

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

18 octombrie 2012(*)

„Apropierea legislațiilor — Directiva 90/434/CEE — Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre — Articolul 11 alineatul (1) litera (a) — Legislație națională care condiționează acordarea unor avantaje fiscale de obținerea unei autorizații — Cerere de autorizare care trebuie introdusă cu cel puțin 30 de zile înainte de realizarea operațiunii avute în vedere”

În cauza C-603/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovenia), prin decizia din 8 decembrie 2010, primită de Curtea la 21 decembrie 2010, în procedura

Pelati d.o.o.

împotriva

Republika Slovenija,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Levits, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, și domnii J.-J. Kasel (raportor) și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Pelati d.o.o., de A. Jarkovič, avocat;
- pentru guvernul sloven, de V. Klemenc, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Žebre, în calitate de agenți,

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

pronunțată 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 Pelati d.o.o. (denumit în continuare „Pelati”), pe de o parte, și Republika Slovenija, pe de altă parte, cu privire la respingerea, de către administrația fiscală a acesteia din urmă, a unei cereri de acordare a unor avantaje fiscale cu ocazia divizării unei întreprinderi.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, care se regăsește în titlul V din aceasta, intitulat „Dispoziții finale”, este redactat, în versiunea aplicabilă litigiului din acțiunea principală, după cum urmează:

„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, 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

4 Potrivit articolului 47 din Legea privind impozitul pe profit (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, nr. 17/05, denumit în continuare „ZDDPO-1”), „societăți cedente, societăți beneficiare și asociatului societăți cedente li se acordă drepturile prevăzute la articolele 41-47 [din această lege], pe baza unei autorizații emise de autoritatea fiscală în cazul în care sunt întrunite cerințele prevăzute la articolele 41-47”.

5 Procedura de impozitare aplicabilă fuziunilor sau divizărilor societăților este prevăzută de Legea privind procedura fiscală (Zakon o davnem postopku, Uradni list RS, nr. 25/05, denumit în continuare „ZDavP-1”).

6 În temeiul articolului 345 alineatul 2 din ZDavP-1, persoana impozabilă depune declarația fiscală la administrația fiscală cel mai târziu în termen de 60 de zile după înscrierea divizării în registrul societăților comerciale al instanței judecătorești competente.

7 Articolul 363 din ZDavP-1 prevede:

„(1) Autorizația prevăzută la articolul 47 din ZDDPO-1 se eliberează pentru fiecare operațiune în parte.

(2) Cererea de autorizare se formulează de societatea cedentă [...] sau de societatea beneficiară [...] cu cel puțin 30 de zile înainte de data prevăzută pentru operațiunea vizată la articolul 41 din ZDDPO-1.

[...]

(5) Administra?ia fiscal? se pronun?? asupra cererii de autorizare într-un termen maxim de 30 de zile de la primirea cererii [...]"

8 Obliga?ia de autorizare prealabil? de c?tre administra?ia fiscal?, astfel cum este prev?zut? la articolul 47 din ZDDPO-1 coroborat cu articolul 363 din ZDavP-1, a fost abrogat? odat? cu intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2007, a unei noi versiuni a legilor referitoare la impozitul pe profit ?i la procedura fiscal? (Uradni list RS, nr. 117/06), care au introdus o procedur? simplificat? de notificare în cadrul c?reia nerespectarea de c?tre persoana impozabil? a condi?iilor procedurale nu mai determin? automat dec?derea din drepturile conferite de Directiva 90/434.

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

9 Prin actul notarial din 30 iunie 2005, Pelati a adoptat un proiect de divizare care prevede transferul unei p?r?i din întreprinderea sa c?tre o societate nou?. La 27 septembrie 2005, Pelati a depus la instan?a competent? pentru ?inerea registrului societ??ilor comerciale o cerere de înscriere a modific?rilor referitoare la statutele acestora. Modific?rile respective au fost înregistrate prin ordonan?a din 12 octombrie 2005. La 21 octombrie 2005, Pelati a introdus o cerere de acordare a beneficiului avantajelor fiscale cu ocazia diviz?rii astfel intervenite.

10 Administra?ia fiscal? a constatat c? transformarea societ??ii a fost realizat? în momentul înregistr?rii modific?rilor statutare în registrul societ??ilor comerciale. Prin urmare, aceasta a respins cererea formulat? de Pelati întrucât nu fusese depus? în termenul prev?zut la articolul 363 din ZDavP-1, ?i anume cu cel pu?in 30 de zile înainte de realizarea transform?rii avute în vedere.

