

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

10 februarie 2011 *

În cauza C-25/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal de première instance de Liège (Belgia), prin decizia din 7 ianuarie 2010, primită de Curte la 15 ianuarie 2010, în procedura

Missionswerk Werner Heukelbach eV

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J.N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domni A. Arabadjiev, U. Lõhmus (raportor), A. Ó Caoimh și doamna P. Lindh, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: domnul N. Jääskinen,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 octombrie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Missionswerk Werner Heukelbach eV, de J. Roseleth, avocat;
- pentru guvernul belgian, de doamna M. Jacobs și de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agenți, asistați de E. Jacobowitz, avocat;
- pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

¹ Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE și 54 TFUE.

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Missionswerk Werner Heukelbach eV (denumită în continuare „Missionswerk”), pe de o parte, și État belge, pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia de a aplica rata redusă a taxelor datorate cu ocazia unei succesiuni de care a beneficiat această asociație.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

- 3 Potrivit articolului 1 din 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 L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10):

„(1) Fără a aduce atingere dispozițiilor de mai jos, statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.

(2) Transferurile cu privire la mișcările de capital se vor efectua în aceleași condiții ale cursului de schimb ca cele care guvernează plățile privind tranzacțiile curente.”

- 4 Printre mișcările de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figurează, la rubrica XI, „Circulația capitalului cu caracter personal”, care cuprinde moștenirile și succesiunile.

Reglementarea națională

- 5 Articolul 59 punctul 2 din Codul privind taxele pe succesiune (code des droits de succession) 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”), prevede că taxele asupra succesiunii și pe transferul proprietăților imobiliare ca urmare a decesului sunt reduse „la 7% pentru legatele în favoarea asociațiilor fără scop lucrativ, a societăților mutuale sau a uniunilor naționale de societăți mutuale, a uniunilor profesionale și a asociațiilor internaționale fără scop lucrativ, a fundațiilor private și a fundațiilor de utilitate publică”.
- 6 Potrivit articolului 60 alineatul 1 din cod, astfel cum a fost modificat prin Decretul-program al guvernului valon din 18 decembrie 2003 privind diverse măsuri în materie de fiscalitate regională, de trezorerie și de datorie, de organizare a piețelor energiei, mediului, agriculturii, a autorităților locale și subordonate, a patrimoniului și locuinței și a funcției publice (décret-programme du gouvernement wallon, du 18 décembre 2003, portant diverses mesures en matière de fiscalité régionale, de trésorerie et de dette, d’organisation des marchés de l’énergie, d’environnement, d’agriculture, de pouvoirs locaux et subordonnés, de patrimoine et de logement et de la Fonction publique, *Moniteur belge* din 6 februarie 2004, p. 7196), cota redusă prevăzută la articolul 59 punctul 2 din codul menționat nu este aplicabilă decât organismelor și instituțiilor care îndeplinesc următoarele condiții:

„a. organismul sau instituția trebuie să aibă un sediu de funcționare:

— fie în Belgia;

— fie în statul membru al Comunității Europene în care *de cuius* avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă;

b. organismul sau instituția trebuie să urmărească în acest sediu, cu titlu principal și în scop dezinteresat, realizarea unor obiective privind mediul, de natură filantropică, filozofică, religioasă, științifică, artistică, pedagogică, culturală, sportivă, politică, sindicală, profesională, umanitară, patriotică sau civică, de învățământ, de îngrijire a persoanelor sau a animalelor, de asistență socială sau de încadrare în muncă a persoanelor, la momentul deschiderii succesiunii;

c. organismul sau instituția trebuie să aibă sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității pe teritoriul Uniunii Europene.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 7 Missionswerk este o asociație religioasă cu sediul social în Germania. Prin testamentul olograf din 5 noiembrie 2003, această asociație a fost desemnată drept legatar universal al doamnei Renardie, resortisant belgian. Testatoarea, care a avut reședința toată viața în Belgia, a decedat la Malmedy (Belgia) la 12 iunie 2004.

- 8 La 14 iunie 2005, Missionswerk a depus o declarație de succesiune pe numele defunctei la administrația pentru înregistrare fiscală și proprietatea de stat din Malmø (denumită în continuare „administrația”) și a plătit, ulterior, taxele asupra succesiunii cu cota marginală de 80 % solicitate de această administrație, în cuantum de 60038,51 euro.

