

Cauza C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Hoge Raad der Nederlanden)

„Apropierea legislațiilor – Directiva 90/434/CEE – Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite – Articolul 11 alineatul (1) litera (a) – Aplicabilitatea acestui regim în privința impozitului pe transferul de proprietate”

Sumarul hotărârii

1. *Întrebări preliminare – Competența Curții – Interpretare solicitată ca urmare a aplicabilității, în privința unei situații interne, a unei dispoziții de drept al Uniunii devenite aplicabilă prin dreptul național – Competența de a furniza această interpretare*

(art. 267 TFUE)

2. *Apropierea legislațiilor – Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite – Directiva 90/434 – Operațiuni având ca obiectiv fraudă sau evaziunea fiscală*

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

1. Atunci când, în privința soluționării unor situații pur interne, o legislație națională este în conformitate cu soluțiile adoptate în dreptul Uniunii, în special pentru a evita apariția unor discriminări împotriva resortisanților naționali sau a unor eventuale denaturări ale concurenței, există un interes cert al Uniunii ca, pentru evitarea unor viitoare divergențe de interpretare, dispozițiile sau noțiunile preluate din dreptul Uniunii să primească o interpretare uniformă, oricare ar fi condițiile în care acestea urmează a fi aplicate.

(a se vedea punctul 33)

2. Articolul 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 trebuie interpretat în sensul că avantajele instituite de această directivă nu pot fi refuzate persoanei impozabile care a urmat, printr-un montaj juridic ce cuprinde o fuziune de întreprinderi, eludarea plății impozitului pe transferul de proprietate, din moment ce acest impozit nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive.

Astfel, în temeiul acestui articol, statele membre pot doar în mod excepțional și numai în cazuri speciale să refuze aplicarea sau să retragă în tot sau în parte beneficiul prevederilor directivei menționate. În consecință, articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 fiind o dispoziție derogatorie, trebuie interpretat în mod strict, ținând cont de formularea sa, de finalitatea sa, precum și de contextul în care acesta se înscrie. Referitor la motivele economice valabile în prezența cîrora prezumția de fraudă sau de evaziune fiscală nu poate fi aplicată, întrucât face

referire la restructurarea sau la raționalizarea activităților societăților participante la operațiunea vizată, dispoziția menționată se limitează, așadar, în mod clar, la fuziunile de societăți și la alte operațiuni de reorganizare între acestea și se aplică numai impozitelor generate în cursul acestor operațiuni.

În plus, Directiva 90/434 nu își propune să armonizeze complet impozitele și taxele care pot fi aplicate în cazul unei fuziuni sau al unei operațiuni similare între societăți din state membre diferite. Prin instituirea unor norme fiscale neutre din punctul de vedere al concurenței, această directivă se limitează să remedieze unele inconveniente fiscale determinate de restructurarea transfrontalieră a întreprinderilor. Rezultatul este numai impozitele menționate în mod explicit în Directiva 90/434 beneficiază de avantajele instituite prin aceasta din urmă și sunt, așadar, susceptibile să intre în domeniul de aplicare al excepției prevăzute la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din această directivă. Din moment ce în directiva menționată nu există niciun indiciu care să permită să se concluzioneze că prin această directivă s-a dorit ca avantajele să fie extinse la alte impozite, precum cel prelevat în cazul achiziționării unui imobil situat pe teritoriul național, acestea din urmă trebuie considerate întotdeauna ca aparținând competenței fiscale a statelor membre, iar avantajele instituite prin Directiva 90/434 nu pot fi refuzate, în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din această directivă, pentru a compensa neplata unui impozit ale cărui baze de impunere și cotă diferă, cu certitudine, de cele aplicabile fuziunilor de societăți și altor operațiuni de reorganizare între acestea.

