

Cauza C-132/10

Olivier Halley și alții

împotriva

Belgische Staat

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de rechtbank van eerste aanleg te Leuven)

„Fiscalitate directă — Libera circulație a capitalurilor — Articolul 63 TFUE — Taxă asupra succesiunii pe acțiuni nominative — Termen de prescripție pentru evaluarea acțiunilor la societăți nerezidente mai lung decât cel aplicabil în cazul societăților rezidente — Restricție — Justificare”

Sumarul hotărârii

Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Legislație fiscală — Impozit pe succesiuni

(art. 63 TFUE)

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru care prevede în materia taxelor asupra succesiunii un termen de prescripție de 10 ani pentru evaluarea unor acțiuni nominative ale unei societăți la care defunctul era acționar și al cărei sediu de administrare este situat în alt stat membru, în timp ce termenul de prescripție este de 2 ani în cazul în care sediul de administrare se află în primul stat membru.

Astfel, aplicarea unui astfel de termen de prescripție mai lung în cazul moștenitorilor care dețin acțiuni la o societate al cărei sediu de administrare se află în alt stat membru poate avea drept consecință să descurajeze rezidenții primului stat membru să facă investiții sau să mențină investițiile în active situate în afara teritoriului acestui stat membru, dat fiind că moștenitorii acestora se vor afla mai mult timp în incertitudine în ceea ce privește posibilitatea de a face obiectul unei rectificări a impunerii.

O astfel de legislație nu este justificată de necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale și nici de obiectivul luptei împotriva fraudei fiscale întrucât aplicarea generală a termenului de 10 ani nu depinde în niciun mod de intervalul de timp necesar pentru a recurge în mod util la aceste mecanisme de asistență reciprocă sau la alte mijloace care să permită investigarea valorii acțiunilor în cauză. Astfel, trebuie distinsă situația în care elemente impozabile au fost ascunse autorităților fiscale naționale și acestea nu dispun de niciun indiciu care să le permită inițierea unei anchete de situație în care respectivele autorități dispun de informații în legătură cu aceste elemente impozabile. Atunci când autoritățile fiscale dintr-un stat membru dispun de indicii care le permit să se adreseze autorităților competente din alte state membre, fie prin intermediul asistenței reciproce prevăzute de Directiva 77/799 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitului direct, fie prin al celei prevăzute de convenții bilaterale, pentru ca aceste din urmă autorități să le comunice informațiile necesare pentru a stabili cuantumul corect al impozitului, simplul fapt că elementele impozabile în cauză se situează în alt stat membru nu justifică aplicarea generală a unui termen de recuperare suplimentar care nu depinde în niciun mod de intervalul de timp necesar pentru a recurge în mod

util la aceste mecanisme de asisten?? reciproc?.

(a se vedea punctele 24, 30, 33, 36, 39 ?i 40 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a doua)

15 septembrie 2011(*)

„Fiscalitate direct? – Libera circula?ie a capitalurilor – Articolul 63 TFUE – Tax? asupra succesiunii pe ac?iuni nominative – Termen de prescrip?ie pentru evaluarea ac?iunilor la societ??i nerezidente mai lung decâ? cel aplicabil în cazul societ??ilor rezidente – Restric?ie ? Justificare”

În cauza C?132/10,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Belgia), prin decizia din 12 februarie 2010, primit? de Curte la 15 martie 2010, în procedura

Olivier Halley,

Julie Halley,

Marie Halley

împotriva

Belgische Staat,

CURTEA (Camera a doua),

compus? din domnul J. N. Cunha Rodrigues, pre?edinte de camer?, domnii A. Arabadjiev, A. Rosas, U. L hmus (raportor) ?i A.   Caoimh, judec?tori,

avocat general: domnul N. J  skinen,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 13 ianuarie 2011,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru domnul ?i pentru doamnele Halley, de A. Biesmans ?i de R. Deblauwe, advocaten;
- pentru guvernul belgian, de doamna M. Jacobs ?i de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agen?i;

– pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal, P. van Nuffel și 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 pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 26 TFUE, 49 TFUE, 63 TFUE și 65 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul și doamnele Halley, pe de o parte, și Belgische Staat, pe de altă parte, în legătură cu taxele asupra succesiunii datorate pentru acțiuni nominative la o întreprindere al cărei sediu de administrare nu se află în Belgia.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Potrivit articolului 1 alineatul (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, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10):

„Fără a aduce atingere dispozițiilor de mai jos, statele membre elimină restricțiile privind mișcările de capital care se realizează între rezidenții statelor membre. Pentru a facilita aplicarea prezentei directive, mișcările de capital se clasifică în conformitate cu nomenclatorul prezentat în anexa I.”

