



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

20 martie 2014\*

„Trimitere preliminară — A șasea directivă TVA — Scutiri — Operațiuni privind vânzarea de titluri care implică transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile — Aplicarea unui impozit indirect distinct de TVA — Articolele 49 TFUE și 63 TFUE — Situație pur internă”

În cauza C-139/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Supremo (Spania), prin decizia din 9 februarie 2012, primită de Curte la 19 martie 2012, în procedura

**Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona**

împotriva

**Generalidad de Cataluña,**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul E. Juhász, președinte de cameră, și domnii A. Rosas (raportor) și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 iunie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona, de C. Gómez Barrero, de J. Buendía Sierra și de E. Zamarriego Santiago, abogados;
- pentru Generalidad de Cataluña, de N. París, în calitate de agent;
- pentru guvernul spaniol, de N. Díaz Abad, în calitate de agent;
- pentru guvernul finlandez, de J. Heliskoski, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, în calitate de agent,

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

\* Limba de procedură: spaniola.

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a articolelor 49 TFUE și 63 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (denumită în continuare „Caixa”), pe de o parte, și Generalidad de Cataluña, pe de altă parte, cu privire la o cerere de rambursare a unui impozit pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice (denumit în continuare „impozitul pe transferurile patrimoniale”).

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 În cadrul titlului V din A șasea directivă, denumit „Operațiuni impozabile”, articolul 5 prevede:  
„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.  
[...]  
(3) Statele membre pot considera bunuri corporale:  
[...]  
(c) acțiunile și participațiile echivalente cu acțiunile care îi conferă deținătorului, *de iure* sau *de facto*, dreptul de proprietate sau de posesie asupra unor bunuri imobile sau asupra unei părți a acestora.”  
[traducere neoficială]
- 4 În cadrul titlului X din această directivă, denumit „Scutiri”, articolul 13, intitulat „Scutiri pe teritoriul țării”, cuprinde secțiunile A („Scutiri pentru anumite activități de interes general”), B („Alte scutiri”) și C („Opțiuni”).
- 5 Potrivit articolului 13 secțiunea B din directiva menționată:  
„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:  
[...]  
(d) următoarele operațiuni:  
[...]

5. operațiuni, inclusiv negocierea, dar exceptând gestionarea sau păstrarea, cu acțiuni, titluri de participare în cadrul societăților sau al asociațiilor, obligațiuni și alte valori mobiliare, cu excepția:

- documentelor reprezentând titluri de proprietate asupra bunurilor;
- drepturilor sau titlurilor menționate la articolul 5 alineatul (3);

[...]

(g) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (a);

(h) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construibile prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (b).” [traducere neoficială]

6 Articolul 4 alineatul (3) literele (a) și (b) din aceeași directivă se referă la „livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări” și, respectiv, la „livrarea de terenuri construibile” [traducere neoficială].

7 Articolul 13 secțiunea C din A șasea directivă prevede:

„Statele membre pot acorda persoanelor lor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea următoarelor operațiuni:

[...]

(b) operațiunile prevăzute în secțiunea B literele (d), (g) și (h).

Statele membre pot limita sfera de aplicare a acestui drept de opțiune și stabilesc normele de exercitare a acestuia.” [traducere neoficială]

8 Articolul 28 alineatul (3) din această directivă prevede:

„Pe parcursul perioadei de tranziție prevăzute la alineatul (4), statele membre pot:

[...]

(b) să scutească în continuare activitățile prevăzute în anexa F în condițiile existente în statul membru respectiv;

[...]” [traducere neoficială]

9 Anexa F la A șasea directivă, intitulată „Operațiuni prevăzute la articolul 28 alineatul (3) litera (b)”, menționează, la punctul 16, „livrarea construcțiilor și a terenurilor prevăzute la articolul 4 alineatul (3)” [traducere neoficială].

10 Articolul 33 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, în special celor prevăzute de dispozițiile comunitare în vigoare privind regimul general al produselor supuse accizelor, precum și deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse, dispozițiile prezentei directive nu împiedică un stat membru să mențină sau să introducă impozite asupra contractelor de asigurări, impozite asupra pariurilor și a jocurilor de noroc, accize, taxe de timbru și, în general, taxe și impozite care nu pot fi caracterizate ca

impozite pe cifra de afaceri, cu condiția însă ca taxele și impozitele în cauză să nu conducă la impunerea unor formalități la trecerea frontierei în schimburile comerciale dintre statele membre.”  
[traducere neoficială]

*Dreptul spaniol*

Reglementarea privind taxa pe valoarea adăugată

- 11 Articolul 8 din Legea 30/1985 din 2 august 1985 privind taxa pe valoarea adăugată (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE nr. 190 din 9 august 1985, p. 25214) prevede:

„Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată [(denumită în continuare «TVA»)]:

[...]

