Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 69/335/CEE – Impozitarea indirectă a majorării de capital – Articolul 10 litera (c) – Transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital care nu determină nicio majorare a capitalului – Taxele aferente întocmirii actului notarial prin care se constată această transformare

În cauza C-524/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Amtsgericht Karlsruhe (Germania), prin decizia din 27 septembrie 2013, primită de Curte la 3 octombrie 2013, în procedura

Eycke Braun

împotriva

Land Baden-Württemberg,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts (raportor), vicepreședinte al Curții, domnii J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru domnul Braun, de el însuși;

– pentru Land Baden-Württemberg, de K. Ehmann, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de W. Roels, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului (JO L 249, p. 25, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 9).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Braun, în calitatea sa de notar public, pe de o parte, și Land Baden-Württemberg, pe de altă parte, cu privire la perceperea de către acesta din urmă a unei cote-părți din taxele pe care domnul Braun le-a perceput, la

rândul său, cu ocazia actelor de autentificare pe care le-a întocmit în cadrul unor diferite operațiuni referitoare la transformarea unor societăți de capitaluri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit celui de al șaptelea considerent al Directivei 69/335, „[impozitul pe capital] trebuie armonizat atât din punctul de vedere al structurilor, cât și al cotelor sale”. Al optulea considerent al acestei directive adaugă că „exigibilitatea [a se citi «menținerea»] altor taxe indirecte având caracteristici similare taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»] sau taxei de timbru aplicate valorilor mobiliare poate deturna scopul măsurilor stipulate de prezenta directivă și, prin urmare, este necesar să se desființeze aceste taxe”.

4 Articolul 4 din directiva menționată prevede:

„(1) Taxa pe majorarea capitalului [a se citi «Impozitul pe capital»] se aplică următoarelor tranzacții:

(a) înființarea unei societăți de capital;

[…]

(c) o creștere de capital a unei societăți de capital prin aporturi de active de orice fel;

[…]

(e) mutarea dintr-o țară terță într-un stat membru a sediului de administrare al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice, al cărei sediu social este situat într-o țară terță și care este luată în evidență în acel stat membru, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital;

(f) mutarea dintr-o țară terță într-un stat membru a sediului social al unei societăți comerciale, firme, asociații sau persoane juridice al cărei centru propriu-zis de administrare este situat într-o țară terță și care este luată în evidență în acel stat membru, în scopul aplicării taxei pe majorarea capitalului [a se citi «impozitului pe capital»], drept societate de capital;

[…]

(3) Înființarea, în sensul alineatului (1) litera (a), nu include nicio modificare a actului constitutiv sau statutului unei societăți de capital, în special:

(a) transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital;

[…]”

5 Articolul 10 din aceeași directivă prevede:

„În afară de impozitul pe capital, statele membre nu aplică societăților, companiilor, asociațiilor și persoanelor juridice cu scop lucrativ niciun fel de taxe:

(a) în cazul tranzacțiilor menționate la articolul 4;

(b) în cazul contribuțiilor [a se citi «aporturilor»], împrumuturilor sau prestărilor de servicii, care reprezintă o parte a tranzacțiilor menționate la articolul 4;

(c) în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, taxe care ar putea fi aplicate, ca rezultat al formelor juridice, companiilor, firmelor, asociațiilor sau persoanelor juridice cu scop lucrativ.”

6 Articolul 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335 prevede că, „[f]ără a aduce atingere articolelor 10 și 11, statele membre pot impune […] taxe plătite sub formă de

onorarii sau speze”.

7 În temeiul articolului 16 din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11), Directiva 69/335 a fost abrogată începând cu 1 ianuarie 2009. Cu toate acestea, având în vedere că operațiunile de autentificare care au determinat plata taxelor notariale în discuție în litigiul principal au intervenit înainte de intrarea în vigoare a Directivei 2008/7, acestea rămân reglementate de Directiva 69/335.

Dreptul german

8 Conform articolului 114 alineatul 1 din Codul federal al notariatului (Bundesnotarordnung), Land Baden-Württemberg recunoaște funcția de notar public, aceasta fiind remunerată, pe de o parte, cu o sumă fixă în temeiul Legii landului privind salarizarea funcționarilor (Landesbesoldungsgesetz) și, pe de altă parte, cu o parte din taxele pe care le percep aceștia.