- 9 Printr-o scrisoare din 1 decembrie 2005, Missionswerk a solicitat administrației beneficiul cotei reduse a taxelor asupra succesiunii prevăzut la articolul 59 punctul 2 din cod. Această cerere a fost respinsă, pentru motivul că asociația nu îndeplinea condițiile stabilite la articolul 60 alineatul 1 din acest cod.

- 10 La 7 august 2006, Missionswerk a solicitat administrației rambursarea diferenței dintre cuantumul taxelor rezultând din aplicarea cotei marginale și cel rezultând din aplicarea cotei reduse. Cererea sa a fost respinsă de administrația menționată pentru motivul că nu se dovedise suficient că doamna Renardie fie avusese reședința, fie lucrase în Germania.

- 11 În cererea sa introductivă în fața instanței de trimitere, Missionswerk solicită restituirea taxelor asupra succesiunii al căror cuantum îl depășește pe cel care rezultă din aplicarea cotei reduse al cărei beneficiu îl revendică. Această asociație susține că articolul 59 punctul 2 și articolul 60 alineatul 1 din cod creează o discriminare în detrimentul rezidenților din regiunea valonă care dispun prin legat de bunurile lor în beneficiul asociațiilor sau al organismelor caritabile cu sediul în state membre ale Uniunii în care acești rezidenți nu au avut reședința și nu au lucrat niciodată.

- 12 În aceste condiții, tribunal de première instance de Liège a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] și 54 [TFUE] trebuie să fie interpretate în sensul că interzic adoptarea sau menținerea în vigoare de către legiuitorul unui stat membru a unei norme având ca obiect rezervarea beneficiului unei impozitări la o cotă redusă de 7 % în favoarea asociațiilor fără scop lucrativ, a societăților mutuale sau a uniunilor naționale de societăți mutuale, a uniunilor profesionale și a asociațiilor internaționale fără scop lucrativ, a fundațiilor private și a fundațiilor de utilitate publică, resortisante ale unui stat membru în care *de cuius* – rezident valon – avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la identificarea dispozițiilor pertinente ale dreptului Uniunii

- 13 Instanța de trimitere a adresat întrebarea preliminară cu referire la articolele 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE și 54 TFUE. Comisia Europeană consideră, cu toate acestea, că situația care face obiectul acțiunii principale intră sub incidența liberei circulații a capitalurilor.
- 14 În această privință, trebuie mai întâi să se constate că, fiind vorba despre o întrebare privind compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unor dispoziții naționale privind impunerea taxelor asupra succesiunii, nici libera circulație a lucrătorilor (articolul 45 TFUE) și nici libertatea de stabilire (articolele 49 TFUE și 54 TFUE) nu sunt relevante.

- 15 În ceea ce privește, în continuare, libera circulație a capitalurilor, trebuie amintit că, în absența, în Tratatul FUE, a unei definiții a noțiunii „circulație a capitalurilor”, Curtea a recunoscut o valoare indicativă nomenclatorului anexat la Directiva 88/361, chiar dacă aceasta a fost adoptată în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE (articolele 67-73 din Tratatul CEE au fost înlocuite cu articolele 73b-73g din Tratatul CE, acestea devenind articolele 56 CE-60 CE), în condițiile în care, potrivit introducerii acestuia, lista pe care o conține nu are un caracter exhaustiv (a se vedea Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 39, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 22, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 38, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Rep., p. I-6887, punctul 29, și Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, Rep., p. I-3553, punctul 19).
- 16 În această privință, amintind în special că succesiunile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, sunt cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, Curtea a hotărât că moștenirile intră în noțiunea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctul 39 și jurisprudența citată). Or, o situație precum cea în cauză în acțiunea principală, în care o persoană cu reședința în Belgia a dispus prin legat în favoarea unui organism fără scop lucrativ cu sediul social în Germania, nu constituie în niciun caz o situație pur internă.
- 17 Rezultă că dispozițiile Tratatului FUE privind libera circulație a capitalurilor sunt aplicabile într-o cauză precum acțiunea principală.
- 18 În sfârșit, în ceea ce privește relevanța trimiterii cuprinse în întrebarea preliminară la articolul 18 TFUE, care consacră principiul general al interzicerii oricărei discriminări

pe motiv de cetățenie sau naționalitate, trebuie amintit că această dispoziție nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care Tratatul FUE nu conține norme speciale de interzicere a discriminării (Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 31 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz, C-97/09, Rep., p. I-10465, punctul 44).