(a se vedea punctele 45-47, 49, 50, 52-54 și 56 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

20 mai 2010(*)

„Apropierea legislațiilor – Directiva 90/434/CEE – Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite – Articolul 11 alineatul (1) litera (a) – Aplicabilitatea acestui regim în privința impozitului pe transferul de proprietate”

În cauza C-352/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 11 iulie 2008, primită de Curte la 31 iulie 2008, în procedura

Modehuis A. Zwijnenburg BV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, îndeplinind funcția de președinte al

Camerei întâi, domnii E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešić și J. J. Kasel (raportor), judecători,
avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul R. Grass,
având în vedere procedura scrisă,
luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Modehuis A. Zwijnenburg BV, de A. Bremmer, avocat;
- pentru guvernul olandez, de doamnele C. Wissels și M. Noort, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și J. C. Gracia, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de doamna I. Bruni, în calitate de agent, asistat de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul portughez, de domnul L. Inez Fernandes, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 16 iulie 2009,
pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scinderilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO L 225, p.1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Modehuis A. Zwijnenburg BV (denumit în continuare „Zwijnenburg”), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën, pe de altă parte, în legătură cu o cerere de restituire a impozitului pe transferul de proprietate plătit întemeiat pe o scutire prevăzută de lege în cazul unei fuziuni de întreprinderi.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Potrivit primului considerent, Directiva 90/434 urmărește să garanteze ca operațiunile de restructurare a societăților din state membre diferite, precum fuziunile, divizările, cesionarea de active și schimburile de acțiuni, să nu fie prejudiciate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre.

4 Din al patrulea considerent al acestei directive rezultă că regimul fiscal comun trebuie să evite impozitarea fuziunilor, scinderilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni, protejând în același timp interesele financiare ale statului în care se află societatea cedentă sau societatea achiziționată.

5 Potrivit articolului 4 alineatul (1) din directiva menționată, „[o] fuziune sau o scindare [a se

citi «divizare»] nu determină impozitarea aportului de capital [a se citi «plusvalorii»] calculat[e] ca diferență între valoarea reală a elementelor din activ și pasiv transferate și valoarea lor fiscală”.

6 Potrivit articolului 8 alineatul (1) din Directiva 90/434, „[a]tribuirea, în cazul unei fuziuni, scindări [a se citi «divizări»] sau al unui schimb de acțiuni, a titlurilor reprezentând capitalul societății beneficiare sau achiziitoare, unui acționar al societății cedente sau achiziționate, în schimbul unor titluri reprezentând capitalul acestei societăți și nu au drept rezultat în sine impozitarea veniturilor, profiturilor sau aportului de capital [a se citi «plusvalorii»] ale acționarului”.

7 Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 are următorul conținut:

„(1) Un stat membru poate refuza să aplice sau poate să retragă beneficiile oferite de oricare parte a dispozițiilor din titlurile II, III și IV sau de ansamblul acestora, atunci când consideră că fuziunea, scindarea [a se citi «divizarea»], cesionarea de active sau schimbul de acțiuni:

(a) au ca obiectiv principal sau ca unul din principalele obiective fraudă și evaziunea fiscală; faptul că una din operațiunile menționate în articolul 1 nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, poate constitui o prezumție că operațiunea are ca obiectiv principal sau ca unul din obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală;

[...]”

Reglementarea națională

8 Articolul 14 din Legea din 1969 privind impozitul pe profit (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală, prevede:

„1. Persoana impozabilă care cesionează o parte autonomă sau totalitatea întreprinderii sale (cedentul) unei alte entități, care este deja persoană impozabilă sau care devine persoană impozabilă prin faptul cesionării (cesionarul), în schimbul emiterii de acțiuni de către cesionar (fuziunea de întreprinderi) nu trebuie să ia în considerare beneficiile realizate prin cesionare sau cu ocazia cesionării [...]. Dacă beneficiile nu sunt luate în considerare, cesionarul se substituie cedentului în privința tuturor elementelor patrimoniale obținute în cadrul fuziunii de întreprinderi.

[...]

4. Prin derogare de la alineatele 1 și 2, beneficiile sunt luate în considerare atunci când prin fuziunea de întreprinderi se urmărește cu precădere eludarea sau amânarea plății impozitului. Se consideră, până la proba contrară, că fuziunea de întreprinderi urmărește cu precădere eludarea sau amânarea plății impozitului dacă nu este îndeplinită din motive valabile din punct de vedere economic, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților cedentului și ale cesionarului. Dacă în primii trei ani de la realizarea cesionării se cesionează acțiunile cedentului sau ale cesionarului, total sau parțial, direct sau indirect, unei entități fizice legătură cu cedentul și cu cesionarul, motivele valabile din punct de vedere economic vor fi considerate inexistente până la dovada contrară.

