

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

18 octombrie 2012(*)

„Trimitere preliminară – Admisibilitate – Trimiterea dreptului intern la dreptul Uniunii – Directiva 90/435/CEE – Directiva 90/434/CEE – Prevenirea dublei impunerii economice – Excepție – Lichidarea unei filiale la momentul unei fuziuni – Distribuirea profiturilor – Noțiunea «lichidare»”

În cauza C-371/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de hof van beroep te Gent (Belgia), prin decizia din 28 iunie 2011, primită de Curte la 13 iulie 2011, în procedura

Punch Graphix Prepress Belgium NV

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul J. Malenovský, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șaptea, și domnii T. von Danwitz (raportor) și D. Šváby, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Punch Graphix Prepress Belgium NV, de J. Dumon, avocat;
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de M. Jacobs, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de W. Roels, 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 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a

Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126, denumit în continuare „Directiva 90/435”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Punch Graphix Prepress Belgium NV (denumit în continuare „Punch Graphix”), pe de o parte, și Belgische Staat, pe de altă parte, cu privire la impozitarea profiturilor realizate de Punch Graphix la momentul unei fuziuni prin absorbție prin care Strobbe Graphics NV (denumit în continuare „Strobbe Graphics”), devenit ulterior Punch Graphix, a absorbit societățile Advantra Belgium NV (denumit în continuare „Advantra Belgium”) și Strobbe NV (denumit în continuare „Strobbe”).

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

Directiva 90/435

3 Conform primului, celui de al treilea și celui de al patrulea considerent ale Directivei 90/435:

„Întrucât gruparea societăților din diferite state membre poate fi necesară pentru a crea în Comunitate condiții similare celor de pe piața internă și pentru a asigura astfel realizarea și buna funcționare a pieței comune; întrucât aceste operațiuni nu trebuie împiedicate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre; [...]

[...]

Întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți-mamă și filiale în diferite state membre variază apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea dintre societățile din diferite state membre este astfel dezavantajată în raport cu cooperarea dintre societățile din același stat membru; întrucât este necesar să se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natură să stimuleze gruparea societăților comerciale la scară comunitară;

Întrucât, dacă o societate-mamă primește, în calitate de asociat al societății-filiale, profituri distribuite, statul societății-mamă trebuie:

- fie să nu impoziteze aceste profituri[,]
- fie să impoziteze aceste profituri și, în același timp, să autorizeze societatea-mamă să deducă din valoarea impozitului datorat cota impozitului filialei aferentă acestor profituri.”

4 Articolul 4 alineatul (1) din această directivă prevede:

„În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul în care este situată societatea-mamă și statul în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:

- să nu impoziteze profiturile respective sau

– [s?] impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mam și sediul permanent să deducă din quantumul impozitului datorat fracțiunea din impozitul pe societate aferent profiturilor și plătite de filială și subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să respecte cerințele prevăzute la articolele 2 și 3, până la limita quantumului reprezentând impozitul aferent datorat.”

5 Directiva 90/435 a fost înlocuită de Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mam și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 345, p. 8).

Directiva 90/434/CEE

6 Conform primului considerent al Directivei 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre (JO L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92), astfel cum a fost modificat prin Directiva 2006/98 (denumită în continuare „Directiva 90/434”):

„întrucât fuziunile, scindările, cesionarea de active și schimburile de acțiuni între societățile din diferite state membre pot fi necesare pentru a crea în Comunitate condiții similare celor de pe piața internă și, în acest fel, pentru a asigura realizarea și funcționarea efectivă a pieței comune; întrucât astfel de operațiuni nu ar trebui să fie prejudiciate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre; [...]”

7 Conform articolului 1 litera (a) din această directivă:

„Fiecare stat membru aplică dispozițiile prezentei directive în următoarele cazuri:

(a) fuziuni, divizări, divizări parțiale, cesionări de active și schimburi de acțiuni care implică societăți din două sau mai multe state membre.”

8 Articolul 2 din Directiva 90/434 prevede:

„În sensul prezentei directive:

(a) «fuziune» înseamnă o operațiune prin care:

[...]

– o societate, în momentul și ca efect al dizolvării și lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor către societatea care deține toate titlurile ce reprezintă capitalul său.”