4 Printre mișcările de capital la care se referă articolul 1 din Directiva 88/361, anexa I la directivă menționează la poziția XI, intitulată „Circulația capitalului cu caracter personal”, în special moștenirile și succesiunile.

Reglementarea națională

5 Articolul 1 punctul 1 din Codul privind taxele asupra succesiunii (code des droits de succession) adoptat prin Decretul regal nr. 308 din 31 martie 1936 (*Belgisch Staatsblad* din 7 aprilie 1936, p. 2403), confirmat prin Legea din 4 mai 1936 (*Belgisch Staatsblad* din 7 mai 1936, p. 3426, denumit în continuare „codul”), prevede că taxa asupra succesiunii se stabilește pe baza valorii tuturor bunurilor primite de moștenitori de la defunct prin moștenire din care se scad datoriile.

6 Articolul 111 din cod prevede:

„Pentru a stabili dacă există o subevaluare a tuturor sau a unora dintre bunurile succesoriale aflate pe teritoriul Regatului [Belgiei], care sunt declarate la valoarea lor de circulație, instituția care încasează taxa poate, fără a aduce atingere altor mijloace de probă prevăzute la articolul 105, să solicite efectuarea unei expertize a respectivelor bunuri; cu toate acestea, în ceea ce privește bunurile mobile corporale, acest drept la expertiză nu se aplică navelor și ambarcațiunilor.”

7 Articolul 137 primul paragraf punctul 2 din codul menționat prevede un termen de prescripție pentru cererea „de efectuare a unei expertize privind bunurile care fac obiectul unui astfel de control și privind taxele, dobânzile și amenzile în cazul unei subevaluări a respectivelor

bunuri de 2 ani; pentru taxele, dobânzile și amenzile în cazul subevaluării bunurilor care nu făcuseră obiectul unei expertize, de 10 ani; în ambele cazuri, termenul începe să curgă de la data depunerii declarației”.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 Doamna De Pinsun și domnul Halley, părinții reclamantilor din acțiunea principală, au decedat simultan la 6 decembrie 2003. Aceștia au avut domiciliul în Tervuren (Belgia), iar declarația succesorală s-a făcut la Louvain.

9 La 16 august 2004 și la 16 august 2005, reclamantii din acțiunea principală au plătit 16 milioane de euro și, respectiv, 4 milioane de euro cu titlu de taxă asupra succesiunii.

10 La 7 noiembrie 2005, reclamantii din acțiunea principală au depus la administrația fiscală din Louvain o declarație de acceptare a succesiunii după tatăl lor și o declarație de acceptare a succesiunii după mama lor.

11 În fiecare caz, moștenirea cuprindea jumătate din numărul de 2 172 600 de acțiuni nominative, deținute în indiviziune, ale societății Carrefour SA al cărei sediu social era, la data situației de fapt din acțiunea principală, în Levallois-Perret (Franța) și din numărul de 2 085 de acțiuni la purtător ale aceleiași societăți. Reclamantii din acțiunea principală au evaluat valoarea acțiunilor nominative la 28,31 euro pe acțiune, mai precis, valoarea lor la Bursă la data decesului părinților acestora, cu aplicarea unei reduceri de 35 %.

12 Prin scrisoarea din 20 februarie 2008, derde Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven (Camera a treia a Administrației veniturilor din Louvain) a informat reclamantii din acțiunea principală că Administrația centrală de la Bruxelles a decis la 29 ianuarie 2008 că acțiunile trebuiau evaluate la 43,55 euro fiecare.