9 Articolul 11 alineatul 2 din Legea Baden-Württemberg privind cheltuielile judiciare (Baden-Württembergisches Landesjustizkostengesetz), în versiunea din 28 iulie 2005 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2005, nr. 12, din 5 august 2005, p. 580, denumită în continuare „LJKG BW”), prevedea următoarele:

„În temeiul articolelor 12 și 13, Trezoreria publică încasează o cotă-parte din taxele de

a) […]

b) autentificare a unei transformări care nu determină o majorare a capitalului societății cesionare sau al societății transformate,

c) […]”

10 LJKG BW a fost modificată prin Legea de modificare a Legii landului privind cheltuielile judiciare și a altor legi (Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und anderer Gesetze) din 13 decembrie 2011 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2011, nr. 21 din 16 decembrie 2011, p. 545) și prevede în prezent că, în cazurile prevăzute la articolul 11 din LJKG BW, landul renunță în totalitate și cu efect retroactiv începând cu 1 iunie 2002 la o cotă-parte din taxele menționate la articolul respectiv. Articolul 10 alineatul 2 al doilea paragraf din respectiva Lege din 13 decembrie 2011 prevede însă următoarea reglementare tranzitorie:

„[Î]n ceea ce privește taxele datorate până la 31 decembrie 2008 pentru

[…]

2. autentificarea unei transformări care nu determină o majorare a capitalului societății cesionare sau al societății transformate,

[…]

legislația aplicabilă până la această dată acestor autentificări continuă să se aplice.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

11 Între anul 2002 și anul 2005, domnul Braun, în calitate de notar public, s-a ocupat, printre altele, de efectuarea a diverse autentificări referitoare la transformarea unor societăți de capital într-un alt tip de societăți de capital. Transformările autentificate nu au determinat o majorare a capitalului societății cesionare sau al societății transformate.

12 Prin ordonanța de stabilire a taxelor dată de președintele Landgericht Freiburg din 11 decembrie 2008, adoptată în temeiul articolului 11 alineatul (2) litera (b)

din LJKG BW, cota-parte care trebuia transferată de domnul Braun Trezoreriei publice pentru aceste autentificări a fost stabilită la suma de 8 124,62 euro.

13 Prin scrisoarea din 23 decembrie 2008, domnul Braun a contestat această ordonanță.

14 Prin ordonanța rectificativă din 19 august 2013, Landgericht Freiburg a modificat în mod nesemnificativ suma stabilită prin ordonanța din 11 decembrie 2008. În ceea ce privește operațiunile de autentificare în discuție în litigiul principal, taxarea a rămas totuși nemodificată în temeiul dispoziției tranzitorii prevăzute la articolul 10 alineatul 2 al doilea paragraf din Legea de modificare a Legii landului privind cheltuielile judiciare și a altor legi din 13 decembrie 2011.

15 Ulterior, litigiul a fost dedus judecății Amtsgericht Karlsruhe.

16 Potrivit instanței de trimitere, transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital, conform articolului 4 alineatul (3) litera (a) din Directiva 69/335, nu reprezintă înființarea unei societăți de capital în sensul articolului 4 alineatul (1) litera (a) din această directivă și, prin urmare, nu este supusă impozitului pe capital. După ce a amintit că articolul 10 litera (c) din directiva amintită nu vizează expres operațiunile prevăzute la articolul 4, spre deosebire de articolul 10 literele (a) și (b) din aceasta, instanța menționată apreciază că nu poate fi exclus faptul că transferarea părții din taxe către Trezoreria publică, dispusă prin ordonanțele din 11 decembrie 2008 și din 19 august 2013, constituie o impozitare interzisă în temeiul articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335.

17 Instanța de trimitere mai consideră că nu se poate deduce din Hotărârea Agas (C-152/97, EU:C:1998:511) că domeniul de aplicare al respectivului articol 10 litera (c)

trebuie limitat la formalitățile legate de operațiunile enumerate la articolul 4 din Directiva 69/335.