9 Directiva 90/434 a fost înlocuită de Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre (JO L 310, p. 34).

Reglementarea belgiană

10 Articolul 671 din Codul societăților (code des sociétés) are următorul cuprins:

„Fuziunea prin absorbție este operațiunea prin care, ca urmare a unei dizolvări și lichidare, una sau mai multe societăți transferă unei alte societăți totalitatea activelor și pasivelor în schimbul emiterii de acțiuni sau de părți sociale ale societății absorbante către acționarii lor și, dacă este

cazul, al pl??ii în numerar a unei sulte de maximum 10 % din valoarea nominal? sau, în absen?a valorii nominale, din valoarea contabil? a ac?iunilor sau a p?r?ilor sociale emise.”

11 Articolele 208-210 din Codul impozitelor pe venit, în versiunea sa din anul 1992 (denumit în continuare „CIR 92”), prev?d:

„Articolul 208

Societ??ile aflate în lichidare sunt supuse în continuare impozitului pe profit [...]

Profiturile lor includ de asemenea plusvalorile realizate sau constatate cu ocazia distribuirii activelor societ??ii.

Articolul 209

În cazul distribuirii activelor societ??ii în cadrul unui proces de dizolvare sau din alte motive, excedentul dintre valoarea sumelor distribuite în numerar, sub form? de titluri sau sub alt? form?, ?i nivelul reevaluat al capitalului eliberat reprezint? dividende distribuite.

Articolul 210

§ 1 Articolele 208 ?i 209 se aplic? de asemenea:

1° În cazul fuziunii prin absorb?ie, al fuziunii prin crearea unei noi societ??i, al diviz?rii prin absorb?ie, al diviz?rii prin crearea de noi societ??i, al diviz?rii mixte sau al unei opera?iuni asimilate fuziunii prin absorb?ie;

[...]

§ 2 În cazurile men?ionate la § 1, valoarea real? a activelor societ??ii la data la care au fost realizate opera?iunile men?ionate anterior se echivaleaz? cu suma distribuit? în cazul distribuirii activelor societ??ii.

[...]

Ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

12 În cursul anului 2001, Advantra Belgium, Strobbe ?i Strobbe Graphics, cu sediul social în Belgia, au realizat o fuziune discret?. Anterior, Strobbe Graphics de?inea 100 % din capitalul celorlalte dou? societ??i. Opera?iunea era o fuziune prin absorb?ie în sensul articolului 671 din Codul societ??ilor, în care Advantra Belgium ?i Strobbe au fost dizolvate f?r? lichidare ?i au cesionat integral patrimoniul lor c?tre Strobbe Graphics, devenit? ulterior Punch Graphix.

13 În calitate de societate absorbant?, Punch Graphix a realizat o plusvaloare din fuziune de 10 669 985,69 euro. Din aceast? sum?, un quantum de 95 %, respectiv 10 136 486,41 euro, putea fi, în principiu, dedus din profitul impozabil ca „venituri impozitate definitiv”. Baza impozabil? a Punch Graphix pentru exerci?iul financiar 2002 era îns? de numai 8 206 489,70 euro, astfel încât diferen?a nu a putut fi dedus? pentru anul 2002.

14 În declara?ia sa privind exerci?iul financiar 2003, Punch Graphix nu a invocat deducerea „veniturilor impozitate definitiv” care putea fi reportat?.

15 La 19 octombrie 2007, Punch Graphix a introdus o cerere de acordare a unei scutiri din oficiu pe motiv de dubl? impunere. În aceast? privin??, Punch Graphix a sus?inut c? limitarea deducerii „veniturilor impozitate definitiv” la quantumul bazei de impozitare pozitive din anul în care

a fost realizat? plusvaloarea din fuziune înc?lca articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435. Aceasta a solicitat ca „veniturile impozitate definitiv”, în cuantum de 911 426,85 euro, care nu fuseser? utilizate, s? fie reportate pentru exerci?iul contabil 2002 relevant pentru exerci?iul financiar 2003.

16 Aceast? cerere de acordare a unei scutiri din oficiu a fost respins? de administra?ia fiscal? printr-o decizie din 8 mai 2008.

17 Prin cererea introductiv? din 5 august 2008, Punch Graphix a introdus ac?iune la rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

18 Prin hot?rârea din 28 octombrie 2009, rechtbank van eerste aanleg te Brugge a respins ac?iunea. De?i aceast? instan?? a urmat pozi?ia expus? de Punch Graphix, în sensul c? sistemul belgian al „veniturilor impozitate definitiv” încalc?, în principiu, articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, întrucât nu permite reportarea în exerci?iile contabile urm?toare a cuantumului deducerii „veniturilor impozitate definitiv” neutilizate, ea a respins cererea formulat? de Punch Graphix, considerând c? plusvaloarea din fuziune în discu?ie în cauz? intra sub inciden?a excep?iei prev?zute de dispozi?ia men?ionat?, întrucât era vorba despre un caz de „lichidare” a unor filiale.