11 Împotriva deciziei de respingere men?ionate, Pelati a formulat o reclama?ie, invocând faptul c? administra?ia fiscal? nu examinase nici m?car aspectul dac? erau întrunite condi?iile de fond pentru a beneficia de avantajele fiscale în temeiul ZDDPO-1. Aceast? reclama?ie a fost de asemenea respins? pentru motivul c? termenul de 30 de zile este imperativ, astfel încât cererea formulat? de Pelati era inadmisibil?, fiind depus? tardiv.

12 Împotriva acestei decizii, Pelati a introdus o ac?iune în anulare la Upravno sodiš?e Republike Slovenije (Curtea Administrativ? a Republicii Slovenia). Pelati arat? c? dec?derea care este invocat? drept sanc?iune a nerespect?rii termenului de 30 de zile prev?zut la articolul 363 alineatul 2 din ZDavP-1 este contrar? Directivei 90/434. În plus, respectarea acestui termen nu ar depinde exclusiv de societatea impozitat?, întrucât data înscrierii modific?rii statutare în registrul societ??ilor comerciale de c?tre instan?a judec?toreasc? competent? este cea care determin? data expir?rii termenului men?ionat.

13 Instan?a de trimitere subliniaz?, mai întâi, c? ZDDPO-1 urm?re?te s? transpun? în ordinea juridic? sloven? dispozi?iile Directivei 90/434. În continuare, aceasta constat? c?, de?i cererea care permite ob?inerea beneficiului unor avantaje fiscale trebuie s? fie depus?, în temeiul articolului 363 alineatul 2 din ZDavP-1, cu cel pu?in 30 de zile înainte de opera?iunea avut? în vedere, aceast? lege nu precizeaz? totu?i în ce moment se consider? c? opera?iunea este realizat?. În aceast? privin??, instan?a de trimitere aminte?te c? administra?ia fiscal? se întemeiaz? pe articolul 533 din Legea privind societ??ile comerciale (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS nr. 30/1993, în versiunea aplicabil? faptelor), în temeiul c?reia instan?a competent? înscrie simultan în registrul societ??ilor comerciale divizarea ?i înfiin?area noii societ??i. Instan?a de trimitere deduce din aceasta faptul c? data opera?iunii corespunde celei a înscrierii modific?rilor statutare în acest registru. În sfâr?it, instan?a de trimitere consider? c? Directiva 90/434 nu ofer? niciun temei care s? permit? s? se refuze beneficiul unor avantaje fiscale

unei societăți impozitate fără să se fi examinat dacă aceasta din urmă îndeplinește sau nu îndeplinește condițiile care justifică acordarea unor astfel de avantaje.

14 În acest context, Upravno sodišče Republike Slovenije a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 11 din [Directiva 90/434] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia Republica Slovenia condiționează înlesnirea fiscală în favoarea unei societăți comerciale care urmărește efectuarea unei diviziuni (divizarea unei părți a societății și înființarea unei noi societăți) de prezentarea în termen a cererii de eliberare a autorizației pentru acordarea avantajelor fiscale în urma diviziunii, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute, și potrivit căreia persoana impozabilă pierde automat, la expirarea termenului, avantajul fiscal prevăzut de legislația națională?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

15 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea este competentă să se pronunțe, cu titlu preliminar, în special cu privire la interpretarea tratatelor, precum și a actelor adoptate de instituțiile Uniunii Europene.

16 Este cert că acțiunea principală privește o dispoziție de drept național care se aplică într-un context pur intern.

17 Cu toate acestea, astfel cum rezultă din decizia de trimitere, legiuitorul sloven a hotărât, cu ocazia transpunerii dispozițiilor Directivei 90/434 în ordinea juridică națională, să aplice tratamentul fiscal prevăzut de această directivă deopotrivă situațiilor pur interne, astfel încât restructurările naționale și transfrontaliere sunt supuse aceluiași regim fiscal.

18 Potrivit jurisprudenței Curții, atunci când o legislație națională este, în privința soluționării unor situații pur interne, conformă cu soluțiile adoptate în dreptul Uniunii, în special pentru a evita apariția unor discriminații împotriva resortisanților naționali sau a unor eventuale denaturări ale concurenței, este în mod cert în interesul Uniunii să se dea o interpretare uniformă dispozițiilor sau noțiunilor preluate din dreptul Uniunii, indiferent de împrejurările în care acestea trebuie aplicate (a se vedea Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Rec., p. I-4161, punctul 32, Hotărârea din 15 ianuarie 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Rec., p. I-379, punctul 18, și Hotărârea din 20 mai 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Rep., p. I-4303, punctul 33).