18 În aceste condiții, Amtsgericht Karlsruhe a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva 69/335 […] trebuie interpretată în sensul că taxele [percepute] de un notar public pentru autentificarea unui act juridic având ca obiect transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital constituie impozite în sensul directivei, chiar dacă transformarea nu conduce la o majorare a capitalului societății cesionare sau al societății transformate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că Trezoreria publică primește o cotă-parte din taxele percepute de un notar public cu ocazia autentificării unui act juridic având ca obiect transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital, care nu determină o majorare a capitalului societății cesionare sau al societății transformate.

Cu privire la admisibilitate

20 Chiar dacă, astfel cum arată Land Baden-Württemberg, fraza subordonată din întrebarea preliminară nu conține predicat, această constatare nu determină inadmisibilitatea respectivei întrebări, având în vedere că conținutul acestei întrebări poate fi dedus cu certitudine din decizia de trimitere.

21 Land Baden-Württemberg apreciază de asemenea că

întrebarea trebuie declarată inadmisibilă, având în vedere că interpretarea dreptului Uniunii solicitată este lipsită de pertinență în cadrul litigiului principal dintre un notar public și autoritățile publice. Pretinsa contrarietate cu dreptul Uniunii a reglementării naționale în cauză ar fi relevantă doar în cadrul unui litigiu între debitorul taxelor notariale, și anume societatea transformată, și notarul public.

22 Desigur, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că aceasta din urmă poate să refuze să statueze cu privire la o cerere de decizie preliminară formulată de o instanță națională dacă este evident, printre altele, că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal (a se vedea în acest sens Hotărârea Rosenbladt, C-45/09, EU:C:2010:601, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea MA și alții, C-648/11, EU:C:2013:367, punctul 37).

23 Cu toate acestea, condiția menționată nu este îndeplinită în speță. Chiar dacă domnul Braun, în calitatea sa de notar public, nu este el însuși debitorul taxelor în discuție în cauza principală, el nu ar putea fi obligat să plătească o cotă-parte din acestea Trezoreriei publice în cazul în care ar rezulta că obligația privind plata acestei cote-părți încalcă dreptul Uniunii. Cererea de decizie preliminară care urmărește să îi permită instanței de trimitere să aprecieze legalitatea regimului național în cauză care prevede perceperea unei astfel de cote-părți de către Land Baden-Württemberg prezintă, prin urmare, un raport direct cu obiectul litigiului principal.

24 Întrebarea preliminară este, în consecință, admisibilă.

Cu privire la fond

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 10

din Directiva 69/335 coroborat cu al optulea considerent al acesteia interzice taxele care prezintă aceleași caracteristici ca impozitul pe capital (a se vedea în special Hotărârea Ponente Carni și Cispadana Costruzioni, C-71/91 și C-178/91, EU:C:1993:140, punctul 29, Hotărârea Denkavit Internationaal și alții, C-2/94, EU:C:1996:229, punctul 23, precum și Hotărârea Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, EU:C:2007:385, punctul 48).

26 La articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 sunt astfel menționate, printre altele, taxele care, indiferent de forma lor, sunt datorate în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, care ar putea fi aplicate unei societăți ca rezultat al formei juridice a acesteia (Hotărârea Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punctul 49).

27 În această privință, Curtea a precizat deja, în cauzele care au privit reglementarea aplicabilă în Land Baden-Württenberg, că onorariile notariale percepute de notarii publici pentru o operațiune care intră în domeniul de aplicare al Directivei 69/335 constituie o formă de impozitare în sensul acesteia, având în vedere că respectivele onorarii sunt, cel puțin în parte, vărsate la autoritatea publică în cadrul căreia lucrează notarii publici și sunt utilizate pentru finanțarea misiunilor care îi revin acestei autorități (a se vedea în acest sens Ordonanța Gründerzentrum, C-264/00, EU:C:2002:201, punctele 27 și 28, Hotărârea Längst, C-165/03, EU:C:2005:412, punctele 37 și 41, și Hotărârea Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punctul 40).

28 În ceea ce privește aspectul dacă taxele notariale precum cele în discuție în litigiul principal sunt percepute „în cazul înregistrărilor sau al altor formalități necesare înainte de începerea activității, […] care ar putea fi aplicate, ca rezultat al formelor juridice, companiilor”, în sensul articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că această dispoziție

trebuie interpretată extensiv, în sensul că are în vedere nu numai procedurile formale necesare înainte de începerea activității unei societăți de capital, ci și formalitățile care condiționează exercitarea și continuarea activității unei astfel de societăți (a se vedea Hotărârea Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punctul 51 și jurisprudența citată).

