dintre operațiunile impozabile enumerate la articolul 4 din această directivă la care face trimitere articolul 10 literele (a) și (b) și, pe de altă parte, nu are nicio legătură cu înregistrarea sau cu orice altă formalitate necesară înainte de începerea activității, în sensul articolului 10 litera (c) din directiva menționată. Această taxă nu are nicio legătură cu operațiunile care intră sub incidența articolului 11 din aceeași directivă.

26 Prin urmare, taxa anuală aplicabilă OPC-urilor nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 69/335. În consecință, aceasta din urmă nu se opune ca OPC-urile de drept străin să fie supuse unei astfel de taxe.

27 Așadar, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 2, 4, 10 și 11 din Directiva 69/335 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă OPC-urilor, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe OPC-urile de drept străin care plasează unități în acest stat membru.

Cu privire la a patra întrebare

28 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva 85/611, eventual coroborată cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE, trebuie interpretată în sensul că se opune legislației unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă OPC-urilor, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe OPC-urile de drept străin care plasează unități în acest stat membru.

29 Guvernul belgian consideră că această întrebare este inadmisibilă întrucât instanța de trimitere nu indică articolele din Directiva 85/611 a căror interpretare o solicită și nici motivele care au determinat-o să aibă îndoieli cu privire la interpretarea acestei directive.

30 Cu toate acestea, din formularea acestei întrebări rezultă că instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă Directiva 85/611 coroborată cu articolul 10 CE și cu articolul 203 a doua liniuță CE se opune unui impozit precum taxa anuală aplicabilă OPC-urilor, în măsura în care aceasta ar aduce atingere obiectivului principal al directivei menționate, de facilitare a comercializării unităților OPCVM-urilor în Uniune. Aceste elemente sunt suficiente pentru a permite Curții să îi furnizeze elementele utile de interpretare pentru soluționarea litigiului principal. Această întrebare este, așadar, admisibilă.

31 Pe fond, din al doilea-al patrulea considerent ale Directivei 85/611 rezultă că, în vederea asigurării liberei comercializări a unităților OPCVM-urilor în cadrul Uniunii, această directivă urmărește coordonarea legislațiilor interne care reglementează OPCVM-urile astfel încât, pe de o parte, să apropie, în Uniune, condițiile de concurență dintre aceste organisme și, pe de altă parte, să asigure o protecție mai eficientă și mai uniformă pentru deținătorii de unități. În acest scop, directiva menționată stabilește norme comune de bază privind autorizarea, controlul, structura, activitatea și informațiile pe care OPCVM-urile trebuie să le publice (Hotărârea din 11 septembrie 2014, Gruslin, C-88/13, EU:C:2014:2205, punctul 33).

32 Trebuie să se constate că impozitarea OPCVM-urilor nu intra în domeniul reglementat de Directiva 85/611, care nu conținea nicio dispoziție referitoare la acest domeniu. Cu toate acestea, articolul 44 alineatul (3) din această directivă prevedea că actele cu putere de lege și actele administrative aplicabile OPCVM-urilor într-un stat membru și care nu intrau sub incidența domeniului reglementat de aceasta trebuie să fie aplicate fără discriminare.

33 Rezultă că taxa anuală aplicabilă OPC-urilor nu intră în domeniul reglementat de Directiva 85/611 și că, întrucât articolul 10 CE și articolul 293 a doua liniuță CE nu pot modifica această constatare, directiva menționată nu se opune supunerii OPC-urilor de drept străin la plata unei asemenea taxe, cu condiția ca dispozițiile aferente să fie aplicate fără discriminare, aspect care va fi examinat în cadrul celor de a doua, a treia și a șasea întrebări.

