



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

19 iulie 2012*

„Libertatea de stabilire — Libera circulație a capitalurilor — Impozitare directă — Impozit pe succesiuni — Modalități de calculare a impozitului — Dobândirea prin moștenire a unei participații, în calitate de asociat unic, într-o societate de capital stabilită într-un stat terț — Reglementare națională care exclude avantaje fiscale pentru participarea în astfel de societăți”

În cauza C-31/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 15 decembrie 2010, primită de Curte la 20 ianuarie 2011, în procedura

Marianne Scheunemann

împotriva

Finanzamt Bremerhaven,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J.N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, și domnii U. Löhmus (raportor), A. Rosas, A. Ó Caoimh și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 martie 2012,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE și a articolului 65 TFUE.
- 2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între doamna Scheunemann, pe de o parte, și Finanzamt Bremerhaven (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la decizia de impunere referitoare la calcularea impozitului pe succesiuni aplicabil unei moșteniri care cuprinde printre altele o participație într-o societate de capital stabilită într-un stat terț.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 1 alineatul (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):

„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.”

- 4 Printre mișcările de capital la care se referă articolul 1 din Directiva 88/361, anexa I la directivă menționează, la poziția XI, intitulată „Circulația capitalului cu caracter personal”, în special moștenirile și succesiunile.

Dreptul german

- 5 Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitul pe succesiuni și donații (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), în versiunea publicată la 27 februarie 1997 (BGBl. 1997 I, p. 378), astfel cum a fost modificată prin Legea din 10 octombrie 2007 (BGBl. 2007 I, p. 2332, denumită în continuare „ErbStG”), prevede că „sunt supuse impozitului pe succesiuni (sau pe donații) [...] transmițerile *mortis causa*”.
- 6 În temeiul articolului 2 alineatul (1) punctul 1 din ErbStG, în situația în care defunctul, la data decesului, avea calitatea de rezident german, întregul patrimoniu transmis este supus impozitului pe succesiuni. Patrimoniul aflat într-un alt stat este de asemenea supus acestui impozit.
- 7 Articolul 13a alineatele (1) și (2) din ErbStG prevede:

„(1) Sub rezerva celei de a doua teze, patrimoniile de afecțiune, patrimoniile agricole și forestiere, precum și părțile din societățile de capitaluri în sensul alineatului (4) beneficiază de o deducere în limita unei valori totale de 225 000 [de euro]

1. în cazul dobândirii prin moștenire; [...]

(2) După aplicarea alineatului (1), se va impozita numai 65 % din valoarea rămasă a patrimoniului, în sensul alineatului (4).”

- 8 Conform articolului 13a alineatul (4) punctul 3 din ErbStG, „deducerea și evaluarea la o valoare redusă sunt aplicabile [...] participațiilor la o societate de capital în cazul în care aceasta are, la data la care a luat naștere impozitul, sediul sau organele de conducere pe teritoriul național, iar *de cuius* sau donatorul a participat în mod direct la capitalul nominal al acestei societăți cu mai mult de o pătrime”.
- 9 Conform articolului 13a alineatul (5) punctul 4 din ErbStG, deducerea și evaluarea la o valoare redusă menționate sunt revocate cu efect retroactiv dacă dobânditorul înstrăinează în tot sau în parte, în decurs de cinci ani de la dobândire, participațiile la societatea de capital.
- 10 Din dosarul prezentat Curții reiese că administrația fiscală germană a decis, în urma Hotărârii din 17 ianuarie 2008, Jäger (C-256/06, Rep., p. I-123), să aplice avantajele prevăzute la articolul 13a alineatele (1) și (2) din ErbStG și părților deținute în societățile de capitaluri necotate care au sediul într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania. Participațiile în societăți stabilite în afara Uniunii Europene sau a Spațiului Economic European rămân excluse.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 11 Doamna Scheunemann, care are domiciliul în Germania, este unicul moștenitor al tatălui său, de asemenea rezident german, care a decedat în luna februarie 2007. Moștenirea, care cuprindea printre altele o participație în calitate de asociat unic într-o societate de capital cu sediul în Canada, a fost supusă în Germania impozitului pe succesiuni.
- 12 Printr-o decizie din 24 noiembrie 2008, Finanzamt a stabilit impozitul pe succesiuni datorat de doamna Scheunemann la un quantum de 299 381,95 euro, reținând că valoarea participației lui *de cuius* în societatea de capital în cauză se ridică la 1 142 115 euro. Întrucât societatea de capital nu avea nici sediul, nici conducerea comercială pe teritoriul național sau pe teritoriul unui stat membru, deducerea de 225 000 de euro prevăzută la articolul 13a alineatul (1) din ErbStG și evaluarea la o valoare redusă în temeiul alineatului (2) al aceluiași articol nu au fost acordate.
- 13 Considerând că avea dreptul la acestea din urmă, doamna Scheunemann a introdus o contestație împotriva deciziei Finanzamt.
- 14 În urma deciziei de respingere a contestației sale, aceasta a introdus o acțiune la Finanzgericht Bremen, care nu a admis-o. Potrivit acestei instanțe, avantajele fiscale prevăzute la articolul 13a alineatul (4) punctul 3 din ErbStG nu trebuiau apreciate în raport cu libera circulație a capitalurilor, ci numai în lumina libertății de stabilire, dat fiind că participația minimală a lui *de cuius*, de peste o pătrime din capitalul nominal al societății de capital, astfel cum este prevăzută de această dispoziție, conferă posibilitatea exercitării unei influențe asupra acestei societăți. Or, libertatea de stabilire nu ar fi aplicabilă unei participații într-o societate situată într-un stat terț, precum cea în cauză în acțiunea principală.
- 15 Sesizat cu un recurs formulat împotriva hotărârii pronunțate de instanța menționată, Bundesfinanzhof consideră că dispozițiile Tratatului FUE privind libertatea de stabilire nu sunt aplicabile situației în cauză. În această privință, Bundesfinanzhof arată că, potrivit jurisprudenței Curții, tratamentul fiscal al succesiunilor de orice natură intră sub incidența dispozițiilor din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor. Prin urmare, instanța menționată se întreabă dacă aceste din urmă dispoziții se opun reglementării în cauză în acțiunea principală.