29 În această privință, Curtea a constatat în mai multe rânduri că, atunci când o operațiune efectuată de o societate de capital, printre altele majorarea capitalului social, modificarea statutelor sau achiziționarea de bunuri imobile ca urmare a unei fuziuni, trebuie să facă în mod obligatoriu obiectul unei formalități juridice în dreptul intern, această formalitate condiționează exercitarea și continuarea activității acestei societăți (Hotărârea Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punctul 52; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Comisia/Grecia, C-426/98, EU:C:2002:180, punctele 12 și 30, precum și Hotărârea Badischer Winzerkeller, C-264/04, EU:C:2006:402, punctele 26-29).

30 În cauza principală, taxele notariale au fost percepute cu ocazia autentificării diferitor operațiuni de transformare a unor societăți de capital într-un alt tip de societăți de capital. Întrucât o astfel de transformare trebuie, potrivit reglementării Land Baden-Württemberg, să facă în mod obligatoriu obiectul unui act notarial, această obligație trebuie considerată o formalitate care condiționează exercitarea și continuarea activității societății de capital astfel transformate (a se vedea prin analogie Hotărârea Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, punctul 54). Prin urmare, o astfel de autentificare notarială constituie o formalitate prealabilă căreia îi este supusă o societate de capital, ca rezultat al formei sale juridice, în sensul articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335.

31 Cu toate acestea, Land Baden-Württemberg subliniază că

transformările societăților care au generat litigiul principal nu au determinat nicio majorare a capitalului societăților cesionare sau al societăților transformate. În opinia Land, doar un impozit perceput cu ocazia unei operațiuni care determină o majorare a capitalului societății în cauză poate să intre sub incidența articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335.

32 O astfel de argumentare nu poate fi primită.

33 Astfel, reiese cu claritate din articolul 4 alineatul (3) litera (a) din Directiva 69/335 că statele membre nu pot să perceapă un impozit pe capital cu ocazia „[transformării] unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital”. Această dispoziție vizează în mod necesar transformările societăților fără majorarea capitalului. Astfel, o transformare însoțită de o majorare a capitalului ar intra sub incidența articolului 4 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată. Or, scopul urmărit prin articolul 4 alineatul (3) litera (a) din Directiva 69/335 ar fi compromis în cazul în care, cu ocazia transformării unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital, ar putea fi percepute alte impozite cu același efect precum impozitul pe capital.

34 Pe de altă parte, reiese din jurisprudența menționată la punctul 29 din prezenta hotărâre că domeniul de aplicare al articolului 10 litera (c) din Directiva 69/335 nu este limitat la operațiunile care determină o majorare a capitalului societății în cauză.

35 Prin urmare, articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că Trezoreria publică primește o cotă-parte din taxele percepute de un notar public cu ocazia autentificării unui act juridic având ca obiect transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital, care nu determină o majorare a

capitalului societății cesionare sau al societății transformate.

36 În schimb, articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 nu interzice perceperea de către un notar public, cu ocazia unor astfel de autentificări, a taxelor care îi revin în mod definitiv, în măsura în care respectivele taxe au un caracter remuneratoriu în sensul articolului 12 alineatul (1) litera (e) din Directiva 69/335.

37 Pe baza tuturor considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că Trezoreria publică primește o cotă-parte din taxele percepute de un notar public cu ocazia autentificării unui act juridic având ca obiect transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital, care nu determină o majorare a capitalului societății cesionare sau al societății transformate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 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 doua) declară:

Articolul 10 litera (c) din Directiva 69/335/CEE a Consiliului din 17 iulie 1969 privind taxele indirecte aplicate majorării capitalului trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că Trezoreria publică primește o cotă-parte din taxele percepute de un notar public cu ocazia

autentificării unui act juridic având ca obiect transformarea unei societăți de capital într-un alt tip de societate de capital, care nu determină o majorare a capitalului societății cesionare sau al societății transformate.

Sursa: www.curia.europa.eu