CJUE: Impozitare indirectă a majorării de capital. Impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

9 octombrie 2014(*)

„Fiscalitate – Directiva 2008/7/CE – Articolul 5 alineatul (2) și articolul 6 – Impozitare indirectă a majorării de capital – Impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate”

În cauza C-299/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Grondwettelijk Hof (Belgia), prin decizia din 16 mai 2013, primită de Curte la 30 mai 2013,

Isabelle Gielen

împotriva

Ministerraad,

CURTEA (Camera a cincea),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru doamna Gielen, de P. Malherbe, avocat;

– pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de R. Lyal 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 5 alineatul (2) și a articolului 6 din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital (JO L 46, p. 11).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Gielen, pe de o parte, și Ministerraad (Consiliul de Miniștri), pe de altă parte, cu privire la impozitul pe conversia titlurilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (2) și (9) ale Directivei 2008/7 au următorul cuprins:

„(2) Impozitarea indirectă a majorării de capital, în special impozitul pe capital (impozitarea aporturilor la

capitalul societăților comerciale și firmelor), taxa de timbru aplicată operațiunilor cu valori mobiliare și impozitarea operațiunilor de restructurare, indiferent dacă operațiunile respective presupun o majorare de capital, generează discriminări, dublă impozitare și neconcordanțe care afectează libera circulație a capitalurilor. Acest aspect se regăsește și în cazul altor impozite indirecte, similare impozitului pe capital și taxei de timbru aplicate operațiunilor cu valori mobiliare.

[…]

(9) Nu ar trebui să fie impus niciun impozit indirect asupra majorării de capital, altul decât impozitul pe capital. […]”

4 Potrivit articolului 1 din această directivă:

„Prezenta directivă reglementează impozitarea indirectă a:

(a) aporturilor la capitalul societăților de capital;

(b) operațiunilor de restructurare a societăților de capital;

(c) emiterii anumitor valori mobiliare și titluri de valoare.”

5 Articolul 3 din directiva menționată enumeră o serie de operațiuni care sunt considerate aporturi de capital în sensul acesteia.

6 Articolul 5 din Directiva 2008/7, intitulat „Tranzacții care nu sunt supuse impozitării indirecte”, prevede:

„(1) Statele membre nu impun societăților de capital nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește:

(a) aporturile de capital;

(b) împrumuturile sau furnizarea de servicii sub formă de aporturi de capital;

(c) înregistrarea sau orice altă formalitate necesară înainte de începerea activității pe care o societate de capital trebuie s-o îndeplinească în funcție de forma sa legală de constituire;

(d) modificarea actului constitutiv sau a statutului unei societăți de capital, în special următoarele:

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

(ii) transferul, dintr-un stat membru într-un alt stat membru, al sediului administrativ sau al sediului social al unei societăți de capital;

(iii) o modificare a obiectului de activitate al societății de capital;

(iv) prelungirea duratei de existență a societății de capital;

(e) restructurarea operațiunilor menționate la articolul 4.

(2) Statele membre nu impun nicio formă de impozitare indirectă în ceea ce privește:

(a) crearea, emiterea, admiterea în vederea cotării la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acțiunilor sau a altor titluri de valoare de același tip sau a certificatelor reprezentând astfel de titluri de valoare, indiferent de emitent;

(b) împrumuturile, inclusiv obligațiunile guvernamentale contractate prin emiterea de obligațiuni sau de alte titluri de valoare negociabile, indiferent de emitent sau alte formalități aferente, sau crearea, emiterea sau admiterea la

bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acestor obligațiuni sau a altor titluri de valoare negociabile.”

7 Articolul 6 din această directivă, intitulat „Taxa pe valoarea adăugată și alte taxe”, prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolului 5, statele membre pot impune următoarele impozite și taxe:

(a) taxe la cesiunea titlurilor de valoare, impozitate sau nu la o cotă unică;

(b) taxe de cesiune, inclusiv taxe de cadastru, la transferul unor activități sau imobile, situate pe teritoriul acestora, către o societate de capital;

(c) taxe de cesiune la transferul activelor de orice fel cesionate unei societăți de capital, atât timp cât contravaloarea transferului de proprietate este alta decât părțile sociale deținute în cadrul societății;

(d) taxe la constituirea, înregistrarea sau radierea ipotecilor sau alte taxe pe terenuri sau alte proprietăți;

(e) taxe datorate sub forma unor onorarii sau speze;

(f) taxa pe valoarea adăugată.