18. Operațiunile financiare următoare, indiferent de persoana sau entitatea care le efectuează:

[...]

- g) serviciile și operațiunile, exceptând gestionarea și păstrarea, cu acțiuni, titluri de participare, obligațiuni și alte valori mobiliare care nu sunt enumerate la paragrafele precedente ale punctului 18, cu excepția:
  - a. documentelor reprezentând titluri de proprietate asupra bunurilor;
  - b. titlurilor care îi conferă deținătorului, *de iure* sau *de facto*, dreptul de proprietate, de folosință sau de posesie exclusivă asupra unui bun imobil.

[...]”

- 12 Articolul 13 alineatul 1 punctul 18 litera k) din Decretul regal 2028/1985 din 30 octombrie 1985 de aprobare a Regulamentului privind taxa pe valoarea adăugată (Real Decreto 2028/1985 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE nr. 261 din 31 octombrie 1985, p. 34469) preia formularea sus-menționată a articolului 8 din Legea 30/1985 adăugând dispozițiile următoare:

„Acțiunile sau titlurile de participare în cadrul societăților sau al altor entități nu intră în această categorie.

[...]”

- 13 Articolul 20 alineatul 1 punctul 18 litera k) din Legea 37/1992 din 28 decembrie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247) are un conținut identic cu cel al dispozițiilor Decretului regal 2028/1985 menționate anterior.

## Reglementarea privind piața valorilor mobiliare

- 14 Legea 24/1988 din 28 iulie 1988 privind piața valorilor mobiliare (Ley 24/1988 del Mercado de Valores) (BOE nr. 181 din 29 iulie 1988, p. 23405), astfel cum a fost modificată prin Legea 18/1991 din 6 iunie 1991 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice (Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) (BOE nr. 136 din 7 iunie 1991, p. 18665, denumită în continuare „Legea privind piața valorilor mobiliare”), prevede la articolul 108:

„1. Transferul titlurilor mobiliare admise sau neadmise pe o piață oficială secundară este scutit de impozitul pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice și de [TVA].

2. Prin derogare de la dispozițiile alineatului 1, sunt supuse impozitului pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice, fiind considerate «transferuri patrimoniale cu titlu oneros»:

1. Transferurile realizate pe piața secundară, precum și achizițiile realizate pe piața primară ca urmare a exercitării unor drepturi de subscripție preferențiale și a dreptului de a converti obligațiuni în acțiuni, de titluri care reprezintă o cotă-parte din capitalul social sau din patrimoniul unor societăți, al unor fonduri, al unor asociații sau al altor entități în care o cotă de cel puțin 50 % din activ este reprezentată de bunuri imobile situate pe teritoriul național, cu condiția ca, în urma unui asemenea transfer sau a unei asemenea achiziții, cumpărătorul să dobândească proprietatea deplină asupra aceluiași patrimoniu sau, cel puțin, o poziție care să îi permită să exercite controlul asupra unor asemenea entități.

În ceea ce privește societățile comerciale, respectivul control se consideră obținut atunci când se dețin, direct sau indirect, titluri de participare reprezentând cel puțin 50 % din capitalul social.

În vederea calculării a 50 % din activul constituit din imobile, nu se va ține cont de imobilele, cu excepția terenurilor și a terenurilor construibile, care fac parte din activul circulant al societăților al căror obiect de activitate constă exclusiv în desfășurarea de activități comerciale de construire sau de promovare în domeniul imobiliar.

2. Transferurile de acțiuni sau de titluri de participare obținute în schimbul aportului de bunuri imobile realizat la momentul constituirii unei societăți sau al majorării capitalului social al acesteia, cu condiția să fi trecut mai puțin de un an între data aportului și cea a transferului.

În cazurile avute în vedere mai sus, taxa corespunzătoare transferurilor de bunuri imobile cu titlu oneros va fi aplicată la valoarea bunurilor respective, care se va calcula conform normelor prevăzute de dispozițiile în vigoare cu privire la impozitele pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice.”