[...]

8. Cedentul care dorește să fie sigur că nu se consideră că prin fuziunea de întreprinderi se urmărește cu precădere eludarea sau amânarea plății impozitului poate sesiza inspectorul cu o cerere înainte de cesionare, care se va pronunța printr-o decizie împotriva căreia se poate formula contestație.”

9 Potrivit articolului 2 din Legea din 1970 privind taxele aferente actelor juridice (Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală, prin impozit pe transferul de proprietate se înțelege „impozitul aplicat în cazul achiziționării de bunuri imobile situate în țările de Jos sau impozitul aplicat acestor bunuri”.

10 Articolul 4 din această lege prevede:

„Prin «bunuri» în sensul articolului 2 se înțelege în special (bunuri imobile fictive):

a. acțiuni la entitățile al căror capital este împărțit în acțiuni și ale căror active, la momentul achiziționării sau în orice moment pe durata anului anterior anului de achiziție, constau sau au constat în principal în imobile situate în țările de Jos, cu condiția ca aceste imobile, luate în ansamblul lor, să servească sau să fi servit, integral sau în principal, achiziționării, cesionării sau administrării acestor imobile;

[...]”

11 Potrivit articolului 14 din legea menționată, „impozitul se ridică la 6 %”.

12 Articolul 15 alineatul 1 litera h din aceeași lege are următorul conținut:

„1. Este scutit de impozit, în condițiile stabilite prin reglementare a administrației publice, achiziționarea: [...]

h. în cazul fuziunii, al divizării și al reorganizării interne; [...]”

13 Articolul 5a din Decretul de aplicare a Legii privind taxele aferente actelor juridice (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), în versiunea aplicabilă în acțiunea principală, prevede următoarele:

„1. Scutirea în cazul fuziunilor prevăzută la articolul 15 alineatul 1 litera h din lege este aplicabilă în situația în care o societate achiziționează o parte autonomă sau totalitatea unei alte societăți în schimbul atribuirii de acțiuni.

2. Prin atribuire de acțiuni se înțelege situația în care se plătește, pe lângă atribuirea de acțiuni, o sumă în numerar reprezentând maxim 10 % din valoarea plătită pentru acțiuni.

[...]

7. În vederea aplicării prezentului articol, prin societate pe acțiuni se înțelege o societate privată cu răspundere limitată, o societate în comandită deschisă sau o altă societate al cărei capital este împărțit integral sau parțial în acțiuni [...]

Situația de fapt și întrebarea preliminară

14 Zwijnenburg administrează o casă de modă în două clădiri situate la adresa Tolstraat 17 și, respectiv, Tolstraat 19, în Meerbeek (țările de Jos). Zwijnenburg era proprietara clădirii situate pe Tolstraat 19 și închiria clădirea situată pe Tolstraat 17 de la A. Zwijnenburg Beheer BV (denumită în continuare „Beheer”), care era proprietara acesteia și care avea drept unică activitate administrarea de bunuri imobile.

15 Acțiunile Beheer erau deținute de domnul A. J. Zwijnenburg și de soția acestuia (denumită în continuare „părinți”).

16 Acțiunile Zwijnenburg erau deținute, printr-un holding, de domnul L. E. Zwijnenburg (denumit în continuare „fiul”) și de soția sa.

17 Pentru a se definitiva preluarea de către fiu a întreprinderii părinților, începută încă din luna decembrie 1990, s-a prevăzut ca, în schimbul acțiunilor Beheer, Zwijnenburg să transfere casa de mod și clădirea situată pe Tolstraat 19. Potrivit articolului 14 alineatul 1 din Legea din 1969 privind impozitul pe profit, această fuziune de întreprinderi trebuia scutită de la plata impozitelor.