34 În consecință, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că Directiva 85/611, eventual coroborată cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE, trebuie interpretată în sensul că nu se opune legislației unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă OPC-urilor, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe OPC-urile de drept străin care plasează unități în acest stat membru, cu condiția ca această legislație să fie aplicată fără discriminare.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

35 A doua și a treia întrebare, care trebuie examinate împreună, vizează, pe de o parte, articolele 49 CE-60 CE, eventual coroborate cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE, precum și, pe de altă parte, articolele 49 CE și 56 CE, eventual coroborate cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE. Trebuie să se observe însă că numai articolele 49 CE și 56 CE sunt pertinente pentru a răspunde la aceste întrebări.

36 Astfel, în primul rând, articolele 50 CE-55 CE, 57 CE, 59 CE și 60 CE nu au în mod vădit legătură cu întrebările instanței de trimitere cu privire la conformitatea taxei anuale aplicabile OPC-urilor cu libera prestare a serviciilor și cu libera circulație a capitalurilor.

37 În al doilea rând, articolul 58 CE nu are nicio relevanță pentru a răspunde la aceste întrebări întrucât taxa menționată se aplică fără distincție OPC-urilor de drept belgian și OPC-urilor de drept străin.

38 În al treilea rând, întrucât articolul 10 CE stabilește o obligație generală a statelor membre, nu poate fi interpretat în sensul că dă naștere unei obligații independente în sarcina acestor state, mergând dincolo de obligațiile care le revin în temeiul articolelor 49 CE, 56 CE și 293 CE. În ceea ce privește acest din urmă articol, el nu urmărește să stabilească o normă juridică aplicabilă ca atare, ci se limitează la definirea cadrului negocierilor pe care statele membre le vor iniția între ele în măsura necesară. Chiar dacă eliminarea dublei impuneri în interiorul Uniunii figurează, astfel, printre obiectivele Tratatului CE, rezultă din textul dispoziției menționate că aceasta nu poate, în sine, să confere particularilor drepturi care pot fi invocate în fața instanțelor naționale (a se vedea în acest sens Ordonanța din 19 septembrie 2012, Levy și Sebbag, C-540/11, nepublicată, EU:C:2012:581, punctele 26 și 27 și jurisprudența citată).

39 Pe de altă parte, trebuie amintit că, atunci când o măsură națională se referă atât la libera prestare a serviciilor, cât și la și libera circulație a capitalurilor, Curtea examinează măsura în discuție, în principiu, numai în raport cu una dintre aceste două libertăți dacă se dovedește că, în circumstanțele cauzei principale, una dintre ele este cu totul secundară în raport cu cealaltă și poate fi analizată în cadrul celeilalte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, punctul 34, și Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punctul 33).

40 Or, așa cum a arătat avocatul general la punctele 48 și 49 din concluzii, taxa anuală aplicabilă OPC-urilor, astfel cum se aplică activului net al OPC-urilor de drept străin, este legată de achiziționarea de către rezidenți de unități, tranzacționate sau netranzacționate prin bursa de valori, ale unor organisme străine. Această operațiune figurează printre mișcările de capital prevăzute în partea A, referitoare la „[t]ranzacții în unități ale [OPC-urilor]”, din rubrica IV din anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [(articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam)] (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10), intitulată „Operațiuni în unități ale [OPC-urilor]”, căreia Curtea i-a recunoscut o valoare indicativă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iunie 2012, VBV – Vorsorgekasse, C-39/11, EU:C:2012:327, punctul 21, și Hotărârea din 21 mai 2015, Wagner-Raith, C-560/13, EU:C:2015:347, punctele 23 și 24). Prin urmare, o astfel de taxă ține de libera circulație a capitalurilor.

41 Deși libera prestare a serviciilor poate fi în egală măsură afectată de un impozit precum taxa anuală aplicabilă OPC-urilor, în sensul că aceasta poate avea efecte asupra serviciilor financiare oferite în Belgia de OPC-urile de drept străin, această libertate apare în acest caz ca secundară în raport cu libera circulație a capitalurilor și poate fi analizată în cadrul acesteia.