## Reglementarea privind impozitul pe transferurile patrimoniale

- 15 Articolul 7 alineatul 5 din textul codificat al Legii privind impozitul pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), aprobată prin Decretul legislativ regal 3050/1980 din 30 decembrie 1980 (BOE nr. 29 din 3 februarie 1981, p. 2442), astfel cum a fost modificat prin Legea 29/1991 din 16 decembrie 1991 privind adaptarea anumitor noțiuni fiscale la directivele și regulamentele Comunităților Europene (Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas) (BOE nr. 301 din 17 decembrie 1991, p. 40533), prevede:

„Nu intră în sfera noțiunii «transferuri patrimoniale cu titlu oneros», reglementată de prezentul titlu, operațiunile enumerate anterior, atunci când sunt realizate de întreprinderi sau de lucrători care desfășoară o activitate independentă în cadrul activității lor comerciale sau profesionale și, în orice

caz, atunci când constituie livrare de bunuri sau prestare de servicii supuse [TVA-ului]. Cu toate acestea, intră în sfera acestei noțiuni livrarea sau închirierea de bunuri imobile atunci când acestea beneficiază de scutirea de [TVA], precum și livrarea unor astfel de imobile care este inclusă în transferul întregului patrimoniu al unei întreprinderi, atunci când se consideră că transferul acestui patrimoniu este scutit de [TVA].”

### Litigiul principal și întrebările preliminare

- 16 Din decizia de trimitere reiese că, în cursul lunii iunie 1991, Caixa, care deținea 3,26 % din capitalul social al societății Inmobiliaria Colonial SA (denumită în continuare „Inmobiliaria Colonial”), a decis să își majoreze participația în cadrul acestei societăți, scop în care a inițiat negocieri pentru a achiziționa participația deținută de Banco Central SA la societatea menționată, al cărei activ era format în principal din bunuri imobile. Aceste negocieri au condus la achiziționarea de către Caixa, în luna februarie 1992, a participației deținute de Banco Central SA la Inmobiliaria Colonial, care reprezenta 63,85 % din capitalul social al acesteia. Această achiziție a permis Caixa să obțină o participație de peste 65 % în această din urmă societate. Ulterior acestei achiziții, Caixa a realizat o ofertă publică de achiziționare a procentului rămas din capitalul social al Inmobiliaria Colonial, devenind, ca urmare a acestor achiziții, titulara a 96,85 % din acțiunile societății menționate.
- 17 În cursul lunii martie 1992, Caixa a depus o declarație de taxare inversă cu privire la impozitul pe transferurile patrimoniale, la cota de 6 %, în conformitate cu dispozițiile articolului 108 din Legea privind piața valorilor mobiliare, întrucât achiziționase o participație de peste 50 % din capitalul societății imobiliare respective, declarând o bază de impozitare de 16 256 808 232 de pesete spaniole (ESP) și o datorie fiscală de 975 408 494 ESP.
- 18 Cu toate acestea, în cursul lunii februarie 1993, Caixa a solicitat Delegación Territorial de Barcelona del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña (Delegația Teritorială din Barcelona a Ministerului Economiei și Finanțelor al Comunității Autonome din Catalonia) restituirea sumei nedatorate în cuantum de 975 408 454 ESP, majorată cu dobânzile corespunzătoare, considerând că articolul 108 din Legea privind piața valorilor mobiliare era contrar dispozițiilor dreptului Uniunii, mai concret, dispozițiilor celei de A șasea directive, și că nu era în orice caz aplicabil achiziționării de titluri mobiliare efectuate, întrucât aceasta nu disimula o vânzare de imobile.
- 19 Întrucât nu a obținut un răspuns explicit în termenul legal prevăzut, Caixa a introdus o contestație administrativă împotriva respingerii implicite a cererii de restituire formulate, care a fost respinsă de Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña prin decizia din 30 ianuarie 1998. Această decizie a fost confirmată de Tribunal Económico-Administrativo Central la 14 mai 1999.
- 20 Caixa a formulat o acțiune în contencios administrativ la Camera de contencios administrativ a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, a cărei secție a patra a pronunțat, la 28 mai 2004, o hotărâre prin care a admis în parte acțiunea exclusiv pentru motivul că baza de impozitare nu trebuia stabilită în raport cu valoarea reală a ansamblului imobilelor care formau activul societății Inmobiliaria Colonial, ci în raport cu partea din valoarea bunurilor imobile proporțională cu acțiunile care au făcut obiectul transferului realizat.
- 21 În schimb, celelalte argumente invocate de Caixa prin cererea formulată au fost respinse. Acestea priveau, pe de o parte, incompatibilitatea articolului 108 din Legea privind piața valorilor mobiliare cu dispozițiile articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 din A șasea directivă, în măsura în care acest articol 108 stabilește că operațiunea de vânzare de acțiuni este supusă în mod obligatoriu impozitului pe transferurile patrimoniale, fiind scutită de TVA, deși această dispoziție din dreptul Uniunii nu ar permite extinderea scutirii de TVA la „acțiunile și participațiile care îi conferă deținătorului, *de iure* sau *de facto*, dreptul de proprietate sau de posesie asupra unui bun imobil sau asupra unei părți a acestuia”. Pe de altă parte, Caixa a invocat contradicția existentă, în opinia sa, între articolul 108