- 16 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul [63] alineatul (1) [TFUE] coroborat cu articolul [65 TFUE] trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care prevede că, în vederea calculării impozitului asupra unei succesiuni, participația deținută – ca parte a patrimoniului privat – în calitate de asociat unic al unei societăți de capital cu sediul și cu organele de conducere aflate în Canada se ia în considerare la întreaga valoare, în timp ce la dobândirea unei astfel de participații la o societate de capital cu sediul sau cu organele de conducere pe teritoriul național se acordă o deducere fiscală aferentă acestuia și se ia în considerare doar 65 % din valoarea rămasă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 17 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care exclude, în vederea calculării impozitului asupra unei succesiuni, aplicarea anumitor avantaje fiscale unei moșteniri sub forma unei participații într-o societate de capital stabilită într-un stat terț, în timp ce conferă aceste avantaje în cazul moștenirii unei asemenea participații atunci când sediul societății se situează într-un stat membru.
- 18 Cu titlu introductiv, atât guvernul german, cât și Comisia Europeană arată că reglementarea națională în cauză în acțiunea principală nu intră sub incidența liberei circulații a capitalurilor, ci a libertății de stabilire, pentru motivul că participația în cauză în acțiunea principală permite exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății respective.
- 19 Prin urmare, trebuie să se stabilească de la bun început dacă dispoziția aplicabilă reglementării menționate este articolul 49 TFUE, privind libertatea de stabilire, sau articolul 63 TFUE, privind libera circulație a capitalurilor.
- 20 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență în prezent consacrată că, pentru a determina dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile de circulație, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (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, Rep., p. I-305, punctul 33, precum și Hotărârea din 15 septembrie 2011, Halley, C-132/10, Rep., p. I-8353, punctul 17).
- 21 În acțiunea principală, măsura în litigiu are ca obiect prevederea unui tratament fiscal al succesiunilor care cuprind printre altele o participație în societăți de capitaluri.
- 22 Din jurisprudența Curții rezultă de asemenea că tratamentul fiscal al succesiunilor intră în principiu sub incidența articolului 63 TFUE, privind libera circulație a capitalurilor. Astfel, succesiunile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, care sunt cuprinse în titlul XI, „Circulația capitalului cu caracter personal”, din anexa I la Directiva 88/361, intră în noțiunea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE (a se vedea în special Hotărârile din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 39, și Arens-Sikken, C-43/07, Rep., p. I-6887, punctul 30, precum și Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez, C-35/08, Rep., p. I-9807, punctul 18, și Hotărârea din 10 februarie 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Rep., p. I-497, punctul 16).
- 23 Trebuie amintit, cu toate acestea, că, potrivit unei jurisprudențe constante, o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia intră sub incidența dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire. În schimb, dispozițiile naționale care se aplică participațiilor

- efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 24 Rezultă că, pentru a determina sub incidența cărei libertăți intră reglementarea națională în cauză în acțiunea principală, este necesar să se examineze dacă participația vizată de reglementarea menționată este suficientă pentru a permite deținătorului său să exercite o influență certă asupra deciziilor societății și să determine activitățile acesteia.
- 25 În speță, din interpretarea articolului 13a alineatele (1) și (2) din ErbStG coroborat cu alineatul (4) punctul 3 al aceluiași articol rezultă că posibilitatea de a beneficia de avantajele fiscale în cauză este condiționată de deținerea unei participații directe de peste 25 % în capitalul societății.
- 26 Guvernul german arată că, în temeiul dreptului german, o astfel de participație în capitalul unei societăți permite exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor acesteia și determinarea activităților sale. Astfel, o asemenea participație ar conferi acționarului o minoritate de blocaj în cazul deciziilor importante care determină continuarea întreprinderii.
- 27 Obiectivul avantajelor fiscale prevăzute de dispozițiile naționale în cauză în acțiunea principală ar consta în special în încurajarea moștenitorului unor participații importante într-o societate să se implice în administrarea acesteia pentru a putea asigura în cele din urmă supraviețuirea întreprinderii și păstrarea locurilor de muncă.
- 28 Acest obiectiv ar fi garantat prin revocarea cu efect retroactiv a avantajelor fiscale în cauză, prevăzută la articolul 13a alineatul (5) din ErbStG, în cazul în care moștenitorul ar înstrăina, în tot sau în parte, în termen de cinci ani de la dobândire, părțile pe care le deține în societate.
- 29 Trebuie arătat astfel că legiuitorul german a stabilit, în scopul acordării avantajelor fiscale în cauză în acțiunea principală, un prag de participare care permite deținătorului părților într-o societate de capital să influențeze administrarea și controlul acesteia și a prevăzut condiții prin care se urmărește să se asigure că deținătorul menționat nu intervine numai cu intenția exclusivă de a realiza un plasament financiar.
- 30 Prin urmare, trebuie să se considere că reglementarea în cauză în acțiunea principală afectează în mod preponderent 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 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 dispozițiile din tratat privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2007, Geurts și Vogten, C-464/05, Rep., p. I-9325, punctul 16 și jurisprudența citată).
- 31 În orice caz, în ceea ce privește situația de fapt din acțiunea principală, este cert că *de cuius* deținea o participație de 100 % în capitalul societății în cauză, astfel încât este indiscutabil că putea exercita o influență certă asupra deciziilor acesteia și să îi determine activitățile.
- 32 În consecință, nu este necesară analizarea măsurii naționale în cauză în acțiunea principală prin raportare la prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor.
- 33 În ceea ce privește capitolul din tratat referitor la libertatea de stabilire, acesta nu conține nicio dispoziție care să extindă domeniul de aplicare al dispozițiilor sale la situații care privesc participația deținută într-o societate al cărei sediu se află într-un stat terț (a se vedea în acest sens Ordonanța din

10 mai 2007, A și B, C-102/05, Rep., p. I-3871, punctul 29, și Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 28). Or, în acțiunea principală este vorba despre o participație într-o societate de capital cu sediul în Canada.

- 34 Prin urmare, articolul 49 TFUE și următoarele nu sunt aplicabile într-o situație precum cea din acțiunea principală.
- 35 Având în vedere ansamblul acestor considerații, este necesar ca la întrebarea adresată să se răspundă că reglementarea unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care exclude, în vederea calculării impozitului pe succesiuni, aplicarea anumitor avantaje fiscale unei moșteniri sub forma unei participații într-o societate de capital stabilită într-un stat terț, în timp ce conferă aceste avantaje în cazul moștenirii unei asemenea participații atunci când sediul societății se situează într-un stat membru, afectează în mod preponderent exercitarea libertății de stabilire în sensul articolului 49 TFUE și următoarelor, dat fiind că această participație permite deținătorului său exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății menționate și determinarea activităților acesteia. Aceste articole nu sunt aplicabile într-o situație care privește participația deținută într-o societate al cărei sediu se află într-un stat terț.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 36 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:

Reglementarea unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care exclude, în vederea calculării impozitului pe succesiuni, aplicarea anumitor avantaje fiscale unei moșteniri sub forma unei participații într-o societate de capital stabilită într-un stat terț, în timp ce conferă aceste avantaje în cazul moștenirii unei asemenea participații atunci când sediul societății se situează într-un stat membru, afectează în mod preponderent exercitarea libertății de stabilire în sensul articolului 49 TFUE și următoarelor, dat fiind că această participație permite deținătorului său exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor societății menționate și determinarea activităților acesteia. Aceste articole nu sunt aplicabile într-o situație care privește participația deținută într-o societate al cărei sediu se află într-un stat terț.

Semnături