18 Într-o fază ulterioară, Zwijnenburg trebuia să achiziționeze restul acțiunilor Beheer BV, care aparțineau părinților și care erau însoțite de operațiunea de cumpărare. Această operațiune trebuia să beneficieze de o scutire de la plata impozitului pe transferul de proprietate în temeiul articolului 15 alineatul 1 litera h din Legea din 1970 privind taxele aferente actelor juridice coroborat cu articolul 5a alineatul 1 din decretul de aplicare a acestei legi.

19 Prin scrisoarea din 13 ianuarie 2004, Zwijnenburg s-a adresat administrației fiscale în scopul de a obține confirmarea faptului că fuziunea de întreprinderi planificată între Zwijnenburg și Beheer, precum și achiziționarea ulterioară a acțiunilor Beheer de către Zwijnenburg se puteau realiza cu scutirea de la plata impozitelor, în special fără a fi necesară plata impozitului pe transferul de proprietate.

20 Totuși, această cerere a fost respinsă prin decizia din 19 ianuarie 2004 a inspectorului de la serviciul de impozite, care a apreciat că fuziunea de întreprinderi planificată intra în domeniul de aplicare al articolului 14 alineatul 4 din Legea din 1969 privind impozitul pe profit, în măsura în care prin fuziune se urmărea cu precădere eludarea sau amânarea plății impozitului.

21 Inspectorul respectiv a menținut decizia sa în cadrul contestației cu care a fost sesizat. În apel, Gerechtshof te 's-Gravenhage a hotărât că acțiunea formulată de Zwijnenburg împotriva acestei decizii era nefondată.

22 Potrivit acestei instanțe, intenția de a reuni clădirile situate pe Tolstraat 17 și pe Tolstraat 19 într-o singură întreprindere, ale cărei avantaje reveneau în final fiului, corespundea, desigur, unor motive economice valabile. În schimb, aceasta apreciază că modalitatea aleasă de reunire a celor două spații comerciale prin această fuziune de întreprinderi nu era inspirată din considerente de ordin economic, dat fiind că Zwijnenburg trebuia să transfere întreprinderea sa către Beheer și să achiziționeze ulterior acțiunile emise de aceasta din urmă.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage a apreciat că Zwijnenburg nu a demonstrat corespunzător cerințelor legale că fraudă sau evaziunea fiscală nu reprezenta principalul scop sau unul dintre principalele scopuri ale fuziunii de întreprinderi învederate. Singurul motiv de a se angaja în această operațiune de fuziune ar fi fost eludarea impozitului pe transferul de proprietate datorat în cazul cesionării directe către Zwijnenburg a clădirii situate pe Tolstraat 17, precum și amânarea plății impozitului pe profit pe diferența dintre valoarea contabilă a acestei clădiri și valoarea sa de piață din momentul cesionării.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage a concluzionat că, și în cazul în care obiectivul final al operațiunii ar fi fost dictat de derularea afacerii, aranjamentul financiar ales în acest scop nu era decât un artificiu pentru a obține avantaje fiscale aplicabile doar în cazul fuziunilor de întreprinderi.

25 Zwijnenburg a formulat, așadar, recurs la Hoge Raad der Nederlanden.

26 Această instanță a constatat că, prin operațiunea în cauză, părinții ar păstra un interes în

cadrul întreprinderii, chiar dac? inten?ia lor fusese aceea de a se retrage din aceasta în favoarea fiului ?i a so?iei acestuia. Instan?a a dedus din aceasta c? unul dintre scopurile principale ale fuziunii avute în vedere a fost eludarea anumitor consecin?e fiscale, ?i anume îndeosebi impozitul pe transferul de proprietate datorat de Zwijnenburg, care s?ar fi produs dac? aceasta din urm? ar fi achizi?ionat cl?direa situat? pe Tolstraat 17 sau dac? i s?ar fi cesionat ac?iunile Beheer.

27 Hoge Raad der Nederlanden subliniaz? c? articolul 14 din Legea din 1969 privind impozitul pe profit reia dispozi?iile articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 în vederea aplic?rii ?i în cazul situa?iilor pur interne. Cu toate acestea, instan?a constat? c? impozitul pe transferul de proprietate nu se num?r? printre impozitele a c?ror plat? trebuie evitat? în temeiul acestei directive.