19 Trebuie adăugat că este numai de competența instanței naționale să aprecieze întinderea exactă a acestei trimiteri la dreptul Uniunii, competența Curții fiind limitată la examinarea doar a dispozițiilor acestui drept (a se vedea Hotărârile citate anterior, Leur-Bloem, punctul 33, și Modehuis A. Zwijnenburg, punctul 34).

20 Rezultă din considerațiile care preced că, în speță, Curtea este competentă să interpreteze dispozițiile Directivei 90/434, chiar dacă acestea nu reglementează în mod direct situația care face obiectul acțiunii principale și, prin urmare, să răspundă la întrebarea adresată de instanța de trimitere.

Cu privire la fond

21 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea din acțiunea principală, care subordonează

acordarea avantajelor fiscale aplicabile unei operațiuni de divizare condiției ca cererea aferentă acestei operațiuni să fie introdusă într-un termen determinat, al cărui punct de plecare nu este cunoscut de persoana impozabilă și la expirarea căreia aceasta din urmă pierde dreptul la aceste avantaje fiscale și să se fi examinat dacă ea îndeplinește sau nu îndeplinește condițiile care justifică acordarea acestora.

22 Astfel cum au constatat atât reclamanta din acțiunea principală, cât și guvernul sloven și Comisia Europeană, care au depus observații scrise la Curte, Directiva 90/434 nu cuprinde nicio dispoziție privind modalitățile procedurale pe care statele membre sunt obligate să le respecte în vederea acordării avantajelor fiscale prevăzute de această directivă.

23 Or, în conformitate cu o jurisprudență constantă a Curții, în lipsa unor norme ale Uniunii în materie, normele de procedură care urmăresc să asigure garantarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii rezultă din ordinea juridică a fiecărui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre, însă cu condiția ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele care se aplică unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și să nu facă imposibil în practică sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea în special Hotărârea din 19 septembrie 2006, *i-21 Germany și Arcor*, C-392/04 și C-422/04, Rec., p. I-8559, punctul 57, precum și Hotărârea din 30 iunie 2011, *Meilicke și alții*, C-262/09, Rep., p. I-5669, punctul 55).

24 În ceea ce privește principiul echivalenței, trebuie să se sublinieze că, în speță, Curtea nu dispune de niciun element care să permită să dea naștere unei îndoieli cu privire la conformitatea cu acest principiu a unei reglementări precum cea în discuție în acțiunea principală.

25 În schimb, se impune să se verifice dacă o astfel de reglementare îndeplinește cerințele principiului efectivității, care trebuie considerat ca fiind încălcat atunci când exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică a Uniunii se dovedește a fi imposibilă sau excesiv de dificilă.

26 În ceea ce privește drepturile conferite de Directiva 90/434, trebuie amintit că regimul fiscal comun instituit de această directivă, care cuprinde diferite avantaje fiscale, se aplică în mod egal tuturor fuziunilor, divizărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni, independent de motivele lor, fie că sunt financiare, economice sau pur fiscale (a se vedea Hotărârile citate anterior, *Leur-Bloem*, punctul 36, și *Modehuis A. Zwijnenburg*, punctul 41).

27 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 (Hotărârea din 5 iulie 2007, *Kofoed*, C-321/05, Rep., p. I-5795, punctul 37, și Hotărârea *Modehuis A. Zwijnenburg*, citată anterior, punctul 45), și anume, în cazul în care operațiunea de restructurare avută în vedere are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală.

28 În speță, reiese din dosarul înaintat Curții că persoana impozabilă trebuie, în conformitate cu articolul 47 din ZDDPO-1 coroborat cu articolul 363 alineatul 2 din ZDavP-1, să introducă cererea de a beneficia de avantajele fiscale prevăzute de Directiva 90/434, sub sancțiunea decăderii din drepturile conferite de aceasta, cu cel puțin 30 de zile înainte de operațiunea de restructurare avută în vedere.

29 Prin urmare, trebuie să se verifice dacă acest termen de 30 de zile îndeplinește cerințele principiului efectivității în ceea ce privește durata sa, precum și punctul său de plecare.

30 În ceea ce privește durata termenului, Curtea a decis deja, în cadrul analizei principiului protecției jurisdicționale efective a drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, că este

compatibil? cu acesta stabilirea unor termene rezonabile de introducere a ac?iunilor, sub sanc?iunea dec?derii, în vederea asigur?rii securit??ii juridice, care protejeaz? deopotriv? contribuabilul ?i administra?ia în cauz?. Astfel, asemenea termene nu sunt de natur? s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii (Hot?rârea din 10 iulie 1997, Palmisani, C-261/95, Rec., p. I-4025, punctul 28, ?i Hot?rârea din 17 noiembrie 1998, Aprile, C-228/96, Rec., p. I-7141, punctul 19). În acest context, Curtea a declarat de asemenea c? un termen de introducere a unei ac?iuni de 60 de zile nu este în sine criticabil (Hot?rârea din 14 decembrie 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec., p. I-4599, punctul 16, ?i Hot?rârea din 6 octombrie 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Rep., p. I-9579, punctul 43).

