

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

18 decembrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Legislație fiscală – Impozite pe donații – Scutire în ceea ce privește un «domeniu rural» – Nescutire în ceea ce privește un domeniu situat pe teritoriul altui stat membru”

În cauza C-133/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Raad van State (Țările de Jos), prin decizia din 13 martie 2013, primită de Curte la 18 martie 2013, în procedura

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Q,

CURTEA (Camera a doua),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 mai 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Q, de A. Bakker și de D. Smit, asistați de M. Hamer, advocaat;
- pentru guvernul olandez, de B. Koopman, de K. Bulterman și de J. Langer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de A. Rubio González, în calitate de agent;
- pentru guvernul francez, de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de P. Gentili, avvocato dello Stato;

- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brighthouse, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;
 - pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de W. Mölls, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 2 octombrie 2014,
- pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 63 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Economische Zaken (secretarul de stat pentru afaceri economice) și Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de o parte, și Q, pe de altă parte, cu privire la refuzul autorităților olandeze de a recunoaște calitatea de domeniu rural („landgoed”) unei proprietăți pe care persoana în cauză o deține într-un alt stat membru decât Regatul Țărilor de Jos, privând astfel de posibilitatea de scutire a donației pe care intenționează să o facă.

Dreptul olandez

3 Articolul 1 din Legea din 1956 privind succesiunile (Successiewet 1956, denumită în continuare „Legea privind succesiunile”) prevede:

„(1) În temeiul prezentei legi se percep următoarele impozite:

[...]

2° impozit pe donații care se percepe asupra valorii tuturor bunurilor dobândite prin donații de către o persoană care la momentul donației are reședința în Țările de Jos;

[...]”

4 Articolul 5 din Legea privind succesiunile are următorul cuprins:

„[...]

(2) Impozitul pe donații se percepe asupra valorii tuturor bunurilor dobândite de donatar, dacă este cazul după deducerea sarcinilor și a obligațiilor aferente donației în favoarea donatorului sau a unui terț.”.

5 Articolul 1 din Legea din 1928 privind protejarea siturilor naturale (Natuurschoonwet 1928, denumită în continuare „Legea privind protejarea siturilor naturale”) prevede:

„(1) În sensul prezentei legi:

(a) prin domeniu rural se înțelege un bun imobil situat în Țările de Jos, acoperit în totalitate sau parțial cu arii naturale, cu pături sau cu alți arbori pe picior – inclusiv suprafețele pe care sunt construite un conac sau alte clădiri al căror aspect este în acord cu caracteristicile domeniului – în măsura în care menținerea aspectului caracteristic al acestui bun este oportună din punctul de vedere al conservării sitului natural;

(b) prin proprietar se în?elege:

1° proprietarul unui bun imobil care nu este grevat de un drept limitat de uzufruct sau de emfiteoz?, cu excep?ia cazurilor prev?zute la alineatul (3);

2° uzufructuarul sau emfiteotul, cu excep?ia cazurilor prev?zute la alineatul (3);

(c) prin proprietate economic? se în?elege un sistem de drepturi ?i obliga?ii aferent unui bun imobil care reprezint? o participa?ie la bunul respectiv. Participa?ia cuprinde cel pu?in un anumit risc de varia?ie a valorii ?i revine altei persoane decât proprietarul civil. Simpla acordare a dreptului de livrare nu este considerat? un transfer de proprietate economic?;

(d) prin ministru se în?elege ministrul afacerilor economice, agriculturii ?i inov?rii;

(e) prin mini?tri se în?elege ministrul economiei, agriculturii ?i inov?rii ?i ministrul de finan?e.