28 În aceste condi?ii, Hoge Raad der Nederlanden a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 [...] trebuie interpretat în sensul c? unei persoane impozabile i se poate refuza acordarea avantajelor prev?zute de această directiv? în situa?ia în care o serie de opera?iuni legale are ca scop eludarea pl??ii unui impozit, altul decât cele la care se refer? avantajele prev?zute de această directiv??”

Cu privire la întrebarea preliminar?

Observa?ii introductive

29 Toate p?r?ile care au prezentat observa?ii scrise, cu excep?ia Zwijnenburg, au solicitat Cur?ii s? î?i declare competen?a de a r?spunde la întrebarea preliminar?.

30 În această privin??, trebuie amintit c?, în temeiul articolului 234 CE, Curtea este competent? s? se pronun?e, cu titlu preliminar, în special cu privire la interpretarea Tratatului CE, precum ?i a actelor adoptate de institu?iile Uniunii.

31 Desigur, este cert c? ac?iunea principal? prive?te o dispozi?ie de drept na?ional care se aplic? într?un context pur na?ional.

32 Cu toate acestea, instan?a de trimitere a precizat c? legiuitorul olandez a decis, la momentul transpunerii dispozi?iilor Directivei 90/434, s? aplice tratamentul fiscal prev?zut de această directiv? ?i în cazul situa?iilor pur interne, astfel încât regimul fiscal al fuziunilor se aplic? ?i în cazul restructur?rilor na?ionale ?i transfrontaliere.

33 Potrivit jurispruden?ei Cur?ii, atunci când, în privin?a solu?ion?rii unor situa?ii pur interne, o legisla?ie na?ional? este în conformitate cu solu?iile adoptate în dreptul Uniunii, în special pentru a evita apari?ia unor discrimin?ri împotriva resortisan?ilor na?ionali sau a unor eventuale denatur?ri ale concuren?ei, exist? un interes cert al Uniunii ca, pentru evitarea unor viitoare divergen?e de interpretare, dispozi?iile sau no?iunile preluate din dreptul Uniunii s? primeasc? o interpretare uniform?, oricare ar fi condi?iile în care acestea urmeaz? a fi aplicate (a se vedea Hot?rârea din 17 iulie 1997, Leur?Bloem, C?28/95, Rec., p. I?4161, punctul 32, ?i Hot?rârea din 15 ianuarie 2002, Andersen og Jensen, C?43/00, Rec., p. I?379, punctul 18).

34 Trebuie ad?ugat c? este numai de competen?a instan?ei na?ionale s? aprecieze întinderea exact? a acestei trimiteri la dreptul Uniunii, competen?a Cur?ii fiind limitat? la examinarea doar a dispozi?iilor acestui drept (Hot?rârea Leur?Bloem, citat? anterior, punctul 33).

35 Rezult? din considera?iile care preced? c?, în spe??, Curtea este competent? s? interpreteze dispozi?iile Directivei 90/434, chiar dac? acestea nu reglementeaz? în mod direct

situa?ia care face obiectul ac?iunii principale. În consecin??, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? de Hoge Raad der Nederlanden.

Cu privire la întrebarea preliminar?

36 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretat în sensul c? avantajele prev?zute de această directiv? pot fi refuzate persoanei impozabile care a urm?rit, printr?un montaj juridic cuprinzând o fuziune de întreprinderi, eludarea pl??ii unui impozit, precum cel în discu?ie în ac?iunea principal?, respectiv impozitul pe transferul de proprietate, în condi?iile în care acest impozit nu este vizat de această directiv?.

37 Din dosar rezult? c?, în lipsa unei dispozi?ii na?ionale exprese care s? permit? autorit??ilor fiscale olandeze s? refuze acordarea scutirii de la plata impozitului pe transferul de proprietate în cazul unei fuziuni de întreprinderi, atunci când este dovedit c? eludarea impozitului men?ionat constituie motivul preponderent pentru care persoana impozabil? recurge la fuziune, autorit??ile î?i propun s? aplice articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 astfel încât s? preleveze impozitul pe profit pentru a compensa impozitul pe transferul de proprietate eludat.

