

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

25 octombrie 2007^{*}

În cauza C-464/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (Belgia), prin Decizia din 21 decembrie 2005, primită de Curte la 27 decembrie 2005, în procedura

Maria Geurts,

Dennis Vogten

împotriva

Administratie van de BTW, registratie en domeinen,

Belgische Staat,

^{*} Limba de procedură: olandeza.

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász (raportor), J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

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

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 decembrie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna M. Geurts și domnul D. Vogten, de A. van Zantbeek, A. Nijs și A. Verbeke, advocaten;
- pentru guvernul belgian, de domnul M. Wimmer și de doamna L. Van den Broeck, în calitate de agenți, asistați de R. Deblauwe, C. Docclo și N. Labeeuw, advocaten;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și A. Weimar, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 februarie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

- ¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE și 56 CE referitoare la libertatea de stabilire și, respectiv, la libera circulație a capitalurilor.
- ² Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna M. Geurts și domnul D. Vogten, în calitate de moștenitori legali ai domnului J. Vogten, pe de o parte, și Administratie van de BTW, registratie en domeinen (administrația pentru TVA, înregistrare fiscală și proprietatea de stat, denumită în continuare „autoritățile fiscale belgiene”), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestora din urmă de a le acorda o exonerare de impozitele pe succesiune.

Cadrul juridic

Reglementarea națională

- ³ Conform articolului 3 din Constituția belgiană, Belgia cuprinde trei regiuni: regiunea valonă, regiunea flamandă și regiunea Bruxelles.

- 4 Conform articolului 3 primul paragraf punctul 4 din Legea specială privind finanțarea comunităților și a regiunilor din 16 ianuarie 1989 (*Moniteur belge* din 17 ianuarie 1989, p. 850), astfel cum a fost modificată prin Legea specială privind refinanțarea comunităților și extinderea competențelor fiscale ale regiunilor din 13 iulie 2001 (*Moniteur belge* din 3 august 2001, p. 26646), impozitele pe succesiunea locuitorilor Regatului Belgiei sunt impozite regionale. În temeiul articolului 4 alineatul 2 din această lege specială din 16 ianuarie 1989, regiunile sunt competente să determine procentul de impunere și exonerările de la impozitele pe succesiune.

- 5 Articolul 1 punctul 1 din Codul privind impozitele pe succesiune adoptat prin Decretul regal nr. 308 din 31 martie 1936 (*Moniteur belge* din 7 aprilie 1936, p. 2403), confirmat prin Legea din 4 mai 1936 (*Moniteur belge* din 7 mai 1936, p. 3426, denumit în continuare „Codul privind impozitele pe succesiune”), prevede că se datorează impozit pe succesiune pentru valoarea a tot ceea ce este primit de moștenitori ca succesiune a defunctului, după deducerea datoriilor.

- 6 Articolul 60 bis din același cod, astfel cum se aplică succesiunilor deschise în regiunea flamandă, introdus prin Decretul privind diverse măsuri care însoțesc bugetul 1997 al parlamentului flamand (decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997) din 20 decembrie 1996 (*Moniteur belge* din 31 decembrie 1996, p. 32555), astfel cum a fost modificat prin Decretul privind diverse măsuri care însoțesc bugetul 2000 al parlamentului flamand (decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000) din 22 decembrie 1999 (*Moniteur belge* din 30 decembrie 1999, p. 50232), prevede:

„§ 1. Prin derogare de la articolele 48 și 48/2, este exonerată de la impozitul pe succesiune valoarea netă:

- a) a sumelor investite cu titlu profesional de către defunct sau de soțul acestuia într-o întreprindere familială și

- b) a acțiunilor unei societăți familiale sau a creanțelor împotriva unei astfel de societăți, cu condiția ca minimum 50 % din întreprindere sau din acțiunile societății să fi aparținut în ultimii 3 ani anteriori decesului, fără întrerupere, defunctului și/sau soțului acestuia și ca aceste acțiuni sau creanțe să fie menționate spontan în declarația de succesiune.