(2) Cuantumul impozitelor și taxelor impuse enumerate la alineatul (1) literele (b)-(e) nu se modifică în funcție de situarea sau nu a sediului de administrare sau a sediului social al unei societăți de capital pe teritoriul statului membru care impune respectivele impozite sau taxe. Cuantumul acestora nu poate depăși cuantumul impozitelor sau al taxelor aplicabile unor operațiuni similare desfășurate în statul membru care le aplică.”

8 În conformitate cu articolele 16 și 17 din Directiva 2008/7, aceasta a abrogat și a înlocuit, începând cu 1

ianuarie 2009, 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 85/303/CEE a Consiliului din 10 iunie 1985 (JO L 156, p. 23, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 75, denumită în continuare „Directiva 69/335”). Dispozițiile articolului 5 alineatul (2) și ale articolului 6 alineatul (1) din Directiva 2008/7 reiau, în esență, conținutul articolului 11 și al articolului 12 alineatul (1) din Directiva 69/335.

Dreptul belgian

9 Articolele 3-5 și 7 din Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor de valoare la purtător (*Belgisch Staatsblad*, 23 decembrie 2005, p. 55488, și 6 februarie 2006, p. 6111) prevăd, în esență, interdicția de a emite și de a remite efectiv titluri la purtător noi, începând cu 1 ianuarie 2008, conversia prin lege a anumitor titluri la purtător în titluri de valoare dematerializate și obligația de a converti, cel târziu până la 31 decembrie 2013, celelalte titluri la purtător, în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate, la alegerea titularului. Eliminarea treptată a efectelor comerciale la purtător se înscrie în cadrul combaterii abuzurilor, a criminalității financiare, a finanțării terorismului, a practicilor de spălare a banilor și a fraudei fiscale.

10 Potrivit articolului 167 din Codul privind diverse taxe și impozite (code des droits et taxes divers, denumit în continuare „codul”), introdus prin Legea din 28 decembrie 2011 privind diferite dispoziții (*Belgisch Staatsblad*, 30 decembrie 2011, p. 81644):

„Se stabilește impozitul pe conversia titlurilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative conform Legii din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător, cu excepția titlurilor de

valoare, în sensul articolului 2 paragraful 1 punctul 1 din Legea din 14 decembrie 2005 menționată anterior, scadente înainte de 1 ianuarie 2014.”

11 Articolul 168 din cod prevede:

„Cota de impozitare este de:

– 1 % pentru conversiile realizate în cursul anului 2012;

– 2 % pentru conversiile realizate în cursul anului 2013.”

12 Articolul 169 din cod are următorul cuprins:

„Impozitul datorat este calculat, la data depunerii:

a) pentru valorile mobiliare admise pe piața reglementată sau într-un sistem multilateral de tranzacționare, în funcție de ultimul curs stabilit înainte de data depunerii;

b) pentru titlurile de creanță neadmise pe piața reglementată, din valoarea nominală a capitalului creanței;

c) pentru titlurile de participare în cadrul organismelor de plasament cu număr variabil de participațiuni, din ultima valoare de inventar calculată înainte de data depunerii;

d) în celelalte cazuri, din valoarea contabilă, fără dobânzi, a titlurilor din ziua depunerii, care va fi apreciată de cel care convertește titlurile.

Atunci când valoarea titlurilor care trebuie convertite este exprimată în monedă străină, aceasta este convertită în euro pe baza cursului de schimb la vânzare de la data depunerii.”

13 Articolul 170 din cod prevede:

„Impozitul se achită:

1° prin intermediari specializați, atunci când titlurile la purtător sunt înscrise într-un cont de titluri în urma depunerii lor de către titular;

2° prin societăți emitente, atunci când titlurile sunt depuse în vederea conversiei lor în titluri nominative.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 Doamna Gielen este, împreună cu cei doi copii ai săi, proprietara mai multor titluri la purtător emise de două societăți pe acțiuni cu sediul în Belgia. La 21 decembrie 2011, aceasta le-a convertit în titluri nominative, în conformitate cu Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător, însă această conversie nu a putut fi realizată înainte de intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2012, a impozitului pe titlurile la purtător instituit prin Legea din 28 decembrie 2011 privind dispoziții diverse.

