

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

10 februarie 2011(*)

„Impozitare directă – Libera circulație a capitalurilor – Impozit pe succesiuni – Moștenire în favoarea unor organisme fără scop lucrativ – Refuzul aplicării unei cote reduse în cazul în care aceste organisme au sediul de funcționare în alt stat membru decât cel în care de cuius avea reședința sau lucra efectiv – Restricție ? Justificare”

În cauza C-25/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal de première instance de Liège (Belgia), prin decizia din 7 ianuarie 2010, primită de Curte la 15 ianuarie 2010, în procedura

Missionswerk Werner Heukelbach eV

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev, U. Lõhmus (raportor), A. Ó Caoimh și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma reședinței din 28 octombrie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Missionswerk Werner Heukelbach eV, de J. Roseleth, avocat;
- pentru guvernul belgian, de doamna M. Jacobs și de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agenți, asistați de E. Jacobowitz, avocat;
- pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, 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 articolelor 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE și 54 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Missionswerk Werner Heukelbach

eV (denumit? în continuare „Missionswerk”), pe de o parte, ?i État belge, pe de alt? parte, în leg?tur? cu refuzul acestuia de a aplica rata redus? a taxelor datorate cu ocazia unei succesiuni de care a beneficiat aceast? asocia?ie.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Potrivit articolului 1 din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Edi?ie special?, 10/vol. 1, p. 10):

„(1) F?r? a aduce atingere dispozi?iilor de mai jos, statele membre elimin? restric?iile privind mi?c?rile de capital care se realizeaz? între reziden?ii statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mi?c?rile de capital se clasific? în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.

(2) Transferurile cu privire la mi?c?rile de capital se vor efectua în acelea?i condi?ii ale cursului de schimb ca cele care guverneaz? pl??ile privind tranzac?iile curente.”

4 Printre mi?c?rile de capital enumerate în anexa I la Directiva 88/361 figureaz?, la rubrica XI, „Circula?ia capitalului cu caracter personal”, care cuprinde mo?tenirile ?i succesiunile.

Reglementarea na?ional?

5 Articolul 59 punctul 2 din Codul privind taxele pe succesiune (code des droits de succession) adoptat prin Decretul regal nr. 308 din 31 martie 1936 (*Moniteur belge* din 7 aprilie 1936, p. 2403), confirmat prin Legea din 4 mai 1936 (*Moniteur belge* din 7 mai 1936, p. 3426, denumit în continuare „codul”), prevede c? taxele asupra succesiunii ?i pe transferul propriet??ilor imobiliare ca urmare a decesului sunt reduse „la 7 % pentru legatele în favoarea asocia?iilor f?r? scop lucrativ, a societ??ilor mutuale sau a uniunilor na?ionale de societ??i mutuale, a uniunilor profesionale ?i a asocia?iilor interna?ionale f?r? scop lucrativ, a funda?iilor private ?i a funda?iilor de utilitate public?”.

6 Potrivit articolului 60 alineatul 1 din cod, astfel cum a fost modificat prin Decretul?program al guvernului valon din 18 decembrie 2003 privind diverse m?suri în materie de fiscalitate regional?, de trezorerie ?i de datorie, de organizare a pie?elor energiei, mediului, agriculturii, a autorit??ilor locale ?i subordonate, a patrimoniului ?i locuin?ei ?i a func?iei publice (décret?programme du gouvernement wallon, du 18 décembre 2003, portant diverses mesures en matière de fiscalité régionale, de trésorerie et de dette, d'organisation des marchés de l'énergie, d'environnement, d'agriculture, de pouvoirs locaux et subordonnés, de patrimoine et de logement et de la Fonction publique, *Moniteur belge* din 6 februarie 2004, p. 7196), cota redus? prev?zut? la articolul 59 punctul 2 din codul men?ionat nu este aplicabil? decât organismelor ?i institu?iilor care îndeplinesc urm?toarele condi?ii:

„a. organismul sau institu?ia trebuie s? aib? un sediu de func?ionare:

- fie în Belgia;
- fie în statul membru al Comunit??ii Europene în care *de cuius* avea efectiv re?edin?a sau în care avea locul de munc? la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv re?edin?a sau locul de munc?;

b. organismul sau institu?ia trebuie s? urm?reasc? în acest sediu, cu titlu principal ?i în scop

dezinteresat, realizarea unor obiective privind mediul, de natură filantropică, filozofică, religioasă, științifică, artistică, pedagogică, culturală, sportivă, politică, sindicală, profesională, umanitară, patriotică sau civică, de învățământ, de îngrijire a persoanelor sau a animalelor, de asistență socială sau de încadrare în muncă a persoanelor, la momentul deschiderii succesiunii;

c. organismul sau instituția trebuie să aibă sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității pe teritoriul Uniunii Europene.”

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

7 Missionswerk este o asociație religioasă cu sediul social în Germania. Prin testamentul olograf din 5 noiembrie 2003, această asociație a fost desemnată drept legatar universal al doamnei Renardie, resortisant belgian. Testatoarea, care a avut reședința toată viața în Belgia, a decedat la Malmedy (Belgia) la 12 iunie 2004.

8 La 14 iunie 2005, Missionswerk a depus o declarație de succesiune pe numele defunctei la administrația pentru înregistrare fiscală și proprietatea de stat din Malmedy (denumită în continuare „administrația”) și a plătit, ulterior, taxele asupra succesiunii cu cota marginală de 80 % solicitate de această administrație, în cuantum de 60 038,51 euro.

9 Printr-o scrisoare din 1 decembrie 2005, Missionswerk a solicitat administrației beneficiul cotei reduse a taxelor asupra succesiunii prevăzut la articolul 59 punctul 2 din cod. Această cerere a fost respinsă, pentru motivul că asociația nu îndeplinea condițiile stabilite la articolul 60 alineatul 1 din acest cod.

10 La 7 august 2006, Missionswerk a solicitat administrației rambursarea diferenței dintre cuantumul taxelor rezultând din aplicarea cotei marginale și cel rezultând din aplicarea cotei reduse. Cererea sa a fost respinsă de administrația menționată pentru motivul că nu se dovedise suficient că doamna Renardie fie avusese reședința, fie lucrase în Germania.

11 În cererea sa introductivă în fața instanței de trimitere, Missionswerk solicită restituirea taxelor asupra succesiunii al căror cuantum îl depășește pe cel care rezultă din aplicarea cotei reduse al cărei beneficiu îl revendică. Această asociație susține că articolul 59 punctul 2 și articolul 60 alineatul 1 din cod creează o discriminare în detrimentul rezidenților din regiunea valonă care dispun prin legat de bunurile lor în beneficiul asociațiilor sau al organismelor caritabile cu sediul în state membre ale Uniunii în care acești rezidenți nu au avut reședința și nu au lucrat niciodată.

12 În aceste condiții, tribunal de première instance de Liège a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] și 54 [TFUE] trebuie să fie interpretate în sensul că interzic adoptarea sau menținerea în vigoare de către legiuitorul unui stat membru a unei norme având ca obiect rezervarea beneficiului unei impozitări la o cotă redusă de 7 % în favoarea asociațiilor fără scop lucrativ, a societăților mutuale sau a uniunilor naționale de societăți mutuale, a uniunilor profesionale și a asociațiilor internaționale fără scop lucrativ, a fundațiilor private și a fundațiilor de utilitate publică, resortisante ale unui stat membru în care *de cuius* – rezident valon – avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la identificarea dispozițiilor pertinente ale dreptului Uniunii

13 Instanța de trimitere a adresat întrebarea preliminară cu referire la articolele 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE și 54 TFUE. Comisia Europeană consideră, cu toate acestea, că situația care face obiectul acțiunii principale într-o sub incidență a liberei circulații a capitalurilor.