(2) Prin intermediul sau în temeiul unei m?suri administrative generale sunt adoptate norme privind condi?iile pe care trebuie s? le îndeplineasc? un bun imobil pentru a putea fi considerat domeniu. Aceste condi?ii se refer? la:

(a) suprafa?a bunului imobil, care poate s? includ? ?i suprafa?a unui bun imobil învecinat care este considerat domeniu rural sau care formeaz? un astfel de domeniu cu primul bun imobil men?ionat, în cazul în care exist? o leg?tur? istoric? strâns? între cele dou? bunuri imobile;

(b) cota minim? din suprafa?a bunului imobil care trebuie acoperit? cu arii naturale, cu p?duri ?i cu alte suprafe?e împ?durite, precum ?i natura acestor arii naturale, a p?durilor ?i a celorlalte suprafe?e împ?durite;

(c) m?rimea ?i natura terenurilor care nu sunt acoperite cu arii naturale, cu p?duri sau cu alte suprafe?e împ?durite, indiferent dac? sunt sau nu sunt legate de natura terenurilor învecinate direct cu bunul imobil;

(d) modul ?i tipul de construire;

(e) tipul de utilizare acordat? terenurilor ?i edificiilor construite.

[...]"

6 Articolul 2 din Legea privind protejarea siturilor naturale prevede:

„(1) Proprietarul care dore?te ca bunul s?u imobil s? fie desemnat domeniu rural depune la mini?tri o cerere detaliat? care este prezentat? prin intermediul ministrului.

[...]

(4) Mini?trii se pronun?? asupra cererii prin decizie comun?."

7 Articolul 7 din Legea privind protejarea siturilor naturale prevede:

„(1) În cazul în care o dobândire în sensul [Legii privind succesiunile] include un bun imobil declarat domeniu rural ?i sunt îndeplinite condi?iile prev?zute la alineatul urm?tor, diferen?a dintre impozitul pe dona?ii, sau pe succesiuni, stabilit prin decizia de impunere ?i impozitul care ar fi fost datorat în cazul în care bunul imobil ar fi fost evaluat la jum?tatea valorii sale economice stabilite la momentul dobândirii nu se va percepe dac? bunul este supus condi?iei de a fi între?inut o

periodă de 25 de ani fără a tăia arborii cu trunchi înalt, exceptând ceea ce este necesar sau uzual potrivit regulilor aplicabile unei administrații normale a pădurilor. În cazul în care domeniul este accesibil publicului, cu respectarea normelor aprobate de ministru, valoarea acestuia este, prin derogare de la teza precedentă, evaluată la zero.

[...]"

8 Articolul 1 din Decizia de clasificare adoptată în aplicarea Legii privind protejarea siturilor naturale prevede:

„(1) În sensul prezentei decizii:

(a) domeniu rural înseamnă orice domeniu prevăzut la articolul 1 alineatul (1) litera (a) din Legea [...] privind protejarea siturilor naturale;

(b) suprafețe împădurite înseamnă suprafețele împădurite acoperite cu alte specii decât esențele de arboricultură, brazii pentru Crăciun, livezile de pomi cu talie mică sau răchităriile;

(c) reședință înseamnă un bun imobil pe care este situată o casă fortificată, un castel, o casă război sau o casă boierească, inclusiv eventualele dependințe ale acestora, înconjurate de o grădină sau de un parc istoric împreună cu care formează un ansamblu arhitectonic cu o suprafață minimă de un hectar, a cărei amenajare este anterioară anului 1850 și care poate fi recunoscut dacă acest complex, sau cel puțin una dintre componentele sale, este o clădire protejată înscrisă în unul dintre registrele prevăzute la articolul 6 alineatul (1) din Legea din 1988 privind monumentele istorice;

(d) arii naturale înseamnă:

1° lande, turbării, mlaștini, dune mici, toare, câmpuri de dune, pășuni cu iarbă sărată, canale, pășuni de lângă litoral inundate de maree, terenuri aluvionare, rezervoare pentru saline marine, plaje verzi, stufărișuri, suprafețe acoperite cu arbuști, desigur, smârcuri, zone mlăștinoase, heleșteie, pâraie, râuri mici, iazuri, cursuri de apă închise, gârle, izvoare și surse de apă minerală, în măsura în care aceste terenuri nu sunt utilizate ca terenuri agricole;

2° pășuni calcaroase, pășuni înflorite în zone de deal, în zone nisipoase și în turbării sau în zone fluviale și aluvionare, pășuni umede sărace, pajști de calcea calului pe văile râurilor sau în regiunile cu turbă și argiloase, pășuni umede moderat bogate în substanțe nutritive, pășuni uscate și aride pe terenuri înalte, pășuni pe dune sărace în calcar, pășuni pe dune uscate bogate în calcar și pășuni umede saline în interiorul terenurilor, în măsura în care aceste terenuri nu sunt utilizate decât ca terenuri pentru pășunat sau fânețe și sunt populate cu tipuri de vegetație caracteristice pășunilor respective.