19 Punch Graphix a introdus apel împotriva acestei hot?râri la hof van beroep te Gent.

20 Potrivit instan?ei de trimitere, administra?ia fiscal? admite c? sistemul belgian de deducere a „veniturilor impozitate definitiv” încalc? articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, întrucât nu permite reportarea în exerci?iile contabile ulterioare a cuantumului deducerii „veniturilor impozitate definitiv” care nu a putut fi utilizat din cauza bazei impozabile insuficiente. De asemenea, instan?a de trimitere constat? c? dezbaterrea dintre p?r?i care are loc în fa?a sa prive?te problema dac? fuziunea în cauz? trebuie s? fie considerat? „lichidare”, în sensul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435.

21 Instan?a de trimitere consider? c? problema principal? în prezenta cauz? este dac? autorit??ile fiscale na?ionale pot defini domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 ?i, mai precis, excep?iile prev?zute la acest articol prin invocarea unei dispozi?ii de drept intern ?i, mai exact, a unei dispozi?ii care creeaz? o asimilare, a?adar, o fic?iune, dând astfel o defini?ie proprie unei dispozi?ii de drept al Uniunii. Astfel, asimilând, în temeiul articolelor 208 ?i 210 din CIR 92, o fuziune prin absorb?ie unei lichid?ri a filialei, sistemul belgian ar reu?i s? exclud? o astfel de opera?iune de la aplicarea normei prev?zute la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435.

22 În aceste condi?ii, hof van beroep te Gent a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Autorit??ile fiscale na?ionale pot s? exclud? aplicarea articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 în temeiul prevederii din respectivul articol potrivit c?reia acesta nu se aplic? în cazul lichid?rii filialei, prin invocarea unei dispozi?ii na?ionale (în spe??, articolul 210 din [CIR 92]) care asimileaz? o fuziune prin absorb?ie în cadrul c?reia lichidarea filialei nu are loc efectiv, unei fuziuni în care are loc o lichidare a filialei?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de trimitere preliminar?

23 Admisibilitatea trimiterii preliminare este contestată de guvernul german, care susține că operațiunea în discuție în acțiunea principală constituie o situație strict internă care nu implică decât societăți belgiene și care, în consecință, nu este reglementată de Directiva 90/435, aceasta aplicându-se doar în privința cooperării dintre societățile din diferite state membre.

24 Potrivit acestui guvern, admisibilitatea trimiterii preliminare nu poate fi acceptată nici pe baza jurisprudenței Curții privind trimiterile, în temeiul dreptului național, la dispozițiile dreptului Uniunii pentru situații interne. Astfel, pe de o parte, instanța de trimitere nu ar invoca deloc o trimitere a dreptului belgian la Directiva 90/435. Pe de altă parte, Directiva 90/435 nu s-ar aplica consecințelor fiscale ale unui fuziuni, acest aspect fiind reglementat exclusiv de Directiva 90/434. În consecință, norma instituită la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 nu poate fi extinsă printr-o trimitere în temeiul dreptului național la o situație care nu este avută în vedere de această dispoziție, ci este reglementată în dreptul Uniunii de Directiva 90/434.

25 Desigur, este cert că acțiunea principală se referă la o dispoziție de drept intern care se aplică într-un context strict național, în timp ce Directiva 90/435 urmărește repartizarea profiturilor primite de societăți dintr-un stat membru și provenite de la filialele lor din alte state membre (a se vedea Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, Rep., p. I-731, punctul 20).

26 Cu toate acestea, din cererea de trimitere preliminară rezultă, în primul rând, că cele două părți în cauză pornesc de la premisa că dreptul intern belgian face trimitere în ceea ce privește sistemul „veniturilor impozitate definitiv” la Directiva 90/435, aspect care a fost confirmat și de guvernul belgian în observațiile sale scrise prezentate Curții. Pe de altă parte, existența unei astfel de trimiteri a dreptului belgian la Directiva 90/435, precum și admisibilitatea unei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare în temeiul acestei trimiteri au fost deja recunoscute în jurisprudența Curții, cel mai recent în Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 și C-499/07, Rep., p. I-4409, punctele 58 și 59).