14 În această privință, trebuie mai întâi să se constate că, fiind vorba despre o întrebare privind compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unor dispoziții naționale privind impunerea taxelor asupra succesiunii, nici libera circulație a lucrătorilor (articolul 45 TFUE) și nici libertatea de stabilire (articolele 49 TFUE și 54 TFUE) nu sunt relevante.

15 În ceea ce privește, în continuare, libera circulație a capitalurilor, trebuie amintit că, în absența, în Tratatul FUE, a unei definiții a noțiunii „circulație a capitalurilor”, Curtea a recunoscut o valoare indicativă nomenclatorului anexat la Directiva 88/361, chiar dacă aceasta a fost adoptat în temeiul articolului 69 și al articolului 70 alineatul (1) din Tratatul CEE (articolele 67-73 din Tratatul CEE au fost înlocuite cu articolele 73b-73g din Tratatul CE, acestea devenind articolele 56 CE-60 CE), în condițiile în care, potrivit introducerii acestuia, lista pe care o conține nu are un caracter exhaustiv (a se vedea Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten/van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 39, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 22, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 38, Hotărârea din 11 septembrie 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Rep., p. I-6887, punctul 29, și Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, Rep., p. I-3553, punctul 19).

16 În această privință, amintind în special că succesiunile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, sunt cuprinse în titlul XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulat „Circulația capitalului cu caracter personal”, Curtea a hotărât că moștenirile într-o înnoțirea de circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE, cu excepția cazurilor în care elementele constitutive ale acestora se limitează la interiorul unui singur stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctul 39 și jurisprudența citată). Or, o situație precum cea în cauză în acțiunea principală, în care o persoană cu reședință în Belgia a dispus prin legat în favoarea unui organism fără scop lucrativ cu sediul social în Germania, nu constituie în niciun caz o situație pur internă.

17 Rezultă că dispozițiile Tratatului FUE privind libera circulație a capitalurilor sunt aplicabile într-o cauză precum acțiunea principală.

18 În sfârșit, în ceea ce privește pertinența trimiterii cuprinse în întrebarea preliminară la articolul 18 TFUE, care consacră principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de cetățenie sau naționalitate, trebuie amintit că această dispoziție nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care Tratatul FUE nu conține norme speciale de interzicere a discriminării (Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 31 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 octombrie 2010, Schmelz, C-97/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 44).

19 Întrucât dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor sunt aplicabile și prevăd norme specifice de nediscriminare, articolul 18 TFUE nu este, prin urmare, aplicabil.

20 Așadar, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care rezervă posibilitatea de a beneficia de cota redusă a taxelor asupra succesiunii organismelor fără scop lucrativ cu sediul de funcționare

în acest stat membru sau în statul membru în care *de cuius* avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă.

Referitor la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

21 Articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice în general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre.

22 Rezultatul dintr-o jurisprudență constantă că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ, în cazul succesiunilor, pe cele al căror efect este de a reduce valoarea succesiunii aparținând unui rezident al unui alt stat decât statul membru în care se află bunurile respective și în care este impozitată moștenirea bunurilor menționate (Hotărârea van Hilten/van der Heijden, citată anterior, punctul 44 și jurisprudența citată).

23 În speță, legislația națională în discuție în acțiunea principală rezervă posibilitatea de a beneficia de cota redusă a taxelor asupra succesiunii organismelor fără scop lucrativ cu sediul de funcționare în Belgia sau în statul membru în care *de cuius* avea efectiv reședința sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședința sau locul de muncă.

24 Astfel, această legislație are ca efect ca o succesiune să fie supusă unor impozite mai ridicate în cazul în care are drept beneficiar un organism fără scop lucrativ cu sediul de funcționare într-un stat membru în care *de cuius* nu a avut efectiv reședința și nici nu a lucrat și, în consecință, are ca efect restrângerea circulației capitalurilor prin diminuarea valorii respectivei succesiuni (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Eckelkamp și alții, citată anterior, punctul 45).