42 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă OPC-urilor, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe OPC-urile de drept străin care plasează unități în acest stat membru.

43 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, statele membre trebuie să își exercite competența în materie de fiscalitate directă cu respectarea dreptului Uniunii și în special a libertăților fundamentale garantate de tratat (a se vedea printre altele Hotărârea din 23 februarie 2016, Comisia/Ungaria, C-179/14, EU:C:2016:108, punctul 171 și jurisprudența citată).

44 În ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă a Curții că măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, întrucât reprezintă restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 50 și jurisprudența citată).

45 În prezenta cauză, NN (L), care consideră că Regatul Belgiei exercită, prin impunerea taxei anuale aplicabile OPC-urilor în privința OPC-urilor de drept străin, o competență fiscală extrateritorială contrară practicii fiscale internaționale, susține că această taxă este discriminatorie și constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, întrucât OPC-urile de drept belgian și OPC-urile de drept străin fac obiectul unui tratament fiscal identic, deși sunt într-o situație care nu este comparabilă în mod obiectiv. Astfel, pe de o parte, OPC-urile de drept străin, spre deosebire de OPC-urile de drept belgian, sunt constituite conform unui drept străin, nu au sediu în Belgia și atât patrimoniul, cât și locul de investiție a capitalului acestora se află în străinătate. Pe de altă parte, taxa menționată reprezintă o obligație financiară suplimentară pentru OPC-urile de drept străin, care se adaugă, în ceea ce privește OPC-urile de drept luxemburghez, unei taxe de subscriere, diminuând rentabilitatea unităților în detrimentul deținătorilor de unități, belgieni sau străini, descurajând subscrierea la asemenea unități și, prin urmare, dezavantajând OPC-urile de drept străin în raport cu cele de drept belgian.

46 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, având în vedere că taxa anuală aplicabilă OPC-urilor se aplică fără distincție tuturor OPC-urilor, de drept belgian și de drept străin, singura diferență obiectivă dintre aceste doua categorii de OPC-uri în raport cu obligația de a plăti această taxă constă în faptul că pentru OPC-urile de drept străin taxa anuală aplicabilă OPC-urilor se adaugă impozitului la plata căruia acestea pot fi obligate de către statul membru în care au sediul.

47 Or, Curtea a statuat în mod repetat că, pe de o parte, în lipsa unei armonizări la nivelul Uniunii, dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competențelor fiscale ale diverselor state membre, în măsura în care această exercitare nu este discriminatorie, nu constituie restricții privind libertățile de circulație (Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, punctul 38 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 21 noiembrie 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, punctul 28) și că, pe de altă parte, statele membre nu au obligația să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din alte state membre în scopul, printre altele, de a elimina dubla impunere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2009, Block, C-67/08, EU:C:2009:92, punctul 31).

48 Rezultă că taxa anuală aplicabilă OPC-urilor nu poate fi considerată o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

49 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune legislației unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă OPC-urilor, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe OPC-urile de drept străin care plasează unități în acest stat membru.

Cu privire la a șasea întrebare

50 Prin intermediul celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 49 CE și 56 CE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții de drept național precum articolul 162 al doilea paragraf din Codul privind drepturile succesorale, prin care un stat membru prevede o sancțiune specifică, și anume interdicția de a plasa pe viitor unități, pronunțată de o instanță împotriva OPC-urilor de drept străin în cazul nerespectării obligației de a depune declarația fiscală anuală necesară recuperării taxei aplicabile OPC-urilor sau în cazul neplății acesteia.

51 Guvernul belgian susține că această întrebare este de asemenea inadmisibilă. Potrivit acestuia, întrucât litigiul principal nu are ca obiect sancțiunea prevăzută la articolul 162 al doilea paragraf din Codul privind drepturile succesorale, ci restituirea taxei anuale aplicabile OPC-urilor plătite de NN (L) pentru anul 2006, întrebarea respectivă nu are nicio legătură cu obiectul litigiului menționat, iar aplicarea unei sancțiuni pe viitor împotriva acestei societăți este ipotetică.