15 Doamna Gielen a introdus, în fața Grondwettelijk Hof, o acțiune în anularea dispozițiilor care instituie acest impozit, pentru încălcarea în special a articolului 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7. Ea apreciază că, întrucât conversia titlurilor la purtător este obligatorie, aceasta face parte dintre „operațiunile globale” de majorare de capital și, prin urmare, nu poate fi supusă niciunei impozitări indirecte.

16 Guvernul belgian este de părere că impozitul nu are ca obiectiv să aducă atingere tranzacțiilor economice sau financiare voluntare care privesc acțiuni sau împrumuturi, ci urmărește să încurajeze societățile să respecte o dispoziție anterioară privind „combaterea abuzurilor”. Prin urmare, acesta nu intră în domeniul de aplicare al articolului 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7, care vizează, în opinia sa, operațiunile de pe piața primară. Acesta apreciază că respectiva directivă se referă la emiterea sau la punerea în circulație a titlurilor de valoare noi, iar nu la conversia

lor. Operațiunea de conversie prevăzută de Legea din 14 decembrie 2005 privind eliminarea titlurilor la purtător nu s-ar realiza nici pe piața primară, nici pe piața secundară, neavând, așadar, nicio legătură cu majorarea de capital.

17 În lumina jurisprudenței Curții și în special a Hotărârii FECSA și ACESA (C-31/97 și C-32/97, EU:C:1998:508), precum și a Hotărârii Comisia/Belgia (C-415/02, EU:C:2004:450), Grondwettelijk Hof dorește să știe dacă, având în vedere obligația de a converti titlurile la purtător cel târziu până la 31 decembrie 2013, impozitul trebuie să fie calificat drept impozitare indirectă, în sensul articolului 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7.

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

„Articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că se opune perceperii unui impozit pe conversia obligatorie prin lege a titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate și, în cazul unui răspuns afirmativ, un astfel de impozit poate fi justificat în temeiul articolului 6 din [această directivă]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că se opune perceperii unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal și, în caz afirmativ, dacă un astfel de impozit poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.

20 Trebuie amintit, cu titlu introductiv, astfel cum

reiese din preambulul Directivei 69/335, pe care Directiva 2008/7 a înlocuit-o începând cu 1 ianuarie 2009, că aceasta urmărește promovarea liberei circulații a capitalurilor, considerată esențială pentru crearea unei uniuni economice având caracteristici similare cu cele ale unei piețe interne. Realizarea unui astfel de scop presupune, în ceea ce privește impozitarea majorării de capital, desființarea impozitelor indirecte în vigoare până la acel moment în statele membre și înlocuirea lor cu un impozit aplicat o singură dată în cadrul pieței interne, al cărui nivel să fie același în toate statele membre (a se vedea Hotărârea HSBC Holdings și Vidacos Nominees, C-569/07, EU:C:2009:594, punctul 28).

21 În această privință, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 2008/7 interzice orice formă de impozitare indirectă, în special în ceea ce privește aporturile de capital. În plus, articolul 5 alineatul (2) literele (a) și (b) din directiva menționată interzice statelor membre să impună orice formă de impozitare indirectă în ceea ce privește, pe de o parte, crearea, emiterea, admiterea în vederea cotării la bursa de valori, punerea în circulație sau tranzacționarea acțiunilor sau a altor titluri de valoare de același tip, precum și a certificatelor reprezentând astfel de titluri de valoare, indiferent de emitent, și, pe de altă parte, în special împrumuturile, inclusiv obligațiunile guvernamentale contractate prin emiterea de obligațiuni sau de alte titluri de valoare negociabile, indiferent de emitent sau alte formalități aferente.

22 În ceea ce privește articolul 11 litera (b) din Directiva 69/335, a cărui formulare este preluată la articolul 5 alineatul (2) litera (b) din Directiva 2008/7, Curtea a precizat în Hotărârea sa FECSA și ACESA (EU:C:1998:508, punctul 18) că, deși această dispoziție nu menționează expres rambursarea unui împrumut obligatar, totuși, a interzice aplicarea unui impozit la emiterea unui împrumut obligatar, însă a-l admite la rambursarea unui astfel de împrumut ar avea

drept consecință, contrar obiectivului urmărit de directivă, impozitarea împrumutului ca operațiune globală pentru majorarea de capital.