menționat, pe de o parte, și Constituția spaniolă și dreptul Uniunii, pe de altă parte, constând în aceea că dispoziția respectivă din dreptul spaniol stabilește o prezumție irefragabilă de fraudă generalizată prin faptul că presupune că toate operațiunile privind transferul de acțiuni aferente societăților al căror activ este în principal de natură imobiliară sunt efectuate în scopuri de evaziune fiscală.

- 22 Caixa a formulat recurs împotriva hotărârii Tribunal Superior de Justicia de Cataluņa la instanța de trimitere, invocând un singur motiv, întemeiat, în esență, pe încălcarea articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5, a articolului 5 alineatul (3) și a articolului 27 din A șasea directivă.
- 23 Caixa consideră că atât scutirea de TVA a operațiunii în cauză, cât și supunerea acesteia la plata impozitului pe transferurile patrimoniale, prevăzută de Legea privind piața valorilor mobiliare, sunt contrare celei de A șasea directive. Nu ar fi întemeiată nici supunerea transferului de acțiuni sau de titluri de participare care îi conferă deținătorului dreptul de proprietate sau de posesie asupra unui bun imobil sau asupra unei părți a acestuia la plata impozitului pe transferurile patrimoniale și nici scutirea de TVA a acestei operațiuni, *a fortiori* în condițiile în care statul membru vizat a înlăturat aplicarea celei de A șasea directive fără să fi urmat procedura prevăzută la articolul 27 din aceasta pentru a obține autorizarea necesară din partea Consiliului în vederea împiedicării evaziunii fiscale în cadrul transferului de bunuri imobile prin intermediul societăților.
- 24 Având rezerve în special cu privire la chestiunea dacă articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 coroborat cu articolul 5 alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă permite statelor membre să scutească de TVA operațiunile de vânzare de acțiuni ale unor societăți al căror patrimoniu este format în principal din bunuri imobile și dacă această directivă permite ca achiziționarea majorității capitalului social al acestor societăți să fie supusă unui impozit indirect distinct de TVA, precum impozitul pe transferurile patrimoniale, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Impune [A șasea] directivă [...], prin articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5, supunerea la plata TVA-ului, fără posibilitate de scutire, a operațiunilor privind vânzarea de acțiuni realizate de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA, care implică transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile, având în vedere excepția pe care o prevede pentru acțiunile și participațiile care îi conferă deținătorului, *de iure* sau *de facto*, dreptul de proprietate sau de posesie asupra unui bun imobil sau asupra unei părți a acestuia?
- 2) Permite [A șasea] directivă [...] existența unor dispoziții precum articolul 108 din Legea [...] privind piața valorilor mobiliare, care aplică achiziționării majorității capitalului social al unei societăți al cărei activ este format în principal din bunuri imobile un impozit indirect distinct de TVA, denumit «impozit pe transferurile patrimoniale», fără a ține seama de eventualul statut de întreprindere al participanților la operațiune și, prin urmare, fără a exclude posibilitatea ca, dacă bunurile imobile ar fi fost transferate în mod direct, în locul acțiunilor sau al participațiilor, operațiunea ar fi fost supusă la plata TVA-ului?
- 3) Este compatibilă cu libertatea de stabilire garantată prin articolul [49 TFUE] și cu libera circulație a capitalurilor reglementată la articolul [63 TFUE] o dispoziție națională precum articolul 108 din Legea [...] privind piața valorilor mobiliare [...], care impozitează achiziționarea majorității capitalului social al societăților al căror activ este format în principal din bunuri imobile situate în Spania, fără a permite probarea faptului că societatea al cărei control se obține desfășoară o activitate economică?”