[...]

§ 2. Prin întreprindere familială trebuie să se înțeleagă o întreprindere industrială, comercială, artizanală sau agricolă sau o profesie liberală, exploatată sau exercitată personal de către defunct și/sau de către soțul acestuia, cu sau fără colaborarea altor persoane.

§ 3. Prin societate familială trebuie să se înțeleagă societatea al cărei sediu de conducere efectivă este stabilit într-un stat membru al Uniunii Europene și care:

— fie îndeplinește ea însăși condițiile prevăzute la §§ 1, 5 și 8;

— fie deține acțiuni și, după caz, creanțe ale unor filiale care îndeplinesc aceste condiții.

[...]

§ 5. Exonerarea nu se acordă decât în cazul în care întreprinderea avea cel puțin 5 lucrători încadrați cu normă întreagă, în regiunea flamandă, în ultimii 3 ani anteriori decesului.

Prin derogare de la primul paragraf, exonerarea se aplică pentru 20 %, 40 %, 60 % sau, respectiv, 80 % din valoarea netă definită la § 9, atunci când întreprinderea sau societatea avea 1, 2, 3 sau 4 lucrători încadrați cu normă întreagă, în regiunea flamandă, în ultimii 3 ani anteriori decesului. Exonerarea nu poate fi obținută și menținută decât în măsura în care acțiunile sau creanțele rămân, timp de 5 ani după deces, în posesia moștenitorilor care beneficiază de reducere. [...]

Numărul de lucrători se determină pe baza declarațiilor necesare în cadrul legislației sociale. [...]

Exonerarea nu este menținută decât în cazul în care numărul de lucrători încadrați cu normă întreagă în regiunea flamandă este păstrat la același nivel în fiecare an, în primii 5 ani următori decesului. [...]

[...]

§ 8. Întreprinderea sau societatea nu poate solicita exonerarea decât în cazul în care, în perioada care cuprinde cei 3 ani anteriori și cei 5 ani următori decesului și în conformitate cu prevederile Decretului regal din 8 octombrie 1976 privind bilanțurile anuale ale întreprinderilor, aceasta întocmește bilanțuri anuale care sunt de asemenea utilizate pentru a justifica declarația de impozit pe profit.

Întreprinderile sau societățile care nu au sediul social pe teritoriul regiunii flamande trebuie să întocmească bilanțuri anuale în conformitate cu legislația în materie aplicabilă în locul unde și-au stabilit sediul social.

[...]

§ 10. Sub sancțiunea nulității, aplicarea articolului 60 bis este subordonată respectării următoarelor condiții:

1° aplicarea articolului 60 bis este solicitată textual în declarație;

2° certificatul eliberat de regiunea flamandă în care se menționează că au fost îndeplinite condițiile prevăzute în prezentul articol referitoare la lucrători și la capitalul social este anexat la declarație.

[...]

§ 11. Moștenitorii care doresc să beneficieze de dispozițiile articolului 60 bis adresează o cerere, prin scrisoare recomandată, guvernului flamand pentru obținerea certificatului prevăzut la § 10.

