

Cauza C-321/05

Hans Markus Kofoed împotriva Skatteministeriet

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Østre Landsret)

„Directiva 90/434/CEE — Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni — Decizie națională care impune un schimb de părți sociale — Schimb de părți sociale — Distribuirea unui dividend la scurt timp — Abuz de drept”

Concluziile avocatului general J. Kokott prezentate la 8 februarie 2007 I - 5798

Hotărârea Curții (Camera întâi) din 5 iulie 2007 I - 5818

Sumarul hotărârii

1. *Apropierea legislațiilor — Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre — Directiva 90/434*

[Directiva 90/434 a Consiliului, art. 2 lit. (d)]

2. *Acte ale instituțiilor — Directive — Executare de către statele membre*
(art. 249 al treilea paragraf CE)

3. *Apropierea legislațiilor — Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre — Directiva 90/434*

[Directiva 90/434 a Consiliului, art. 11 alin. (1) lit. (a)]

1. Directiva 90/434 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre trebuie interpretată în sensul că regimul fiscal comun pe care îl instituie, care cuprinde diferite avantaje fiscale, se aplică în mod egal tuturor fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni, independent de motivele lor, fie că sunt financiare, economice sau pur fiscale.

stau la baza operațiunii. Prin urmare, nu poate fi calificată drept „sumă în numerar” în sensul dispoziției menționate o prestație pecuniară atribuită de o societate achizitoare acționarilor societății achiziționate, pentru simplul fapt că există o anumită legătură temporală sau o altă legătură cu operațiunea de achiziționare ori o eventuală motivație frauduloasă. Dimpotrivă, este necesar să se verifice în fiecare caz, având în vedere toate împrejurările, dacă prestația în discuție are caracterul unei contraprestații cu caracter obligatoriu în cadrul unei operațiuni de achiziționare.

În această privință, în sensul articolului 2 litera (d) din această directivă, noțiunea „sumă în numerar”, atribuită acționarilor societății achiziționate în cadrul unui schimb de acțiuni, vizează prestațiile pecuniare având caracterul unei veritabile contraprestații la operațiunea de achiziționare, mai precis prestațiile convenite cu titlu obligatoriu ca supliment la emiterea de titluri reprezentând capitalul social al societății achizitoare, independent de eventualele motive care

În consecință, dividendul plătit de o societate achizitoare acționarilor societății achiziționate la scurt timp după schimbul de părți sociale, dar care nu face parte integrantă din contraprestația care trebuie plătită de societatea achizitoare, nu trebuie inclus în calculul „sumei în numerar” prevăzute la articolul 2 litera (d) din directivă.

(a se vedea punctele 27-31, 33 și 48 și dispozitivul)

2. Atunci când aplică dreptul intern, toate autoritățile unui stat membru sunt obligate să îl interpreteze, pe cât posibil, în lumina textului și a scopului directivelor comunitare, pentru a atinge rezultatul urmărit de acestea. Deși este adevărat că această cerință a unei interpretări conforme nu poate conduce la situația în care o directivă, prin ea însăși și independent de o lege internă de transpunere, să creeze obligații pentru particulari sau chiar să determine ori să agraveze răspunderea penală a celor care încalcă aceste dispoziții, cu toate acestea statul poate, în principiu, să opună particularilor o interpretare conformă dreptului intern.

(a se vedea punctul 45)

3. În temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între

societățile din diferite state membre, statele membre pot refuza să aplice, în mod excepțional și în cazuri specifice, sau să retragă beneficiile oferite de oricare parte a dispozițiilor din această directivă sau de ansamblul acestora atunci când consideră că schimbul de acțiuni are, mai ales, ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele obiective fraudă și evaziunea fiscală.

Atunci când există anumite indicii care ar putea, eventual, să justifice o aplicare a articolului menționat, însă dreptul intern al statului membru vizat nu cuprinde nicio dispoziție de transpunere a acestui articol, impozitarea schimbului de părți sociale în discuție poate fi justificată dacă în dreptul intern există o dispoziție sau un principiu general potrivit căruia abuzul de drept este interzis sau alte dispoziții privind fraudă și evaziunea fiscală care ar putea fi interpretate conform articolului menționat.

(a se vedea punctele 37, 39, 46 și 48 și dispozitivul)