[...]"

9 Articolul 2 din Ordinul de clasificare adoptat în aplicarea Legii privind protejarea siturilor naturale prevede:

„(1) Pentru a putea fi desemnat drept domeniu rural, un bun imobil trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

(a) bunul imobil respectiv are o suprafață de minimum 5 hectare;

(b) terenurile și spațiile acvatice care compun bunul imobil formează o zonă compactă;

(c) o suprafață de cel puțin 30 % din bunul imobil este acoperită de suprafețe împdurite sau de arii naturale;

(d) utilizarea care poate fi dată bunului imobil nu afectează situl natural.

(2) Dacă terenurile, clădirile și spațiile acvatice care compun bunul imobil sau utilizarea care îi este dată afectează situl natural, terenurile, clădirile și spațiile acvatice menționate nu sunt incluse în bunul imobil ce urmează să fie desemnat drept domeniu rural.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Q, rezident fiscal olandez, este proprietara unui domeniu situat în Regatul Unit („The Bean House”), pe care intenționează să îl doneze fiului său.

11 În temeiul legislației olandeze, o astfel de donație ar putea fi scutită de impozit, în totalitate sau parțial, cu condiția în special ca „The Bean House” să aibă calitatea de domeniu rural în sensul Legii privind protecția siturilor naturale și, prin urmare, să fie situat în Țările de Jos.

12 Q a solicitat făr succes autorităților fiscale olandeze acordarea unei astfel de recunoașteri.

13 Instanța de prim grad de jurisdicție, sesizată de Q, a considerat că dreptul de a fi scutit de impozitul pe donații nu poate fi limitat la domeniile rurale situate în Țările de Jos. Potrivit acestei instanțe, obstacolul în calea liberei circulații a capitalurilor care rezultă dintr-o astfel de limitare nu este justificat nici prin interesul acestui stat membru de a-și proteja patrimoniul natural și cultural și nici prin necesitatea de a asigura eficiența controalelor fiscale.

14 Fiind sesizat cu un recurs formulat de Staatssecretaris van Economische Zaken și de Staatssecretaris van Financiën, Raad van State (Consiliul de stat), care consideră de asemenea că se află în prezența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor, ridică problema justificărilor identificate de prima instanță de jurisdicție. Autoritățile fiscale olandeze au susținut în fața acestuia că obstacolul este justificat prin dificultățile practice ridicate de controalele fiscale într-un alt stat membru decât Regatul Țărilor de Jos, în special necesitatea de a verifica dacă proprietarii își respectă angajamentul de a întreține domeniul rural o perioadă de 25 de ani. În această privință, Consiliul de stat solicită să se stabilească în ce măsură autoritățile din alte state membre ar fi obligate să asiste autoritățile olandeze în controalele lor.

15 În aceste împrejurări, Raad van State a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Preocuparea de a conserva siturile naturale naționale și patrimoniul cultural și istoric în țarălesul [Legii privind protejarea siturilor naturale] reprezintă un motiv imperativ de interes general de natură a justifica o reglementare conform căreia aplicarea unei scutiri de la plata impozitului pe donații (avantaj fiscal) este limitată la domeniile rurale situate pe teritoriul Țărilor de Jos?

2) a) În cadrul examinării problemei dacă un bun imobil situat pe teritoriul altui stat membru poate fi declarat domeniu rural în sensul [Legii privind protejarea siturilor naturale], în scopul ca autoritățile unui stat membru să obțină asistență din partea autorităților din statul membru pe teritoriul căruia este situat bunul imobil, autoritățile din primul stat membru se pot întemeia pe Directiva 2010/24 a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri [(JO L 84, p. 1)], în cazul în care

declararea bunului imobil ca domeniu imobiliar are drept rezultat, în temeiul legii menționate, acordarea unei scutiri de la plata impozitului pe donații datorat la momentul donării acestui bun imobil?

b) În măsura în care răspunsul la a doua întrebare litera a) este afirmativ: noțiunea «anchete administrative» în sensul articolului 3 punctul 7 din Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE [(JO L 64, p. 1)] trebuie interpretat? în sensul că include și un control la fața locului?

c) În măsura în care răspunsul la a doua întrebare litera b) este afirmativ: noțiunea «anchete administrative» de la articolul 5 alineatul (1) din Directiva [2010/24] poate fi precizată prin raportare la definiția noțiunii «anchete administrative» de la articolul 3 punctul 7 din Directiva [2011/16]?