52 Cu toate acestea, din decizia instanței de trimitere reiese că NN (L) contestă în cadrul litigiului principal legalitatea taxei care i-a fost aplicată susținând în special că dispozițiile Codului privind drepturile succesorale care reglementează taxa anuală aplicabilă OPC-urilor, inclusiv cele referitoare la sancțiuni, nu sunt conforme cu dreptul Uniunii. Întrebarea adresată de instanța de trimitere nu este, prin urmare, în mod evident fără legătură cu obiectul litigiului principal. În ceea ce privește caracterul ipotetic al sancțiunii, nu se poate cere unei părți să încalce dreptul național în scopul de a i se aplica o sancțiune pentru a putea invoca în fața instanței naționale o încălcare a dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, punctul 64). A șasea întrebare este, prin urmare, admisibilă.

53 În ceea ce privește faptul că interzice OPC-urilor de drept străin să plaseze unități în Belgia, sancțiunea prevăzută la articolul 162 al doilea paragraf din Codul privind drepturile succesorale trebuie, așa cum a arătat avocatul general la punctul 65 din concluzii, să fie examinată în raport cu normele privind libera prestare a serviciilor.

54 În ceea ce privește această sancțiune, guvernul belgian a arătat în observațiile scrise, precum și în ședința desfășurată în fața Curții că ea corespunde celei prevăzute la articolul 133 ter din Codul privind drepturile succesorale, la care face trimitere articolul 161 primul paragraf din codul menționat și care se aplică atât OPC-urilor de drept belgian, cât și OPC-urilor de drept străin.

55 Cu toate acestea, contrar susținerilor acestui guvern, sancțiunea prevăzută la articolul 133 ter din Codul privind drepturile succesorale și cea prevăzută la articolul 162 al doilea paragraf din același cod nu pot fi considerate ca echivalente, chiar dacă prima poate implica închiderea unui OPC al cărui sediu este în Belgia, în timp ce a doua nu împiedică OPC-ul de drept străin să își desfășoare activitatea în altă parte. Astfel, în primul rând, după cum a precizat guvernul belgian în ședința desfășurată în fața Curții, aceste sancțiuni nu reprimă aceleași fapte. În continuare, prima sancțiune, spre deosebire de cea de a doua, nu poate fi aplicată decât după condamnarea anumitor persoane pentru infracțiuni prevăzute de Codul privind drepturile succesorale, în timp ce a doua sancțiune poate fi impusă OPC-ului de drept străin care a omis să depună declarația fiscală anuală sau care nu a plătit taxa. În sfârșit, a doua sancțiune, care nu o exclude pe prima, nu este, spre deosebire de prima, limitată în timp.

56 Astfel, regimul sancțiunilor prevăzute de legislația belgiană pare a fi mai sever cu privire la OPC-urile de drept străin decât cu privire la OPC-urile de drept belgian care încalcă aceleași obligații legale. O astfel de diferență de tratament, întemeiată pe locul unde au sediul, este de natură să descurajeze OPC-urile de drept străin să își comercializeze unitățile în Belgia. Prin urmare, aceasta constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor.

57 Pentru a justifica această diferență de tratament, guvernul belgian a arătat că interdicțiile de a desfășura o activitate profesională sau deciziile de închidere a întreprinderii în cadrul căreia își desfășoară activitatea prepusul sau asociatul condamnat în temeiul articolului 133 ter și articolului 162 primul paragraf din Codul privind drepturile succesorale sunt dificil de aplicat OPC-urilor de drept străin care își plasează unitățile printr-o instituție financiară intermediară în Belgia din cauza lipsei unei reședințe în această țară și pentru că alte sancțiuni, cum ar fi sancțiunile pecuniare, ar fi în egală măsură dificil de aplicat în străinătate.

