

HOTĂRĂREA CURȚII (Camera a șasea)  
14 octombrie 1999\*

**Sandoz GmbH**  
**împotriva**  
**Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland**

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Verwaltungsgerichtshof  
(Austria)]

„Contracte de împrumut – Taxă judiciară de timbru – Modalități de impozitare –  
Discriminare”

**Cauza C-439/97**

În cauza C-439/97,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 CE), de către Verwaltungsgerichtshof (Austria), pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

**Sandoz GmbH**

și

**Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,**

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 73b și 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și 58 CE), precum și a articolelor 1 și 4 din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO L 178, p. 5),

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnii R. Schintgen, președintele Camerei a doua, care îndeplinește funcția de președinte al Camerei a șasea, P. J. G. Kapteyn (raportor) și G. Hirsch, judecători,

avocat general: domnul P. Léger,

grefier: Doamna D. Louterman-Hubeau, administrator principal,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru Sandoz GmbH, de către P. Csoklich, avocat în Viena,

– pentru guvernul austriac, de doamna C. Stix-Hackl, Gesandte în Ministerul Federal al Economiei, în calitate de agent,

– pentru guvernul portughez, de către domnul L. Fernandes, director al Serviciului juridic din Direcția Generală a Comunităților Europene din cadrul Ministerului Afacerilor Externe, și de

---

\* Limba de procedură: germana.

doamna M. C. Ramos, consilier juridic în Serviciul juridic al Băncii Portugaliei, în calitate de agenți,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna H. Michard, membru al Serviciului juridic, și domnul A. Buschmann, funcționar național pus la dispoziția acestui serviciu, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Sandoz GmbH, reprezentată de P. Csoklich, ale Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, reprezentată de doamna H. Bavenek-Weber, Oberregierungsrätin, în calitate de agent, ale guvernului austriac, reprezentat de doamna C. Stix-Hackl și domnul G. Glega, Ministerialrat în Ministerul Federal al Finanțelor, în calitate de agent, și ale Comisiei, reprezentată de domnul A. Buschmann, în ședința din 4 martie 1999,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 20 mai 1999,

pronunță prezenta

### **Hotarâre**

1 Prin Ordonanța din 18 decembrie 1997, primită la Curte la 29 decembrie 1997, Verwaltungsgerichtshof a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 CE), două întrebări preliminare privind interpretarea articolelor 73b și 73d din Tratatul CE (devenite articolele 56 CE și 58 CE), precum și a articolelor 1 și 4 din Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO L 178, p. 5, denumită în continuare „directiva”).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între societatea Sandoz GmbH (denumită în continuare „Sandoz”), cu sediul la Viena, și Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland privind compatibilitatea cu dreptul comunitar a unei legislații naționale care permite administrației fiscale să perceapă o taxă de 0,8% din valoarea împrumutului contractat de către un împrumutat rezident de la un împrumutător nerezident.

### **Reglementarea comunitară**

3 Articolul 73 b din tratat prevede:

„ 1. În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, toate restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țări terțe sunt interzise.

2. În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, toate restricțiile privind plățile între statele membre, precum și între statele membre și țări terțe sunt interzise. ”

4 Articolul 73d din tratat prevede:

„ 1. Articolul 73 B nu aduce atingere dreptului pe care îl au statele membre:

a) de a aplica dispozițiile pertinente din legislația lor fiscală, care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se află în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul în care le sunt investite capitalurile;

b) de a lua toate măsurile indispensabile pentru a combate încălcarea legilor și a regulamentelor proprii, în special în domeniul fiscal sau al controlului prudencial al instituțiilor financiare, de a stabili proceduri de declarare a circulației capitalurilor în scopul informării administrative sau statistice sau de a lua măsuri justificate de motive privind ordinea sau siguranța publică.

2. Prezentul capitol nu aduce atingere posibilității de a aplica restricții privind dreptul de stabilire, care sunt compatibile cu prezentul tratat.

3. Măsurile și procedurile prevăzute la alineatele (1) și (2) nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere mascată a liberei circulații a capitalurilor și a plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 73b.”

5 În temeiul articolului 1 alineatul (1) din directivă:

„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.”

6 În ceea ce privește articolul 4 din directivă, acesta prevede:

„Prezenta directivă nu aduce atingere dreptului statelor membre de a adopta toate măsurile necesare pentru a preveni nerespectarea actelor lor cu putere de lege și a normelor administrative, *inter alia*, în domeniul fiscal și al supravegherii prudenciale a instituțiilor financiare, sau de a stabili proceduri pentru declararea, în scopuri administrative sau statistice, a mișcărilor de capital.

Aplicarea acestor măsuri și proceduri nu poate avea drept efect obstrucționarea mișcărilor de capital efectuate în conformitate cu dreptul comunitar. ”

7 Împrumuturile și creditele acordate nerezidenților de către rezidenți intră sub incidența mișcărilor de capital, în conformitate cu rubrica VIII, intitulată „împrumuturi și credite financiare”, din nomenclatorul din anexa I la directivă.

### **Legislația austriacă**

8 Articolul 15 alineatul (1) din Gebührengesetz (lege aplicabilă perceperii de taxe, BGBl. 1957, nr. 267, în versiunea modificată, astfel cum a fost publicată în BGBl. 818/1993, denumită în continuare „GebG”) prevede:

„Actele juridice sunt supuse unei taxe de timbru doar în cazul în care acestea fac obiectul unui act scris, cu excepția cazului în care o lege federală prevede altfel. ”

9 În ceea ce privește faptul care generează taxa, articolul 16 din GebG stabilește o distincție între documentele întocmite în afara teritoriului național și cele întocmite în Austria. În cazul în care documentul este întocmit în acest stat membru, taxa trebuie plătită, în conformitate cu articolul 16 alineatul (1) din GebG, fie la data semnării documentului de către cele două părți, fie la emiterea sau expedierea documentului de către semnatarul unic.