3) În măsura în care răspunsul la a doua întrebare litera a), b) sau c) este negativ: principiul cooperării loiale consacrat la articolul 4 alineatul (3) TUE coroborat cu articolul 167 alineatul (2) TFUE trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care un stat membru solicită cooperarea altui stat membru la examinarea problemei dacă un bun imobil situat în acest din urmă stat poate fi declarat domeniu rural în sensul unei legi care are drept obiectiv conservarea și protecția siturilor naturale naționale și a patrimoniului istoric și cultural al unei țări, statul membru solicitat are obligația de a coopera?

4) Poate fi justificată o restricție privind libera circulație a capitalurilor prin necesitatea de a garanta eficiența controalelor fiscale în cazul în care această eficiență nu ar putea fi pusă în pericol decât de împrejurarea că în perioada de 25 de ani prevăzută la articolul 7 alineatul (1) din [Legea privind protejarea siturilor naturale] autoritățile naționale vor trebui să se deplaseze în alt stat membru pentru a efectua acolo controalele necesare?”

Cu privire la întrebările preliminare

16 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune legislației un stat membru precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia o scutire de impozitul pe donații aferent anumitor situri protejate este limitată la acele situri care sunt situate pe teritoriul statului membru respectiv.

17 În temeiul articolului 63 alineatul (1) TFUE, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.

18 Curtea a statuat deja că tratamentul fiscal al donațiilor, indiferent dacă privesc sume de bani, bunuri imobile sau bunuri mobile, intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE referitoare la circulația capitalurilor, cu excepția cazurilor în care elementele lor constitutive se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea Hotărârea Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punctul 20).

19 Prin urmare, o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care o persoană care are reședința într-un stat membru efectuează o donație privind un bun imobil situat în alt stat membru, intră în domeniul de aplicare al articolului 63 alineatul (1) TFUE.

20 Curtea a statuat deja, în materia impozitelor pe succesiune, că subordonarea acordării de avantaje fiscale condiției ca bunul transmis să fie situat pe teritoriul național constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE (a se vedea Hotărârea Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punctele 28-35). De asemenea, în ceea ce privește cazul donațiilor, măsurile care au ca efect diminuarea valorii donației unui rezident al

altui stat membru decât cel pe teritoriul căruia se găsesc bunurile respective și în care este impozitat? donația bunurilor menționate reprezintă o astfel de restricție (a se vedea Hotărârea Mattner, EU:C:2010:216, punctul 26).

21 În consecință, din moment ce dispoziții naționale precum cele în discuție în litigiul principal subordonează aplicarea unei scutiri de impozitul pe donații condiției ca bunul imobil în cauză să fie situat pe teritoriul național, sarcina fiscală mai mare care grevează donația efectuată de o persoană rezidentă într-un stat membru atunci când această donație are ca obiect un imobil situat în alt stat membru constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

22 Pentru ca o astfel de restricție să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar în special ca diferența de tratament să vizeze situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv, această comparabilitate trebuind apreciată în funcție de obiectul și de cuprinsul dispozițiilor naționale în discuție în litigiul principal (a se vedea Hotărârea X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctele 20 și 22).

23 Or, Curtea consideră că această situație se regăsește în cauza principală.

24 Astfel, obiectul scutirii de impozitul pe donații prevăzute de regimul olandez în discuție în litigiul principal constă în protejarea integrității domeniilor rurale tipice peisajului olandez tradițional („landgoed”) împotriva fragmentărilor sau denaturărilor care pot să rezulte din obligația care poate să apară în sarcina donatarilor, pentru a putea achita impozitul aferent acestei transmiteri, de a dezmembra un domeniu pentru a ceda o parte din acesta sau pentru a-l exploata într-un mod care ar afecta caracterul său specific.