58 Trebuie amintit în această privință că o restricție privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz trebuie, în plus, ca punerea în aplicare a unei astfel de restricții să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 36 și jurisprudența citată).

59 Curtea a statuat deja că necesitatea de a garanta eficiența recuperării impozitului poate constitui un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor (Hotărârea din 18 octombrie 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 39, precum și Hotărârea din 19 iunie 2014, Strojírny Prostějov și ACO Industries Tábor, C-53/13 și C-80/13, EU:C:2014:2011, punctul 46). Aceasta a amintit de asemenea că impunerea de sancțiuni, inclusiv de natură penală, poate fi considerată necesară pentru a garanta respectarea efectivă a unei reglementări naționale, cu condiția însă ca natura și cuantumul sancțiunii impuse să fie în fiecare caz proporționale cu gravitatea infracțiunii pe care urmărește să o sancționeze (Hotărârea din 3 decembrie 2014, De Clercq și alții, C-315/13, EU:C:2014:2408, punctul 73 și jurisprudența citată).

60 În speță, posibilitatea de a aplica o sancțiune OPC-urilor de drept străin care se sustrag de la obligația de declarare și de plată este justificată de necesitatea de a asigura recuperarea taxei anuale aplicabile OPC-urilor și de natură să asigure realizarea acestui obiectiv.

61 Cu toate acestea, chiar dacă este supusă aprecierii instanței, o sancțiune care constă în a interzice OPC-urilor să plaseze unități în Belgia pe viitor, precum cea prevăzută la articolul 162 al doilea paragraf din Codul privind drepturile succesorale, depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul menționat, în măsura în care această dispoziție nu limitează durata unei astfel de interdicții și nu prevede posibilitatea de a adapta sau de a aplica alte sancțiuni mai puțin restrictive, în funcție de gravitatea infracțiunii comise.

62 Prin urmare, trebuie să se răspundă la cea de a șasea întrebare că articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții de drept național precum articolul 162 al doilea paragraf din Codul privind drepturile succesorale, prin care un stat membru prevede o sancțiune specifică, și anume interdicția pronunțată de o instanță împotriva OPC-urilor de drept străin de a plasa pe viitor unități în cazul nerespectării obligației de a depune declarația fiscală anuală necesară recuperării taxei aplicabile OPC-urilor sau neplății acesteia.

Cu privire la cheltuielile de judecată

63 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 doua) declară:

1) **Articolele 2, 4, 10 și 11 din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind impozitarea indirectă a majorării de capital, astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă organismelor de plasament colectiv, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe organismele de plasament colectiv de drept străin care plasează unități în acest stat membru.**

2) **Directiva 85/611/CEE a Consiliului din 20 decembrie 1985 de coordonare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind anumite organisme de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM), eventual coroborată cu articolul 10 CE și cu articolul 293 a doua liniuță CE, trebuie interpretată în sensul că nu se opune legislației unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă organismelor de plasament colectiv, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe organismele de plasament colectiv de drept străin care plasează unități în acest stat membru, cu condiția ca această legislație să fie aplicată fără discriminare.**

3) **Articolul 50 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune legislației unui stat membru care stabilește o taxă anuală aplicabilă organismelor de plasament colectiv, precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acestei taxe organismele de plasament colectiv de drept străin care plasează unități în acest stat membru.**

4) **Articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții de drept național precum articolul 162 al doilea paragraf din Codul privind drepturile succesorale, astfel cum a fost modificat prin Legea-program din 22 decembrie 2003, prin care un stat membru prevede o sancțiune specifică, și anume interdicția pronunțată de o instanță împotriva organismelor de plasament colectiv de drept străin de a plasa pe viitor unități în cazul nerespectării obligației de a depune declarația fiscală anuală necesară recuperării taxei aplicabile organismelor de plasament colectiv sau în cazul neplății acesteia.**

Semnături