13 În cererea introductivă depusă la instanța de trimitere, reclamantii din acțiunea principală invocă, cu titlu principal, prescripția dreptului administrației fiscale de a constata subevaluarea respectivelor acțiuni nominative. Cu titlu subsidiar, ei contestă valoarea acestora reținută de respectiva administrație.

14 Din decizia de trimitere rezultă că, potrivit interpretării coroborate a articolelor 111 și 137 primul paragraf punctul 2 din cod, expertiza asupra acțiunilor nominative prevăzută la articolul 111 este posibilă cu condiția ca acestea să fie deținute la o societate situată în Belgia. Acțiunile sunt considerate că se află pe teritoriul acestui stat membru atunci când sediul de administrare al societății vizate se află pe același teritoriu. Termenul de prescripție pentru evaluarea acțiunilor este, în acest caz, de 2 ani. Totuși, pentru acțiuni deținute la o societate a cărei conducere administrativă se află în afara teritoriului belgian, o astfel de expertiză nu este posibilă, iar termenul de prescripție este de 10 ani.

15 Apreciind că acțiunea principală ridică probleme de interpretare a dreptului Uniunii, rechtbank van eerste aanleg te Leuven a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 137 primul paragraf punctul 2 din cod [...] coroborat cu articolul 111 din același cod este compatibil cu articolele 26 [TFUE], 49 [TFUE], 63 [TFUE] și 65 [TFUE], în condițiile în care termenul de prescripție privind taxele asupra succesiunii datorate pentru acțiuni nominative este de 2 ani atunci când sediul de administrare al societății se află în Belgia, iar acest termen de prescripție este de 10 ani atunci când sediul de administrare al societății nu se află în Belgia?”

Cu privire la întrebarea preliminară?

Cu privire la libertatea care face obiectul acțiunii principale

16 Întrebarea adresată de instanța de trimitere privește articolele 26 TFUE, 49 TFUE, 63 TFUE și 65 TFUE. În observațiile depuse la Curte, guvernul belgian și Comisia Europeană arată că doar ultimele două dispoziții, respectiv cele privind libera circulație a capitalurilor, sunt relevante în acțiunea principală.

17 În această privință, rezultatul dintr-o jurisprudență în prezent consacrată este, pentru a determina dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile de circulație, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 22, și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 36).

18 În acțiunea principală, obiectul legislației naționale în discuție este stabilirea termenului în interiorul căruia se pot evalua acțiunile nominative deținute la o societate al cărei sediu de administrare se află în afara teritoriului belgian și transmise prin moștenire.

19 Or, din jurisprudența Curții rezultă că moștenirile, care constau în transmiterea către una sau mai multe persoane a patrimoniului lăsat de o persoană decedată, cuprinse la poziția XI din anexa I la Directiva 88/361, intitulată „Circulația capitalului cu caracter personal”, intră în noțiunea 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 din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 39 și jurisprudența citată). O situație precum cea în cauză în acțiunea principală, în care acțiunile sunt deținute de un rezident belgian la o societate al cărei sediu de administrare se află în Franța, nu constituie în niciun caz o situație pur internă.

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

21 Aadar, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru care prevede, în materia taxelor asupra succesiunii, un termen de prescripție diferit pentru evaluarea acțiunilor nominative după cum sediul de administrare al societății emitente al cărei acționar era defunctul se află sau nu se află în acest stat membru.

Cu privire la existența unei restricții la libera circulație a capitalurilor

22 Trebuie amintit că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ în special pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să mențină astfel de investiții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 ianuarie 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rep., p. I-299, punctele 23 și 24, precum și Hotărârea din 31 martie 2011, Schröder, C-450/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 30).

23 În ceea ce privește legislația în discuție în acțiunea principală, rezultatul din decizia de trimitere este că aceasta impune o distincție privind termenul de prescripție pentru evaluarea acțiunilor nominative în vederea impozitării unei succesiuni în funcție de locația sediului de administrare a întreprinderii emitente, din moment ce termenul de prescripție pentru evaluarea

acțiunilor emise de o societate al cărei sediu de administrare se află în Belgia este de 2 ani, în timp ce termenul de prescripție este de 10 ani atunci când acțiunile sunt deținute la o societate al cărei sediu de administrare se află în alt stat membru.