38 Referitor la obiectivul urm?rit de directiva men?ionat?, Curtea a precizat deja c? aceasta urm?re?te, potrivit primului considerent, s? introduc? norme de impozitare neutre din punct de vedere concuren?ial, astfel încât societ??ile s? se poat? adapta cerin?elor pie?ei comune, s? î?i m?reasc? productivitatea ?i s? î?i consolideze pozi?ia concuren?ial? la nivel interna?ional. Acela?i considerent prevede de asemenea c? fuziunile, diviz?rile, cesionarea de active ?i schimburile de ac?iuni dintre societ??ile din state membre diferite nu ar trebui s? fie prejudiciate prin restric?ii, dezavantaje sau denatur?ri determinate în special de dispozi?iile fiscale ale statelor membre (Hot?rârea Leur?Bloem, citat? anterior, punctul 45).

39 Mai precis, Directiva 90/434 urm?re?te eliminarea obstacolelor fiscale în privin?a restructur?rilor transfrontaliere ale întreprinderilor, asigurându?se ca eventuale major?ri ale valorii p?r?ilor sociale s? nu fie impozitate înainte de realizarea lor efectiv? (Hot?rârea din 5 iulie 2007, Kofoed, C?321/05, Rep., p. I?5795, punctul 32, ?i Hot?rârea din 11 decembrie 2008, A.T., C?285/07, Rep., p. I?9329, punctul 28).

40 În acest sens, Directiva 90/434 prevede, printre altele, la articolul 4 c? o fuziune sau o divizare nu determin? impozitarea plusvalorilor calculate ca diferen?? între valoarea real? a elementelor din activ ?i pasiv transferate ?i valoarea lor fiscal? ?i, la articolul 8, c? atribuirea, în cazul unei fuziuni, diviz?ri, sau al unui schimb de ac?iuni, a titlurilor reprezentând capitalul societ??ii beneficiare sau achiziitoare, unui ac?ionar al societ??ii cedente sau achizi?ionate, în schimbul unor titluri reprezentând capitalul acestei societ??i nu au drept rezultat în sine impozitarea veniturilor, profiturilor sau plusvalorilor ac?ionarului.

41 Curtea a statuat de asemenea c? regimul fiscal comun instituit de Directiva 90/434, care cuprinde diferite avantaje fiscale, se aplic? în mod egal tuturor fuziunilor, diviz?rilor, cesion?rii de active ?i schimburilor de ac?iuni, independent de motivele lor, fie c? sunt financiare, economice sau pur fiscale (a se vedea Hot?rârile citate anterior Leur?Bloem, punctul 36, ?i Kofoed, punctul 30).

42 Rezult? c? identificarea opera?iunilor care pot beneficia de avantajele prev?zute de Directiva 90/434 nu depinde de considera?ii financiare, economice sau fiscale. În schimb, motivele opera?iunii urm?rite devin importante la momentul punerii în aplicare a posibilit??ii prev?zute la articolul 11 alineatul (1) din această directiv?.

43 Astfel, în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, statele membre pot refuza să aplice sau pot să retragă beneficiile oferite de oricare parte a dispozițiilor din această directivă sau de ansamblul acestora atunci când consideră că schimbul de acțiuni are în special ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele obiective fraudarea evaziunii fiscale. În plus, chiar această dispoziție precizează că faptul că operațiunea nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, poate constitui o prezumție că operațiunea are un asemenea obiectiv (Hotărârile citate anterior Leur-Bloem, punctele 38 și 39, precum și Kofoed, punctul 37).

44 Pentru a verifica dacă operațiunea avută în vedere are un astfel de obiectiv, autoritățile naționale competente nu se pot limita să aplice criteriile generale prestabilite, ci trebuie să efectueze, de la caz la caz, o analiză de ansamblu a operațiunii (Hotărârea Leur-Bloem, citată anterior, punctul 41).

45 Astfel, potrivit articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, statele membre pot doar în mod excepțional și numai în cazuri speciale să refuze aplicarea sau să retragă beneficiul prevederilor acestei directive în tot sau în parte (Hotărârile citate anterior Kofoed, punctul 37, și A.T., punctul 31).