[...]”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 7 Din decizia de trimitere reiese că doamna M. Geurts și domnul D. Vogten sunt văduva și, respectiv, fiul domnului J. Vogten, resortisant olandez născut la 25 iunie 1959 în Țările de Jos și decedat la 6 ianuarie 2003. În momentul decesului său și cel puțin în cursul celor 5 ani precedenți, domnul J. Vogten a avut reședința în regiunea flamandă. Nu este contestat faptul că domiciliul său fiscal era situat pe teritoriul acestei regiuni și că, astfel, articolul 60 bis din Codul privind impozitele pe succesiune este aplicabil succesiunii sale.
- 8 Patrimoniul comun al domnului J. Vogten, decedat, și al soției sale cuprindea, printre altele, 100 % din părțile sociale ale Jos Vogten Beheer BV și ale Vogten Staal BV, societăți de drept olandez cu sediul social în Maastricht (Țările de Jos). Nu este contestat faptul că cele două întreprinderi erau societăți familiale în sensul articolului 60 bis alineatul 3 din Codul privind impozitele pe succesiune. Activul patrimoniului comun cuprindea de asemenea o creanță, în sensul articolului 60 bis alineatul 1 litera b) din același cod, în valoare de 1 110 568 de euro, împotriva societății Jos Vogten Beheer.
- 9 Se admite de asemenea că, pe o perioadă mai lungă de 3 ani anterioară decesului domnului J. Vogten, fiecare dintre cele două societăți a avut în mod neîntrerupt mai mult de 5 lucrători încadrați în muncă în Țările de Jos. Mai precis, rezultă din dosarul înaintat Curții că Vogten Staal BV avea 9 lucrători încadrați, iar Jos Vogten Beheer BV, 18 lucrători.
- 10 Autoritățile fiscale belgiene au refuzat să acorde moștenitorilor domnului J. Vogten beneficiul exonerării prevăzute la articolul 60 bis din Codul privind impozitele pe succesiune, motivând că una dintre condițiile stabilite în această dispoziție nu era îndeplinită, și anume că lucrătorii societăților Vogten Staal și Jos Vogten Beheer nu erau lucrători încadrați în muncă în regiunea flamandă. Suma impozitului pe succesiune datorat în speță se ridică la 839 485,60 euro.

- 11 Sesizat cu acțiunea introdusă împotriva acestei decizii de refuz de către moștenitorii domnului J. Vogten, rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, având îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea condiției prevăzute la articolul 60 bis alineatul 5 primul paragraf din Codul privind impozitele pe succesiune cu prevederile Tratatului CE în materia dreptului de stabilire și a liberei circulații a capitalurilor și considerând că răspunsul la această problemă nu rezultă din jurisprudența Curții, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dreptul comunitar, în special articolele 43 CE și 56 CE, trebuie interpretat în sensul că trebuie considerată compatibilă cu aceste articole o restrângere care decurge dintr-o prevedere legislativă în materie de succesiuni dintr-un stat membru, în speță articolul 60 bis din Codul [...] privind impozitul pe succesiune [...], dispoziție care îl exonerează pe avândul-cauză al defunctului, în speță moștenitorul, de impozitele pe succesiune asupra părților sociale ale unei societăți familiale sau asupra creanței împotriva unei astfel de societăți, cu condiția ca respectiva societate să aibă cel puțin 5 lucrători încadrați în muncă în ultimii 3 ani anteriori decesului, dar limitează această exonerare la cazul în care [acești] lucrători își desfășoară activitatea într-o regiune determinată a respectivului stat membru (în speță, regiunea flamandă)?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 12 Prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 43 CE și 56 CE se opun unei reglementări fiscale dintr-un stat membru în materia impozitelor pe succesiune care exclude de la exonerarea de aceste impozite prevăzută pentru întreprinderile familiale întreprinderile care au, în ultimii 3 ani anteriori decesului lui *de cuius*, cel puțin 5 lucrători încadrați în muncă într-un alt stat membru, în timp ce acordă o astfel de exonerare în cazul în care un astfel de loc de muncă se situează în primul stat membru.