## Cu privire la întrebările preliminare

### *Cu privire la a doua întrebare*

- 25 Prin intermediul celei de a doua întrebări, care trebuie analizată în primul rând, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă A șasea directivă se opune reglementării unui stat membru care aplică achiziționării majorității capitalului social al unei societăți al cărei activ este format în principal din bunuri imobile un impozit indirect distinct de TVA, și anume impozitul pe transferurile patrimoniale, fără a ține seama de faptul că, dacă operațiunile respective ar avea ca obiect achiziționarea directă a acestor bunuri imobile, iar nu pe cea a acțiunilor referitoare la astfel de bunuri, asemenea operațiuni ar fi supuse TVA-ului.
- 26 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, în mare măsură, A șasea directivă scutește de plata TVA-ului operațiunile privind bunurile imobile. În această privință, articolul 13 secțiunea B literele (g) și (h) din directivă scutește în special operațiunile privind bunurile imobile pe care le enumeră, cu excepția celor prevăzute la articolul 4 alineatul (3) literele (a) și (b) din directiva menționată, și anume, în special, livrarea de imobile noi sau de terenuri construibile. În plus, aceste ultime dispoziții nu aduc atingere posibilității acordate statelor membre în temeiul articolului 28 alineatul (3) litera (b) din A șasea directivă coroborat cu punctul 16 din anexa F la aceasta de a continua să scutească și livrarea de construcții și de terenuri menționate la articolul 4 alineatul (3) din directiva citată.
- 27 În consecință, în privința diferenței de tratament invocate de instanța de trimitere în ceea ce privește, pe de o parte, achizițiile directe de bunuri imobile supuse TVA-ului și, pe de altă parte, achizițiile indirecte de astfel de bunuri supuse impozitului pe transferurile patrimoniale, este necesar să se constate că, în orice caz, aplicarea TVA-ului la achizițiile directe de bunuri imobile depinde în special de tipul de imobil achiziționat.
- 28 Apoi, în ceea ce privește tratamentul fiscal pretins discriminatoriu al livrării de bunuri imobile supuse eventual TVA-ului, trebuie amintit că A șasea directivă nu împiedică un stat membru să mențină sau să introducă orice impozite și taxe care nu pot fi caracterizate drept impozite pe cifra de afaceri, astfel cum reiese din articolul 33 alineatul (1) din aceasta. Întrucât dreptul Uniunii admite, prin urmare, existența unor sisteme de impozitare concurente, astfel de impozite pot fi de asemenea percepute atunci când aplicarea lor poate conduce la un cumul cu TVA-ul în cadrul uneia și aceleiași operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iulie 1986, Kerrutt, 73/85, Rec., p. 2219, punctul 22, și Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÁZ și alții, C-283/06 și C-312/06, Rep., p. I-8463, punctul 33).
- 29 În ceea ce privește reglementarea națională în discuție în litigiul principal, trebuie amintit că Curtea s-a pronunțat deja asupra compatibilității acesteia cu articolul 33 alineatul (1) din A șasea directivă în cauza în care s-a pronunțat Ordonanța din 27 noiembrie 2008, Renta (C-151/08). Curtea, amintind caracteristicile esențiale ale TVA-ului desprinse din jurisprudența sa (a se vedea în special Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Rec., p. I-9373, punctul 28 și jurisprudența citată), a apreciat în ordonanța respectivă că o taxă care prezintă caracteristicile impozitului pe transferurile patrimoniale se distinge de TVA, astfel încât ea nu ar putea fi calificată drept taxă având caracterul unui impozit pe cifra de afaceri, în sensul articolului 33 alineatul (1) din A șasea directivă.
- 30 Niciun element din dosarul prezentat Curții nu permite să se constate că această chestiune ar trebui analizată într-un mod diferit în cadrul prezentei trimiteri preliminare. Astfel, având în vedere raționamentul adoptat în Ordonanța Renta, citată anterior, trebuie să se constate că A șasea directivă nu se opune reglementării în discuție în litigiul principal.