31 Pe de alt? parte, Curtea a decis c? aceast? jurispruden?? este de asemenea aplicabil? în cazul în care se pune problema de a analiza modalit??ile de restituire a taxelor na?ionale încasate nelegal (Hot?rârea Meilicke ?i al?ii, citat? anterior, punctele 55-58). De aceea, jurispruden?a men?ionat? trebuie s? fie aplicabil? ?i în situa?ia în care se analizeaz? respectarea principiului efectivit??ii în raport cu stabilirea unui termen acordat cu ocazia introducerii unei cereri de ob?inere a beneficiului unor avantaje fiscale.

32 În consecin??, o reglementare na?ional? prin care beneficiul avantajelor fiscale prev?zute de Directiva 90/434 se acord? numai cu condi?ia ca cererea aferent? s? fie formulat? cu cel pu?in 30 de zile înainte de opera?iunea de restructurare avut? în vedere este de natur? s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite persoanei impozabile de ordinea juridic? a Uniunii.

33 De?i un termen de dec?dere precum cel în cauz? în ac?iunea principal? nu este, a?adar, în sine, contrar principiului efectivit??ii, nu se poate totu?i exclude ca, în cadrul împrejur?rilor specifice ale cauzei deduse judec??ii instan?ei de trimitere, modalit??ile de punere în aplicare a acestui termen s? poat? determina înc?lcarea principiului men?ionat.

34 Astfel, în ceea ce prive?te punctul de plecare al termenului de 30 de zile prev?zut la articolul 363 alineatul 2 din ZDavP-1, din decizia de trimitere reiese c? acest termen este calculat în sens invers începând cu ziua în care este efectuat? opera?iunea de restructurare, fiind precizat c? data la care se consider? c? aceasta a fost realizat? este cea a înscrierii acestei opera?iuni în registrul societ??ilor comerciale de c?tre instan?a competent?.

35 În consecin??, într-o astfel de situa?ie, perioada în decursul c?reia curge termenul de 30 de zile nu depinde de persoana impozabil?, de vreme ce aceasta din urm? nu este în m?sur? s? cunoasc? cu exactitate nici punctul de plecare al acestui termen, nici momentul împlinirii acestuia, ?i anume ziua înscrierii în registrul societ??ilor comerciale a opera?iunii de restructurare avute în vedere.

36 Or, trebuie amintit c? obiectivele urm?rite de Directiva 90/434 trebuie realizate în dreptul intern în conformitate cu cerin?ele de securitate juridic?. În acest scop, statele membre au obliga?ia de a stabili un sistem de termene suficient de exact, clar ?i previzibil, astfel încât particularii s? î?i poat? cunoa?te drepturile ?i obliga?iile [a se vedea prin analogie Hot?rârea din 28 ianuarie 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Rep., p. I-817, punctul 39 ?i jurispruden?a citat?]. Revine instan?ei na?ionale sarcina de a verifica dac? sunt respectate aceste cerin?e.

37 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, care subordoneaz? acordarea avantajelor fiscale aplicabile unei opera?iuni de divizare în conformitate cu dispozi?iile acestei directive condi?iei ca cererea aferent? acestei opera?iuni s? fie introdus?

într-un termen determinat. Cu toate acestea, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă modalitățile de punere în aplicare a termenului menționat și, mai precis, stabilirea punctului de plecare al acestuia sunt suficient de exacte, clare și previzibile, astfel încât persoanele impozabile să își poată cunoaște drepturile și să se asigure că acestea din urmă sunt în măsură să beneficieze de avantajele fiscale prevăzute de dispozițiile acestei directive.

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 cincea) 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, scinderilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale precum cea în cauză în acțiunea principală, care subordonează acordarea avantajelor fiscale aplicabile unei operațiuni de divizare în conformitate cu dispozițiile acestei directive condiției ca cererea aferentă acestei operațiuni să fie introdusă într-un termen determinat. Cu toate acestea, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă modalitățile de punere în aplicare a termenului menționat și, mai precis, stabilirea punctului de plecare al acestuia sunt suficient de exacte, clare și previzibile, astfel încât persoanele impozabile să își poată cunoaște drepturile și să se asigure că acestea din urmă sunt în măsură să beneficieze de avantajele fiscale prevăzute de dispozițiile acestei directive.

Semnături

* Limba de procedură: slovena.