- 19 Întrucât dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor sunt aplicabile și prevăd norme specifice de nediscriminare, articolul 18 TFUE nu este, prin urmare, aplicabil.
- 20 Așadar, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care rezervă posibilitatea de a beneficia de cota redusă a taxelor asupra succesiunii organismelor fără scop lucrativ cu sediul de funcționare în acest stat membru sau în statul membru în care *de cuius* avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă.

Referitor la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

- 21 Articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice în general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre.
- 22 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ, în cazul succesiunilor, pe cele al căror efect este de a reduce valoarea succesiunii aparținând unui

rezident al unui alt stat decât statul membru în care se află bunurile respective și în care este impozitată moștenirea bunurilor menționate (Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată anterior, punctul 44 și jurisprudența citată).

- 23 În speță, legislația națională în discuție în acțiunea principală rezervă posibilitatea de a beneficia de cota redusă a taxelor asupra succesiunii organismelor fără scop lucrativ cu sediul de funcționare în Belgia sau în statul membru în care *de cuius* avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă.
- 24 Astfel, această legislație are ca efect ca o succesiune să fie supusă unor impozite mai ridicate în cazul în care are drept beneficiar un organism fără scop lucrativ cu sediul de funcționare într-un stat membru în care *de cuius* nu a avut efectiv reședința și nici nu a lucrat și, în consecință, are ca efect restrângerea circulației capitalurilor prin diminuarea valorii respectivei succesiuni (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctul 45).
- 25 În plus, astfel cum a arătat Comisia, aplicarea unei cote de impozitare mai ridicate anumitor mișcări transfrontaliere de capitaluri în raport cu cea aplicată mișcărilor din interiorul Belgiei este de natură să facă mai puțin atractive aceste mișcări de capitaluri transfrontaliere, descurajând rezidenții belgieni să desemneze drept legatari persoane stabilite în state membre în care aceștia nu au avut efectiv reședința sau nu au lucrat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 38).
- 26 O asemenea legislație națională constituie, așadar, o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

Referitor la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor

- 27 Potrivit guvernului belgian, diferența de tratament care rezultă din legislația valonă în discuție în acțiunea principală este justificată întrucât, având în vedere obiectivul urmărit de legislația belgiană, organismele fără scop lucrativ precum Missionswerk nu se găsesc într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a organismelor al căror sediu de funcționare se situează în Belgia. Statele membre ar avea dreptul, pe de o parte, să impună existența unei legături suficient de strânse între organismele fără scop lucrativ și activitățile pe care le exercită în scopul acordării anumitor avantaje fiscale și, pe de altă parte, să decidă care sunt interesele colectivității pe care doresc să le promoveze prin acordarea avantajelor fiscale acestor organisme. În speță, colectivitarea belgiană ar obține un avantaj din legislația menționată.
- 28 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite, cu condiția ca aceste dispoziții să nu constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 menționat.
- 29 Reiese din jurisprudență că, pentru ca o reglementare fiscală națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau ca aceasta să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 43, Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 29, Hotărârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec., p. I-7685, punctul 42, și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 68).