31 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei dispoziții naționale, precum articolul 108 din Legea privind piața valorilor mobiliare, care aplică achiziționării majorității capitalului social al unei societăți al cărei activ este format în principal din bunuri imobile un impozit indirect distinct de TVA, precum cel în discuție în litigiul principal.

*Cu privire la prima întrebare*

32 Prin intermediul primei întrebări, care trebuie analizată în al doilea rând, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în temeiul celei de A șasea directive și în special în temeiul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 a doua liniuță din aceasta, operațiunile privind vânzarea de acțiuni realizate de către o persoană impozabilă în scopuri de TVA, care implică dobândirea dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile, trebuie supuse obligatoriu TVA-ului.

33 Comisia apreciază în observațiile sale scrise că procedura din litigiul principal are ca obiect aplicarea impozitului pe transferurile patrimoniale, iar nu a TVA-ului, operațiunilor realizate de Caixa și că răspunsul la această întrebare nu permite în niciun fel să se stabilească dacă operațiunile respective pot sau nu pot să fie supuse altor impozite decât TVA-ul.

34 În această privință, reiese din cererea de decizie preliminară că instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă este necesar să se aplice impozitul pe transferurile patrimoniale operațiunilor privind vânzarea de acțiuni efectuate de Caixa, în condițiile în care legislația spaniolă prevede că operațiunile supuse TVA-ului nu sunt supuse impozitului pe transferurile patrimoniale.

35 În această privință, trebuie amintit că tratamentul fiscal pe care A șasea directivă îl rezervă operațiunilor privind vânzarea de acțiuni care implică transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile poate varia în special în funcție de eventuala utilizare de către statul membru în cauză a opțiunilor de care dispune în temeiul articolului 5 alineatul (3) din A șasea directivă coroborat cu articolul 13 secțiunea B litera (d) punctul 5 a doua liniuță din aceasta, precum și în temeiul articolului 13 secțiunea C litera (b) din această directivă.

36 Or, este necesar să se constate că decizia de trimitere nu conține indicații precise cu privire la chestiunea dacă legiuitorul spaniol a utilizat opțiunile respective. În aceste condiții, Curtea nu este în măsură să stabilească, în mod pertinent, o legătură între dispozițiile dreptului național aplicabile litigiului principal și dispozițiile celei de A șasea directive a căror interpretare este solicitată.

37 În orice caz, astfel cum reiese din răspunsul dat la a doua întrebare, această directivă nu se opune ca operațiunile privind vânzarea de acțiuni, precum cele în discuție în litigiul principal, să fie supuse unui impozit indirect distinct de TVA, precum cel în discuție în litigiul principal. Prin urmare, în ceea ce privește aplicarea acestui impozit, este mai puțin important dacă astfel de operațiuni trebuie sau nu trebuie să fie supuse TVA-ului în temeiul directivei menționate.

38 Astfel, având în vedere toate considerațiile precedente, nu este necesar să se răspundă la prima întrebare.

*Cu privire la a treia întrebare*

39 Guvernul spaniol contestă admisibilitatea celei de a treia întrebări. În opinia acestuia, toate elementele care caracterizează situația în discuție în litigiul principal se limitează la interiorul unui singur stat membru, fiind vorba, așadar, despre o situație pur internă, care nu ține de ordinea juridică a Uniunii. Prin urmare, Curtea nu ar fi competentă să răspundă la această întrebare.