24 Or, aplicarea unui astfel de termen de prescripție mai lung în cazul moțtenitorilor care dețin acțiuni la o societate al cărei sediu de administrare se află în alt stat membru decât Regatul Belgiei poate avea drept consecință să descurajeze rezidenții belgieni să facă investiții sau să mențină investițiile în active situate în afara teritoriului acestui stat membru, dat fiind că moțtenitorii acestora se vor afla mai mult timp în incertitudine în ceea ce privește posibilitatea de a face obiectul unei rectificări a impunerii.

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

Cu privire la justificarea restricției la libera circulație a capitalurilor

26 Pentru a justifica restricția la libera circulație a capitalurilor, guvernul belgian invocă considerații legate, pe de o parte, de necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale și, pe de altă parte, de necesitatea de a lupta împotriva fraudei fiscale.

27 Potrivit guvernului susmenționat, în ceea ce privește eficacitatea controalelor fiscale, aplicarea unui termen de prescripție mai lung pentru evaluarea acțiunilor la o societate situată în alt stat membru decât Regatul Belgiei este necesar pentru a putea obține informațiile legate de acestea.

28 Referitor la lupta împotriva fraudei fiscale, un astfel de termen ar permite autorităților fiscale belgiene ca, în cazul în care descoperă o subevaluare a acțiunilor la societăți situate în străinătate, să inițieze o anchetă și, în cazul în care se dovedește că acestor acțiuni li s-a aplicat un impozit aferent unei sume mai mici, să aplice un impozit suplimentar.

29 În plus, guvernul belgian susține că o legislație precum cea în discuție în acțiunea principală este necesară pentru a remedia lipsa unei reale posibilități ca respectivele autorități să obțină informații cu privire la bunurile deținute în alt stat membru decât Regatul Belgiei. Acest guvern precizează că o cerere de informații formulată în temeiul articolului 2 din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21) nu poate fi introdusă de un stat membru decât în cazul clar în care acesta din urmă dispune deja de elemente suficiente pentru început.

30 În această privință, rezultatul dintr-o jurisprudență constantă a Curții care reprezintă motive imperative de interes general de natură să justifice o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE lupta împotriva fraudei și necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale (referitor la lupta împotriva fraudei, a se vedea în special Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 32, și, referitor la eficacitatea controalelor fiscale, Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 52).

31 Cu toate acestea, o restricție privind libera circulație a capitalurilor nu poate fi admisă în acest temei decât dacă ar fi de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rep., p. I-10659, punctul 33 și jurisprudența citată).

32 Or, presupunând chiar c? legisla?ia na?ional? în cauz? în ac?iunea principal? este de natur? s? aduc? atingere obiectivelor referitoare la necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale ?i la lupta împotriva fraudei fiscale, trebuie subliniat c? o astfel de legisla?ie dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective.

33 Astfel, rezult? din jurispruden?a Cur?ii privind termenul de rectificare în cazul ascunderii fa?? de autorit??ile fiscale a unor active rezultând din economii ?i/sau a unor venituri ob?inute de pe urma unor astfel de active c? trebuie distinse dou? ipoteze: prima corespunde situa?iei în care elemente impozabile au fost ascunse, iar autorit??ile fiscale nu dispun de niciun indiciu care s? le permit? ini?ierea unei anchete, ?i a doua prive?te o situa?ie în care respectivele autorit??i dispun de informa?ii în leg?tur? cu aceste elemente impozabile (Hot?rârea din 11 iunie 2009, X ?i Passenheim?van Schoot, C?155/08 ?i C?157/08, Rep., p. I?5093, punctele 62 ?i 63).

34 În ac?iunea principal?, este cert c? ac?iunile nominative în discu?ie au fost men?ionate în declara?iile succesoriale, astfel încât autorit??ile fiscale din statul membru în cauz? dispun de informa?ii referitoare la aceste ac?iuni. Legisla?ia în discu?ie în ac?iunea principal? prive?te, a?adar, a doua ipotez? men?ionat? la punctul precedent.