- 13 Trebuie să se arate, cu titlu preliminar, că exonerarea în cauză în acțiunea principală este aplicabilă societăților familiale, mai exact celor care au fost deținute, în ultimii 3 ani anteriori decesului, de către defunct, eventual împreună cu membri apropiați ai familiei sale, în proporție de cel puțin 50 % din capitalul social, ceea ce le conferea acestora o influență sigură asupra deciziilor societății respective și le permitea să îi determine activitățile.
- 14 Pentru a aprecia reglementarea în litigiu în acțiunea principală din perspectiva libertăților fundamentale, trebuie arătat că situația unui resortisant comunitar care își are reședința, după schimbarea domiciliului, într-un stat membru și care deține majoritatea părților sociale la societăți cu sediul în alt stat membru se încadrează, începând cu data schimbării, în domeniul de aplicare al articolului 43 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 28).
- 15 În conformitate cu o jurisprudență constantă, chiar dacă articolul 43 CE urmărește în special, potrivit textului său, să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acesta se opune, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi, precum și a resortisanților altor state membre care își au reședința pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C-251/98, Rec., p. I-2787, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată).
- 16 Reglementarea în litigiu în acțiunea principală afectează cu preponderență libertatea de stabilire și se încadrează, conform jurisprudenței Curții, exclusiv în domeniul de aplicare al dispozițiilor din tratat referitoare la această libertate. Presupunând că o asemenea măsură națională produce, astfel cum susțin reclamantii din acțiunea principală, efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte

ar trebui să fie considerate consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză a măsurii menționate prin raportare la articolele 56 CE-58 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 33 și 34, precum și Ordonanța din 10 mai 2007, A și B, C-102/05, Rep., p. I-3871, punctele 26 și 27).

- 17 Astfel cum Curtea a hotărât deja, efectele unei legislații fiscale în materia succesiunilor fac parte dintre elementele pe care un resortisant al unui stat membru ar putea pe bună dreptate să le ia în considerare atunci când decide să exercite sau să nu exercite libertatea de circulație consacrată prin tratat (Hotărârea din 11 decembrie 2003, *Barbier*, C-364/01, Rec., p. I-15013, punctul 75).
- 18 Prin impunerea drept condiție pentru exonerarea de impozitele pe succesiune, prevăzută pentru întreprinderile familiale, a încadrării în muncă a unui anumit număr de lucrători într-o regiune a statului membru respectiv în ultimii 3 ani anteriori datei decesului lui *de cuius*, reglementarea în litigiu în acțiunea principală îl tratează pe proprietarul unei astfel de întreprinderi, precum și, după decesul acestuia, pe moștenitorii săi în mod diferit, după cum această întreprindere încadrează în muncă lucrători în acest stat membru sau în alt stat membru.
- 19 În conformitate cu jurisprudența Curții, o reglementare dintr-un stat membru care consacră o diferență de tratament între contribuabili în funcție de locul unde se află sediul social al societății la care acești contribuabili sunt acționari este, în principiu, contrară articolului 43 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea *Baars*, citată anterior, punctele 30 și 31). Situația este aceeași pentru o reglementare dintr-un stat membru care consacră o diferență de tratament între contribuabili în funcție de locul unde societatea ai cărei proprietari sunt acești contribuabili are un anumit număr de lucrători încadrați în muncă într-o anumită perioadă.

- 20 Într-adevăr, rezultă din jurisprudența Curții că, în materia libertății de stabilire, normele privind egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente întemeiate pe cetățenie sau sediu, în ceea ce privește societățile, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat (Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 83 și jurisprudența citată).
- 21 Or, reglementarea în cauză în acțiunea principală impune, ca o condiție pentru acordarea avantajului pe care îl prevede, încadrarea în muncă a unui anumit număr de lucrători într-o anumită perioadă pe teritoriul unei regiuni a statului membru respectiv, condiție care, în mod incontestabil, poate fi îndeplinită mult mai ușor de o societate deja stabilită în respectivul stat membru.
- 22 Prin urmare, această reglementare introduce, în vederea acordării unui avantaj fiscal, o discriminare indirectă între contribuabili în funcție de locul unde au un anumit număr de lucrători încadrați în muncă într-o anumită perioadă, discriminare care este susceptibilă de a împiedica exercitarea libertății de stabilire de către acești contribuabili.
- 23 Contrar celor susținute de guvernul belgian, nu poate fi exclusă existența unui astfel de tratament discriminatoriu numai datorită faptului că reglementarea în cauză nu se referă la stabilirea unei întreprinderi pe teritoriul statului membru respectiv, ci numai la încadrarea în muncă a unui anumit număr de lucrători în acest stat, permițând întreprinderilor cu sediul în alt stat membru să beneficieze de avantajul fiscal respectiv atunci când au numărul necesar de lucrători încadrați în muncă în acest prim stat membru.