- 40 Trebuie arătat că, deși, având în vedere repartizarea competențelor în cadrul procedurii preliminare, instanța națională este singura competentă să definească obiectul întrebărilor pe care înțelege să le adreseze Curții, este totuși de competența acesteia din urmă să analizeze condițiile în care este sesizată de instanța națională în scopul verificării propriei competențe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2010, Volker und Markus Schecke și Eifert, C-92/09 și C-93/09, Rep., p. I-11063, punctul 39, și Hotărârea din 21 iunie 2012, Susisalo și alții, C-84/11, punctul 16).
- 41 În această privință, trebuie amintit că Curtea nu este competentă să răspundă la o întrebare adresată cu titlu preliminar atunci când este evident că dispoziția din dreptul Uniunii supusă interpretării Curții nu este aplicabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2009, Woningstichting Sint Servatius, C-567/07, Rep., p. I-9021, punctul 43 și jurisprudența citată).
- 42 În ceea ce privește normele din dreptul Uniunii a căror interpretare este solicitată prin cea de a treia întrebare, este necesar să se arate că dispozițiile Tratatului FUE în materie de libertate de stabilire și de liberă circulație a capitalurilor nu sunt aplicabile unei situații ale cărei elemente se limitează în totalitate la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește libertatea de stabilire, Hotărârea din 17 iulie 2008, Comisia/Franța, C-389/05, Rep., p. I-5397, punctul 49 și jurisprudența citată, precum și, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, Hotărârea din 5 martie 2002, Reisch și alții, C-515/99, C-519/99-C-524/99 și C-526/99-C-540/99, Rec., p. I-2157, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 43 Cu toate acestea, trebuie arătat că, în anumite condiții foarte precise, caracterul pur intern al situației în discuție nu împiedică Curtea să răspundă la o întrebare adresată în temeiul articolului 267 TFUE.
- 44 Aceasta poate fi situația, de exemplu, în ipoteza în care dreptul național impune instanței de trimitere să permită unui resortisant al statului membru de care aparține instanța respectivă să beneficieze de aceleași drepturi ca cele conferite de dreptul Uniunii resortisantului unui alt stat membru aflat în aceeași situație (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 5 decembrie 2000, Guimont, C-448/98, Rec., p. I-10663, punctul 23, Hotărârea din 30 martie 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Rec., p. I-2941, punctul 29, precum și Hotărârea din 5 decembrie 2006, Cipolla și alții, C-94/04 și C-202/04, Rec., p. I-11421, punctul 30) sau atunci când cererea de decizie preliminară privește dispoziții de drept al Uniunii la care dreptul național al unui stat membru face trimitere pentru a determina normele aplicabile unei situații pur interne din acel stat (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 18 octombrie 1990, Dzodzi, C-297/88 și C-197/89, Rec., p. I-3763, punctul 36, Hotărârea din 16 martie 2006, Poseidon Chartering, C-3/04, Rec., p. I-2505, punctul 15, precum și Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Romeo, C-313/12, punctul 21).
- 45 În speță, este necesar să se constate, astfel cum a făcut și guvernul spaniol, că toate elementele litigiului principal se situează în interiorul unui singur stat membru, de vreme ce acest litigiu are ca obiect achiziționarea unei participații semnificative în cadrul unei societăți imobiliare stabilite în Spania de către o altă societate stabilită de asemenea în acest stat membru, acesteia din urmă fiindu-i aplicat un impozit pentru motivul că activul societății imobiliare achiziționate este constituit în proporție de cel puțin 50 % din imobile situate pe teritoriul spaniol.
- 46 Or, nu reiese din cererea de decizie preliminară că instanța de trimitere trebuie să acorde părților din litigiul principal, în temeiul dreptului național, un tratament care să fie determinat în funcție de cel acordat, în temeiul dreptului Uniunii, unui operator economic dintr-un alt stat membru aflat în aceeași situație. Nu rezultă nici că instanța ar trebui să se întemeieze pe o interpretare a normelor din dreptul Uniunii pentru a stabili conținutul dreptului național aplicabil în speță.

- 47 În concluzie, întrucât decizia de trimitere nu oferă suficiente elemente concrete în ceea ce privește legătura existentă între dispozițiile Tratatului FUE citate în cadrul celei de a treia întrebări și legislația națională aplicabilă litigiului principal, rezultă că, în împrejurări precum cele din litigiul principal, în care toate elementele relevante se limitează la interiorul statului membru respectiv, Curtea nu este competentă să răspundă la cea de a treia întrebare adresată de Tribunal Supremo.
- 48 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se considere că a treia întrebare este inadmisibilă.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 49 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 zecea) declară:

**A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991, trebuie interpretată în sensul că nu se opune unei dispoziții naționale, precum articolul 108 din Legea 24/1988 din 28 iulie 1988 privind piața valorilor mobiliare (Ley 24/1988 del Mercado de Valores), astfel cum a fost modificată prin Legea 18/1991 din 6 iunie 1991 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice (Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), care aplică achiziționării majorității capitalului social al unei societăți al cărei activ este format în principal din bunuri imobile un impozit indirect distinct de taxa pe valoarea adăugată, precum cel în discuție în litigiul principal.**

Semnături