35 Or, referitor la cea de a doua ipotez?, Curtea a statuat la punctul 74 din Hot?rârea X ?i Passenheim?van Schoot, citat? anterior, c? nu se poate justifica aplicarea de c?tre un stat membru a unui termen de recuperare prelungit care nu urm?re?te în mod specific s? permit? autorit??ilor fiscale ale acestui stat s? recurg? în mod util la mecanisme de asisten?? reciproc? între statele membre ?i care se declan?eaz? atunci când elementele impozabile în cauz? se situeaz? în alt stat membru.

36 Astfel, atunci când autorit??ile fiscale dintr?un stat membru dispun de indicii care le permit s? se adreseze autorit??ilor competente din alte state membre, fie prin intermediul asisten?ei reciproce prev?zute de Directiva 77/799, fie prin al celei prev?zute de conven?ii bilaterale, pentru ca aceste din urm? autorit??i s? le comunice informa?iile necesare pentru a stabili cuantumul corect al impozitului, simplul fapt c? elementele impozabile în cauz? se situeaz? în alt stat membru nu justific? aplicarea general? a unui termen de recuperare suplimentar care nu depinde în niciun mod de intervalul de timp necesar pentru a recurge în mod util la aceste mecanisme de asisten?? reciproc? (Hot?rârea X ?i Passenheim?van Schoot, citat? anterior, punctul 75).

37 Or, în spe??, de?i este adev?rat c? directiva men?ionat? nu este aplicabil? în cazul taxelor asupra succesiunii, din dosarul aflat pe rolul Cur?ii rezult? c? nu este exclus ca autorit??ile fiscale belgiene s? fi putut totu?i recurge, pentru a verifica valoarea ac?iunilor în cauz?, la alte instrumente de asisten?? reciproc?, cum ar fi în special Conven?ia dintre Fran?a ?i Belgia de evitare a dublei impuneri ?i de reglementare a altor aspecte determinate în materie de impozite asupra succesiunilor ?i de taxe de înregistrare, semnat? la Bruxelles la 20 ianuarie 1959.

38 În orice caz, astfel cum în mod întemeiat a subliniat Comisia, pentru a evalua valoarea ac?iunilor unor societ??i cotate la Burs?, precum cele care fac obiectul ac?iunii principale, nimic nu împiedic? autorit??ile fiscale belgiene s? se refere, pentru a ini?ia o anchet?, la cursul acestor ac?iuni la data decesului proprietarului acestora fie în pres?, fie pe internet. Astfel cum rezult? din dosarul aflat pe rolul Cur?ii, pe această baz? au fost de altfel evaluate în final ac?iunile în discu?ie de c?tre autorit??ile fiscale belgiene la peste 2 ani de la depunerea declara?iilor succesoriale.

39 Rezult? c? aplicarea unui termen de 10 ani pentru a evalua ac?iunile de?inute la o societate al c?rei sediu de administrare se afl? în alt stat membru decât Regatul Belgiei nu este justificat?, întrucât aplicarea general? a unui astfel de termen nu depinde în niciun mod de intervalul de timp necesar pentru a recurge în mod util la aceste mecanisme de asisten?? reciproc? sau la alte

mijloace care s? permit? investigarea valorii acestor ac?iuni.

40 Rezult? din toate cele ce preced? c? se impune s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune legisla?iei unui stat membru, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, care prevede în materia taxelor asupra succesiunii un termen de prescrip?ie de 10 ani pentru evaluarea unor ac?iuni nominative ale unei societ??i la care defunctul era ac?ionar ?i al c?rei sediu de administrare este situat în alt stat membru, în timp ce termenul de prescrip?ie este de 2 ani în cazul în care sediul de administrare se afl? în primul stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

41 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea 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? se opune legisla?iei unui stat membru, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, care prevede în materia taxelor asupra succesiunii un termen de prescrip?ie de 10 ani pentru evaluarea unor ac?iuni nominative ale unei societ??i la care defunctul era ac?ionar ?i al c?rei sediu de administrare este situat în alt stat membru, în timp ce termenul de prescrip?ie este de 2 ani în cazul în care sediul de administrare se afl? în primul stat membru.

Semn?turi

* Limba de procedur?: olandeza.