27 În al doilea rând, potrivit unei jurisprudențe constante, atunci când o legislație națională se conformează, pentru soluțiile date situațiilor pur interne, soluțiilor reținute în dreptul Uniunii, este numai de competența instanței naționale, în cadrul repartizării funcțiilor jurisdicționale între instanțele naționale și Curte, prevăzut la articolul 267 TFUE, să aprecieze întinderea exactă a acestei trimiteri la dreptul Uniunii, competența Curții fiind limitată la examinarea numai a dispozițiilor acestui drept (Ordonanța KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, citată anterior, punctul 59 și jurisprudența citată).

28 În consecință, admisibilitatea cererii de trimitere preliminară nu poate fi pusă în discuție în temeiul ipotezei că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 nu are în vedere *ratione materiae* o situație precum cea din acțiunea principală, care ar fi, în principiu, reglementată exclusiv de Directiva 90/434.

29 Rezultă din considerațiile de mai sus că trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară.

Cu privire la întrebarea preliminară

30 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă noțiunea „lichidare”, cuprinsă la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, trebuie interpretată în sensul că dizolvarea unei societăți în cadrul unei fuziuni prin absorbție trebuie să fie considerată o astfel de lichidare.

31 Contextul acestei întrebări este reprezentat de asimilarea de către legislația belgiană a unei astfel de operațiuni cu lichidarea unei filiale. Astfel, potrivit Belgische Staat, regula generală

prevăzută la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, și anume obligația de a evita dubla impunere economică a profiturilor distribuite, nu este aplicabilă ca urmare a excepției privind profiturile distribuite în „cazul[ei] de lichidare a filialei”.

32 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie constatat că Directiva 90/435 nu definește noțiunea „lichidare”.

33 Or, conform articolului 2 litera (a) a treia liniuță din Directiva 90/434, o „fuziune” este definită ca fiind o „operațiune prin care [...] o societate, în momentul și ca efect al dizolvării și lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor către societatea care deține toate titlurile ce reprezintă capitalul său”.

34 Desigur, această definiție a noțiunii „fuziune” figurează în Directiva 90/434, iar nu în Directiva 90/435. Totuși, această împrejurare nu se opune ca definiția menționată să fie luată în considerare în vederea interpretării noțiunii „lichidare” în sensul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435.

35 Astfel, trebuie amintit că propunerea privind Directiva 90/435 a fost înaintată de Comisia Europeană în aceeași zi cu propunerea privind Directiva 90/434, că aceste două directive au fost adoptate în aceeași zi de Consiliul Uniunii Europene și de asemenea că erau destinate să fie transpuse simultan. În plus, pe plan material, directivele menționate au drept obiectiv comun, astfel cum rezultă din primul considerent al acestora, să elimine restricțiile, dezavantajele sau denaturările specifice determinate de dispozițiile fiscale ale statelor membre pentru operațiunile avute în vedere de aceste directive, și anume, în ceea ce privește Directiva 90/435, cooperarea dintre societăți-mam și filiale din state membre diferite și, în ceea ce privește Directiva 90/434, fuziunile, scindările, cesionările de active și schimburile de acțiuni dintre societăți din diferite state membre. În consecință, aceste directive care reglementează diferite forme ale unei cooperări transnaționale a societăților constituie, potrivit planului legiuitorului, un întreg prin faptul că se completează reciproc.

36 Astfel, respectiva noțiune „fuziune”, care figurează la articolul 2 litera (a) a treia liniuță din Directiva 90/434, este relevantă și pentru interpretarea noțiunii „lichidare”, în sensul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435, astfel încât dizolvarea unei societăți în cadrul unei fuziuni prin absorbție nu poate fi considerată o „lichidare” în sensul acestei din urmă dispoziții.

37 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că noțiunea „lichidare” care figurează la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 trebuie interpretată în sensul că dizolvarea unei societăți în cadrul unei fuziuni prin absorbție nu poate fi considerată o astfel de lichidare.

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 șaptea) declară:

Noțiunea „lichidare” care figurează la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mam și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006, trebuie interpretată în sensul că dizolvarea unei societăți în cadrul unei fuziuni prin absorbție nu poate fi considerată o astfel de lichidare.

Semnături

* Limba de procedură: olandeză.