23 De asemenea, în Hotărârea Comisia/Belgia (EU:C:2004:450, punctul 32), Curtea a decis că, deși articolul 11 litera (a) din Directiva 69/335, formulat în termeni identici cu articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7, nu menționează expres prima achiziție de acțiuni sau remiterea de titluri la purtător, totuși, a permite aplicarea unui impozit pe prima achiziție a unui titlu de valoare nou emis sau a unei taxe pe remiterea de titluri la purtător, care grevează predarea materială a unor astfel de titluri ce are loc în cadrul emiterii acestora, echivalează, în realitate, chiar cu impozitarea emiterii acestui titlu de valoare, în măsura în care aceasta face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea capitalului.

24 Astfel, rezultă din jurisprudența Curții referitoare la dispozițiile articolului 11 din Directiva 69/335, în special din Hotărârea FECSA și ACESA (EU:C:1998:508), precum și din Hotărârea Comisia/Belgia (EU:C:2004:450), că, în conformitate cu obiectivele directivei menționate, interdicția impozitării operațiunilor de majorare de capital se aplică și operațiunilor care nu sunt expres vizate de această interdicție, în condițiile în care o astfel de impozitare echivalează cu impozitarea unei operațiuni care face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea de capital. Această interpretare poate fi transpusă la articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7, care preia, într-o formulare identică, articolul 11 din Directiva 69/335.

25 În speță, deși, astfel cum susține guvernul belgian, este adevărat că articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7 nu menționează expres conversia de acțiuni, totuși, conversia acțiunilor la purtător în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative, devenită obligatorie prin Legea din 14 decembrie 2005 privind

eliminarea titlurilor de valoare la purtător, intră în sfera emiterii de acțiuni în sensul articolului 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7.

26 În consecință, stabilind un impozit pe conversia menționată, articolul 167 din cod, în realitate, nu face altceva decât să impoziteze chiar emiterea acestui titlu de valoare, în măsura în care aceasta face parte integrantă dintr-o operațiune globală referitoare la majorarea de capital, aducând astfel atingere efectului util al articolului 5 alineatul (2) litera (a) din directivă (a se vedea în acest sens Hotărârile FECSA și ACESA, EU:C:1998:508, punctele 18 și 19, precum și Comisia/Belgia, EU:C:2004:450, punctele 32 și 33).

27 În consecință, articolul 5 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2008/7 trebuie interpretat în sensul că interdicția aplicării oricărei forme de impozitare indirectă în ceea ce privește emiterea de acțiuni se opune unui impozit pe conversia acțiunilor la purtător deja emise în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative precum cel în discuție în litigiul principal.

28 În ceea ce privește aspectul dacă un astfel de impozit poate fi justificat de articolul 6 alineatul (1) din Directiva 2008/7, care permite statelor membre să aplice un impozit pe cesiunea titlurilor de valoare, Curtea a avut deja ocazia să precizeze că articolul 12 din Directiva 69/335, al cărui mod de redactare era, în esență, identic cu cel al articolului 6 din Directiva 2008/7, constituie o derogare de la interdicția de principiu a formelor de impozitare care au aceleași caracteristici ca și impozitul pe capital (Hotărârea Grillo Star Fallimento, C-443/09, EU:C:2012:213, punctul 28).

29 Această dispoziție, care, fiind o excepție de la regula neimpozitării, este de strictă interpretare, nu se poate aplica în cazul unui impozit pe conversia acțiunilor la purtător precum cel în discuție în litigiul principal.

30 Astfel, în cadrul acestei conversii, acțiunile la purtător sunt convertite în titluri de valoare dematerializate sau în titluri nominative, fără să existe un transfer al dreptului de la un prim titular la un al doilea titular.

31 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7 se opune aplicării unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal. Un astfel de impozit nu poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

32 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 cincea) declară:

Articolul 5 alineatul (2) din Directiva 2008/7/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 privind impozitarea indirectă a majorării de capital trebuie interpretat în sensul că se opune aplicării unui impozit pe conversia titlurilor la purtător în titluri nominative sau în titluri de valoare dematerializate precum cel în discuție în litigiul principal. Un astfel de impozit nu poate fi justificat în temeiul articolului 6 din directiva menționată.

Sursa: www.curia.europa.eu