- 24 Un astfel de tratament nu ar putea fi permis decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul sau dacă se justifică prin motive imperative de interes general. Într-o astfel de ipoteză, în plus, ar trebui ca acesta să poată garanta realizarea acestui obiectiv și să nu excedeze a ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în special Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 35, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 47, precum și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 37).
- 25 Pentru a justifica reglementarea în cauză în acțiunea principală, guvernul belgian formulează aprecieri legate de supraviețuirea întreprinderilor mici și mijlocii și de menținerea ocupării forței de muncă în cadrul acestora în cazul unei succesiuni în acest stat membru, precum și de cerințele legate de eficacitatea controalelor fiscale.
- 26 Nu este exclus ca astfel de aprecieri, în special cele legate de supraviețuirea întreprinderilor mici și mijlocii și de menținerea ocupării forței de muncă în cadrul acestora, să poată constitui, în anumite împrejurări și în anumite condiții, justificări acceptabile ale unei reglementări naționale care prevede un avantaj fiscal în favoarea persoanelor fizice sau juridice.
- 27 Fiind vorba despre aprecierile formulate de guvernul belgian, trebuie să se arate că acesta nu a putut demonstra necesitatea ca exonerarea în cauză să fie rezervată întreprinderilor numite „familiale” care mențin un număr determinat de locuri de muncă pe teritoriul statului membru respectiv. Într-adevăr, în speță, în raport cu obiectivul de a se evita ca impozitul pe succesiuni să pună în pericol continuitatea întreprinderilor familiale și, prin urmare, a locurilor de muncă pe care le asigură acestea, întreprinderile cu sediul în alt stat membru se află într-o situație comparabilă cu cea a întreprinderilor stabilite în primul stat membru.

28 În plus, în ceea ce privește argumentul acestui guvern întemeiat pe necesitatea păstrării eficacității controalelor fiscale, datorită faptului că Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21) nu se aplică impozitelor pe succesiuni, este suficient să se arate că această dificultate nu ar putea justifica refuzul categoric de a acorda avantajele fiscale în cauză, întrucât autoritățile fiscale ar putea solicita chiar contribuabililor respectivi să furnizeze elementele de probă pe care le consideră necesare pentru a se asigura pe deplin că avantajele fiscale menționate sunt acordate numai în cazul în care locurile de muncă respective îndeplinesc criteriile definite de dreptul național (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 2007, Elisa, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 98).

29 Prin urmare, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că, în lipsa unei justificări valabile, articolul 43 CE se opune la o reglementare fiscală a unui stat membru în materie de impozite pe succesiune care exclude de la exonerarea de aceste impozite prevăzută pentru întreprinderile familiale întreprinderile care au, în ultimii 3 ani anteriori decesului lui *de cuius*, cel puțin 5 lucrători încadrați în muncă în alt stat membru, în timp ce acordă o astfel de exonerare atunci când lucrătorii sunt încadrați în muncă într-o regiune a primului stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

30 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:

În lipsa unei justificări valabile, articolul 43 CE se opune la o reglementare fiscală a unui stat membru în materie de impozite pe succesiune care exclude de la exonerarea de aceste impozite prevăzută pentru întreprinderile familiale întreprinderile care au, în ultimii 3 ani anteriori decesului lui *de cuius*, cel puțin 5 lucrători încadrați în muncă în alt stat membru, în timp ce acordă o astfel de exonerare atunci când lucrătorii sunt încadrați în muncă într-o regiune a primului stat membru.

Semnături