- 30 Curtea a hotărât deja că, deși este legitim ca un stat membru să solicite, în scopul acordării anumitor avantaje fiscale, existența unei legături suficient de strânse între organismele pe care le recunoaște ca urmărind unele dintre obiectivele sale de interes general și activitățile pe care le exercită (a se vedea în acest sens Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 37), totuși acesta nu poate rezerva astfel de avantaje numai organismelor stabilite pe teritoriul său și ale căror activități pot să îl degreveze de unele dintre responsabilitățile sale (Hotărârea Persche, citată anterior, punctul 44).
- 31 În particular, eventualitatea ca un stat membru să fie degrevat de unele dintre responsabilitățile sale nu permite acestuia să instituie o diferență de tratament între organismele naționale recunoscute ca fiind de interes general și cele stabilite într-un alt stat membru pentru motivul că donațiile efectuate în beneficiul acestor din urmă organisme, deși activitățile lor se înscriu în obiectivele reglementării primului stat membru, nu pot duce la o astfel de compensare bugetară. Astfel, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că necesitatea de a preveni reducerea veniturilor fiscale nu figurează nici printre obiectivele prevăzute la articolul 65 TFUE, nici printre motivele imperative de interes general susceptibile să justifice o restrângere a unei libertăți instituite prin Tratatul FUE (Hotărârea Persche, citată anterior, punctul 46).
- 32 Curtea a hotărât de asemenea că, atunci când un organism recunoscut ca fiind de interes general într-un stat membru îndeplinește condițiile impuse în acest scop de legislația unui alt stat membru și are ca obiectiv promovarea unor interese identice ale colectivității, astfel încât ar putea fi recunoscut ca fiind de interes general în acest din urmă stat membru, ceea ce rămâne la aprecierea autorităților naționale, inclusiv a instanțelor judecătorești, ale acestui stat membru, autoritățile acestui stat membru nu pot refuza organismului respectiv dreptul la egalitatea de tratament pentru simplul motiv că acesta nu este stabilit pe teritoriul statului membru menționat (Hotărârea Persche, citată anterior, punctul 49).
- 33 Astfel, un organism stabilit într-un stat membru și care îndeplinește condițiile impuse de un alt stat membru pentru acordarea de avantaje fiscale se află, în ceea ce privește

acordarea de către acest din urmă stat membru a unor avantaje fiscale pentru încurajarea activităților respective de interes general, într-o situație comparabilă cu cea a organismelor recunoscute ca fiind de interes general și care sunt stabilite în acest din urmă stat membru (Hotărârea Persche, citată anterior, punctul 50).

- 34 În speță, trebuie să se constate că legislația valonă în cauză în acțiunea principală reține drept criteriu locul sediului de funcționare al organismului fără scop lucrativ, sediu care trebuie să fie situat fie în Belgia, fie într-un stat membru în care *de cuius* a avut reședința sau locul de muncă, pentru a determina dacă este necesară aplicarea unei cote reduse a taxelor asupra succesiunii. În aceste împrejurări, astfel cum rezultă din jurisprudența amintită la punctele 31-33 din prezenta hotărâre, în cazul în care organismul recunoscut ca fiind de interes general în cauză îndeplinește celelalte condiții decât cea privind sediul de funcționare impuse de legislația valonă pentru a beneficia de avantaje fiscale în materie de taxe asupra succesiunii, ceea ce revine instanței de trimitere să stabilească, autoritățile acestui stat membru nu pot refuza organismului respectiv dreptul la egalitatea de tratament pentru motivul că nu are un sediu de funcționare pe teritoriul statului membru menționat și nici în statul membru în care *de cuius* a lucrat sau a avut reședința.
- 35 În orice caz, trebuie să se considere că legislația belgiană în discuție în acțiunea principală nu permite atingerea obiectivului urmărit, care constă în favorizarea din punct de vedere fiscal numai a organismelor ale căror activități aduc beneficii colectivității belgiene amintite.
- 36 Astfel, legislația menționată, prin reținerea drept criteriu a locului sediului de funcționare al organismului vizat pentru a stabili existența unei legături strânse cu colectivitatea belgiană, are drept consecință nu numai tratamentul diferit al organismelor care au sediul pe teritoriul belgian și al celor care nu îndeplinesc acest criteriu, deși au o legătură strânsă cu această colectivitate, ci și tratamentul similar al organismelor care au sediul de funcționare în Belgia, indiferent dacă acestea au stabilit sau nu au stabilit o legătură strânsă cu această colectivitate.

- 37 Din ansamblul celor precedente rezultă că trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 63 TFUE se opune legislației unui stat membru care rezervă posibilitatea de a beneficia de cota redusă a taxelor asupra succesiunii organismelor fără scop lucrativ care au sediul de funcționare în acest stat membru sau în statul membru în care *de cuius* avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 38 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 doua) declară:

Articolul 63 TFUE se opune legislației unui stat membru care rezervă posibilitatea de a beneficia de cota redusă a taxelor asupra succesiunii organismelor fără scop lucrativ care au sediul de funcționare în acest stat membru sau în statul membru în care *de cuius* avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă.

Semnături