25 În plus, astfel cum a arătat Comisia, aplicarea unei cote de impozitare mai ridicate anumitor mișcări transfrontaliere de capitaluri în raport cu cea aplicată mișcărilor din interiorul Belgiei este de natură să facă mai puțin atractive aceste mișcări de capitaluri transfrontaliere, descurajând rezidenții belgieni să desemneze drept legatari persoane stabilite în state membre în care aceștia nu au avut efectiv reședința sau nu au lucrat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 38).

26 O asemenea legislație națională constituie, așadar, o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

Referitor la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor

27 Potrivit guvernului belgian, diferența de tratament care rezultă din legislația valonă în discuție în acțiunea principală este justificată întrucât, având în vedere obiectivul urmărit de legislația belgiană, organismele fără scop lucrativ precum Missionswerk nu se găsesc într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a organismelor al căror sediu de funcționare se situează în Belgia. Statele membre ar avea dreptul, pe de o parte, să impună existența unei legături suficient de strânse între organismele fără scop lucrativ și activitățile pe care le exercită în scopul acordării anumitor avantaje fiscale și, pe de altă parte, să decidă care sunt interesele colectivității pe care doresc să le promoveze prin acordarea avantajelor fiscale acestor organisme. În speță, colectivitatea belgiană ar obține un avantaj din legislația menționată.

28 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în

aceea?i situa?ie în ceea ce prive?te re?edin?a lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite, cu condi?ia ca aceste dispozi?ii s? nu constituie un mijloc de discriminare arbitrar? ?i nici o restrângere disimulat? a liberei circula?ii a capitalurilor ?i pl??ilor, astfel cum este aceasta definit? la articolul 63 men?ionat.

29 Reiese din jurispruden?? c?, pentru ca o reglementare fiscal? na?ional? s? poat? fi considerat? compatibil? cu dispozi?iile Tratatului FUE referitoare la libera circula?ie a capitalurilor, trebuie ca diferen?a de tratament s? priveasc? situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau ca aceasta s? fie justificat? de un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hot?rârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C?35/98, Rec., p. I?4071, punctul 43, Hot?rârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C?319/02, Rec., p. I?7477, punctul 29, Hot?rârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert, C?512/03, Rec., p. I?7685, punctul 42, ?i Hot?rârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, Rep., p. I?8591, punctul 68).

30 Curtea a hot?rât deja c?, de?i este legitim ca un stat membru s? solicite, în scopul acord?rii anumitor avantaje fiscale, existen?a unei leg?turi suficient de strânse între organismele pe care le recunoa?te ca urm?rind unele dintre obiectivele sale de interes general ?i activit??ile pe care le exercit? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citat? anterior, punctul 37), totu?i acesta nu poate rezerva astfel de avantaje numai organismelor stabilite pe teritoriul s?u ?i ale c?ror activit??i pot s? îl degreveze de unele dintre responsabilit??ile sale (Hot?rârea Persche, citat? anterior, punctul 44).

31 În particular, eventualitatea ca un stat membru s? fie degrevat de unele dintre responsabilit??ile sale nu permite acestuia s? instituie o diferen?? de tratament între organismele na?ionale recunoscute ca fiind de interes general ?i cele stabilite într?un alt stat membru pentru motivul c? dona?iile efectuate în beneficiul acestor din urm? organisme, de?i activit??ile lor se înscriu în obiectivele reglement?rii primului stat membru, nu pot duce la o astfel de compensare bugetar?. Astfel, rezultat? dintr-o jurispruden?? constant? c? necesitatea de a preveni reducerea veniturilor fiscale nu figureaz? nici printre obiectivele prev?zute la articolul 65 TFUE, nici printre motivele imperative de interes general susceptibile s? justifice o restrângere a unei libert??i instituite prin Tratatul FUE (Hot?rârea Persche, citat? anterior, punctul 46).