46 În consecință, articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 fiind o dispoziție derogatorie, trebuie interpretat în mod strict, ținând cont de formularea sa, de finalitatea sa, precum și de contextul în care acesta se înscrie.

47 Referitor la motivele economice valabile în prezența căroră prezumția de fraudă sau de evaziune fiscală nu poate fi aplicată, întrucât face referire la restructurarea sau la raționalizarea activităților societăților participante la operațiunea vizată, dispoziția menționată se limitează, așadar, în mod clar la fuziunile de societăți și la alte operațiuni de reorganizare între acestea și se aplică numai impozitelor generate în cursul acestor operațiuni.

48 Constatările care preced sunt susținute și de faptul că, în stadiul actual al dreptului Uniunii, materia impozitelor directe nu intră ca atare în competența Uniunii.

49 Astfel, după cum a subliniat avocatul general la punctul 52 din concluzii, Directiva 90/434 nu își propune să armonizeze complet impozitele și taxele care pot fi aplicate în cazul unei fuziuni sau al unei operațiuni similare între societăți din state membre diferite. Prin instituirea unor norme fiscale neutre din punctul de vedere al concurenței, această directivă se limitează să remedieze unele inconveniente fiscale determinate de restructurarea transfrontalieră a întreprinderilor.

50 Rezultă că numai impozitele menționate în mod explicit în Directiva 90/434 beneficiază de avantajele instituite prin aceasta din urmă și sunt, așadar, susceptibile să intre în domeniul de aplicare al excepției prevăzute la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din această directivă.

51 Or, în cadrul avantajelor instituite, Directiva 90/434, deși acordă un loc special impozitelor plusvalorilor, se referă în mod esențial la impozitele aplicabile societăților, precum și la impozitele datorate de acționarii lor.

52 În schimb, în directiva menționată nu există niciun indiciu care să permită să se concluzioneze că prin această directivă s-a dorit ca avantajele să fie extinse la alte impozite, precum cel în discuție în acțiunea principală, care constituie un impozit prelevat în cazul achiziționării unui imobil situat în statul membru vizat.

53 Astfel, un asemenea caz trebuie considerat întotdeauna ca aparținând competenței fiscale

a statelor membre.

54 În aceste condiții, avantajele instituite prin Directiva 90/434 nu pot fi refuzate, în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din această directivă, pentru a compensa neplata unui impozit, precum cel care face obiectul acțiunii principale, ale cărei baze de impozitare și cote diferite, cu certitudine, de cele aplicabile fuziunilor de societăți și al altor operațiuni de reorganizare între acestea.

55 Adoptarea unei abordări diferite nu doar că ar determina compromiterea interpretării uniforme și coerente a Directivei 90/434, ci ar depăși ceea ce este necesar pentru protejarea intereselor financiare ale statului membru vizat, astfel cum prevede al patrulea considerent al acestei directive. După cum a subliniat avocatul general la punctul 66 din concluzii, dacă obiectivul principal al fuziunii avute în vedere este eludarea impozitului pe transferul de proprietate, interesele financiare ale statului membru vizat se limitează la prelevarea acestui impozit pe transferul de proprietate și nu pot, așadar, intra în domeniul de aplicare al directivei menționate.

56 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată în sensul că articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretat în sensul că avantajele instituite de această directivă nu pot fi refuzate persoanei impozabile care urmărește, printr-un montaj juridic ce cuprinde o fuziune de întreprinderi, eludarea plății unui impozit, precum cel care face obiectul acțiunii principale, respectiv impozitul pe transferul de proprietate, din moment ce acest impozit nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 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 întâi) declară:

Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că avantajele instituite de această directivă nu pot fi refuzate persoanei impozabile care urmărește, printr-un montaj juridic ce cuprinde o fuziune de întreprinderi, eludarea plății unui impozit, precum cel care face obiectul acțiunii principale, respectiv impozitul pe transferul de proprietate, din moment ce acest impozit nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive.

Semnături

* Limba de procedură: olandeza.