25 Avantajul fiscal legat de transmiterea unui „landgoed” urmărește astfel, după cum a arătat instanța de trimitere însăși, un obiectiv de conservare a siturilor naturale naționale care include un obiectiv de conservare a patrimoniului cultural și istoric. Acest obiectiv poate fi dedus în special din definiția dată domeniului rural care figurează la articolul 1 alineatul (1) litera (a) din Legea privind protejarea siturilor naturale, potrivit căreia suprafețele ocupate cu o casă sau cu alte clădiri al căror aspect este în acord cu caracteristicile domeniului pot fi considerate ca făcând parte integrantă din domeniu, dar și din definiția „reședinței” care face parte dintr-un „landgoed”, ce figurează la articolul 1 din decizia de clasificare, în temeiul căruia complexul trebuie să fie înconjurat de o grădină sau de un parc istoric a cărui amenajare este anterioară anului 1850 și trebuie să fie compus din cel puțin un element care este un monument clasificat în sensul articolului 6 alineatul (1) din Legea din 1988 privind monumentele istorice.

26 Reiese din dosarul prezentat Curții că donația în discuție în litigiul principal se referă la un domeniu situat în Regatul Unit, cu o suprafață de aproximativ 18 hectare, cuprinzând monumente clasificate în temeiul legislației aplicabile în acest din urmă stat membru.

27 Totuși, având în vedere obiectivul urmărit de reglementarea națională în cauză, un contribuabil care dorește să doneze un „landgoed” care cuprinde o „reședință” nu poate fi considerat ca aflându-se într-o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv cu cea a unui contribuabil care dorește, precum în cauza principală, să doneze un domeniu situat pe teritoriul altui stat membru, chiar dacă acesta cuprinde monumente clasificate în temeiul legislației aplicabile în acest din urmă stat membru. Astfel, întrucât avantajul fiscal în discuție în litigiul principal urmărește să conserve integritatea anumitor domenii care fac parte din patrimoniul cultural și istoric național, dezavantajul ce rezultă din aceasta pentru un contribuabil aflat în cea de a doua situație este, prin urmare, inherent obiectivului urmărit de legiuitorul olandez.

28 Situația ar putea fi diferită, după cum s-a arătat la punctul 33 din Hotărârea pronunțată astăzi în cauza X (C-87/13), numai în ipoteza în care un astfel de contribuabil ar dovedi că o

proprietate, chiar situat? pe teritoriul altui stat decât Regatul ??rilor de Jos, constituie totu?i un element al patrimoniului cultural ?i istoric olandez ?i c? aceast? împrejurare ar fi de natur? s? îl fac? susceptibil, dac? nu ar exista caracterul s?u extrateritorial, de a face obiectul unei protec?ii în temeiul Legii privind protejarea siturilor naturale.

29 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune legisla?iei un stat membru precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia o scutire de impozitul pe dona?ii aferent anumitor propriet??i protejate ca urmare a apartenen?ei lor la patrimoniul cultural ?i istoric na?ional este limitat? la acele propriet??i care sunt situate pe teritoriul statului membru respectiv, în m?sura în care aceast? scutire nu este exclus? în ceea ce prive?te propriet??i care ar putea fi legate de patrimoniul cultural ?i istoric al statului membru men?ionat în pofida localiz?rii lor pe teritoriul altui stat.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

30 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declar?:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune legisla?iei un stat membru precum cea în discu?ie în litigiul principal, în temeiul c?reia o scutire de impozitul pe dona?ii aferent anumitor propriet??i protejate ca urmare a apartenen?ei lor la patrimoniul cultural ?i istoric na?ional este limitat? la acele propriet??i care sunt situate pe teritoriul statului membru respectiv, în m?sura în care aceast? scutire nu este exclus? în ceea ce prive?te propriet??i care ar putea fi legate de patrimoniul cultural ?i istoric al statului membru men?ionat în pofida localiz?rii lor pe teritoriul altui stat.

Semn?turi

* Limba de procedur?: neerlandeza.