32 Curtea a hot?rât de asemenea c?, atunci când un organism recunoscut ca fiind de interes general într?un stat membru îndepline?te condi?iile impuse în acest scop de legisla?ia unui alt stat membru ?i are ca obiectiv promovarea unor interese identice ale colectivit??ii, astfel încât ar putea fi recunoscut ca fiind de interes general în acest din urm? stat membru, ceea ce r?mâne la aprecierea autorit??ilor na?ionale, inclusiv a instan?elor judec?tore?ti, ale acestui stat membru, autorit??ile acestui stat membru nu pot refuza organismului respectiv dreptul la egalitatea de tratament pentru simplul motiv c? acesta nu este stabilit pe teritoriul statului membru men?ionat (Hot?rârea Persche, citat? anterior, punctul 49).

33 Astfel, un organism stabilit într?un stat membru ?i care îndepline?te condi?iile impuse de un alt stat membru pentru acordarea de avantaje fiscale se afl?, în ceea ce prive?te acordarea de c?tre acest din urm? stat membru a unor avantaje fiscale pentru încurajarea activit??ilor respective de interes general, într-o situa?ie comparabil? cu cea a organismelor recunoscute ca fiind de interes general ?i care sunt stabilite în acest din urm? stat membru (Hot?rârea Persche, citat? anterior, punctul 50).

34 În spe??, trebuie s? se constate c? legisla?ia valon? în cauz? în ac?iunea principal? re?ine drept criteriu locul sediului de func?ionare al organismului f?r? scop lucrativ, sediu care trebuie s? fie situat fie în Belgia, fie într?un stat membru în care *de cuius* a avut re?edin?a sau locul de munc?, pentru a determina dac? este necesar? aplicarea unei cote reduse a taxelor asupra succesiunii. În aceste împrejur?ri, astfel cum rezultat? din jurispruden?a amintit? la punctele 31-33

din prezenta hotărâre, în cazul în care organismul recunoscut ca fiind de interes general în cauză îndeplinește celelalte condiții decât cea privind sediul de funcționare impuse de legislația valonă pentru a beneficia de avantaje fiscale în materie de taxe asupra succesiunii, ceea ce revine instanței de trimitere să stabilească, autoritățile acestui stat membru nu pot refuza organismului respectiv dreptul la egalitatea de tratament pentru motivul că nu are un sediu de funcționare pe teritoriul statului membru menționat și nici în statul membru în care *de cuius* a lucrat sau a avut reședință.

35 În orice caz, trebuie să se considere că legislația belgiană în discuție în acțiunea principală nu permite atingerea obiectivului urmărit, care constă în favorizarea din punct de vedere fiscal numai a organismelor ale căror activități aduc beneficii colectivității belgiene amintite.

36 Astfel, legislația menționată, prin reținerea drept criteriu a locului sediului de funcționare al organismului vizat pentru a stabili existența unei legături strânse cu colectivitatea belgiană, are drept consecință nu numai tratamentul diferit al organismelor care au sediul pe teritoriul belgian și al celor care nu îndeplinesc acest criteriu, deși au o legătură strânsă cu această colectivitate, ci și tratamentul similar al organismelor care au sediul de funcționare în Belgia, indiferent dacă acestea au stabilit sau nu au stabilit o legătură strânsă cu această colectivitate.

37 Din ansamblul celor precedente rezultă că trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 63 TFUE se opune legislației unui stat membru care rezervă posibilitatea de a beneficia de cota redusă a taxelor asupra succesiunii organismelor fără scop lucrativ care au sediul de funcționare în acest stat membru sau în statul membru în care *de cuius* avea efectiv reședință sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședință sau locul de muncă.

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 doua) declară:

Articolul 63 TFUE se opune legislației unui stat membru care rezervă posibilitatea de a beneficia de cota redusă a taxelor asupra succesiunii organismelor fără scop lucrativ care au sediul de funcționare în acest stat membru sau în statul membru în care *de cuius* avea efectiv reședință sau în care avea locul de muncă la momentul decesului ori în care anterior a avut efectiv reședință sau locul de muncă.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.