10 În ceea ce privește documentele întocmite în afara teritoriului național, taxa trebuie plătită, în conformitate cu articolul 16 alineatul (2) punctul (1) din GebG, la încheierea contractului scris sau, în conformitate cu punctul (2) litera (b) din respectiva dispoziție, la data la care documentul ajunge în Austria.

11 Conform articolului 33 Tarifpost (denumit în continuare „TP”) 8 alineatul (1) din GebG, contractele de împrumut se supun unei taxe de timbru de 0,8 % din valoarea împrumutului. Alineatul (4) prima teză din această dispoziție prevede:

„În cazul în care, pentru un împrumut acordat de către un asociat al societății sale sau pentru un împrumut acordat de către un împrumutător care nu are domiciliul, reședința obișnuită, sediul central sau sediul social pe teritoriul național, nu a fost întocmit un act scris care să genereze perceperea de taxe, registrele și documentele contabile în care figurează împrumutul în cauză și care trebuie să fie păstrate de către împrumutat pe teritoriul național, în temeiul dispozițiilor fiscale aplicabile, sunt considerate ca fiind un document echivalent unui astfel de act”.

### **Situația de fapt și întrebările preliminare**

12 La 20 ianuarie 1995, Sandoz a contractat de la societatea Sandoz Management Services SA, cu sediul la Bruxelles, un împrumut de 220 milioane de ATS. Nu a fost întocmit niciun act în privința acestui împrumut, dar Sandoz l-a înscris în registrele sale contabile.

13 La 18 decembrie 1995, Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland i-a solicitat societății Sandoz să achite o taxă judiciară de timbru pe baza unui document numit „echivalent” (Ersatzbeurkundung), care corespunde unui procent de 0,8 % din valoarea împrumutului, în conformitate cu articolul 33 TP 8 alineatul (4) prima teză din GebG.

14 În acțiunea administrativă introdusă de Sandoz împotriva deciziei în cauză, aceasta susține, în special, că dispoziția respectivă constituie un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor între un împrumutat cu reședința pe teritoriul național și un împrumutător stabilit în alt stat membru și că aceasta este de natură să descurajeze acest împrumutat să apeleze la un astfel de împrumutător.

15 În schimb, Ministerul Federal al Finanțelor, care reprezintă administrația fiscală contestată în acțiunea principală, pretinde că articolul 33 TP 8 alineatul (4) prima teză din GebG intră sub incidența sferei de aplicare a articolului 73d alineatul (1) din tratat. Conform acestuia, dispoziția în cauză nu generează o discriminare a împrumutătorilor stabiliți în alt stat membru decât cel al împrumutatului, ci este destinată să garanteze că împrumuturile acordate unor rezidenți austrieci sunt supuse acelorași condiții fiscale, indiferent dacă acestea au fost consimțite de împrumutători rezidenți în Austria sau în alt stat membru. În caz contrar, ar fi posibil ca, pentru împrumuturile acordate de împrumutători care nu au reședința în Austria, împrumutatul să nu fie obligat să plătească taxele judiciare de timbru pe teritoriul național, datorită faptului că documentele referitoare la astfel de împrumuturi sunt autentificate în străinătate și acestea rămân la împrumutător. Prin urmare, noțiunea de document echivalent ar fi fost introdusă în GebG numai cu scopul de a asigura tratamentul egal al beneficiarilor împrumuturilor în privința taxelor.

16 În aceste condiții, Verwaltungsgerichtshof a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 73b din Tratatul CE, coroborat cu articolul 73d [în special, alineatul (3)], precum și articolul 1 alineatul (1) din Directiva 88/361/CEE, referitor la libera circulație a capitalurilor, coroborat cu articolul 4 din aceeași directivă, se opun menținerii dispoziției de la articolul 33 TP (Tarifpost) 8 alineatul (4) prima teză din Gebührengesetz din 1957 (în versiunea publicată în BGBl 818/1993), conform căreia, în cazurile în care nu a fost întocmit un act scris într-o formă care să genereze perceperea unei taxe judiciare de timbru pentru un împrumut acordat de un împrumutător care nu are pe teritoriul național nici domiciliul, nici reședința, nici sediul central și nici sediul social, registrele și documentele contabile în care a fost înscris împrumutul și pe care împrumutatul este obligat să le păstreze, în temeiul dispozițiilor aplicabile în materie fiscală pe teritoriul național, sunt considerate ca fiind un act scris (Urkunde)?

2) Impozitarea împrumuturilor (în măsura în care aceste împrumuturi generează mișcări de capital dintr-un stat membru către alt stat membru) în temeiul articolului 33 TP 8 alineatul (1) din Gebührengesetz constituie o discriminare arbitrară sau o restricție mascată în calea liberei circulații a capitalurilor, în sensul articolului 73b alineatul (1) din Tratatul CE? ”

### **Cu privire la a doua întrebare**

17 Prin a doua întrebare, care ar trebui să fie examinată în primul rând, instanța națională dorește să afle, în esență, dacă articolul 73b alineatul (1) și articolul 73d alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) din tratat trebuie să fie interpretate în sensul că se opun impozitării, prevăzută de o dispoziție precum articolul 33 TP 8 alineatul (1) din GebG, a împrumuturilor contractate în alt stat membru.

18 Este necesar să se amintească, în primul rând, că interdicția de la articolul 73b alineatul (1) din tratat se referă la toate restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.

19 Astfel cum a observat avocatul general la punctele 31 și 48 din concluziile sale, o legislație precum cea care face obiectul acțiunii principale privează rezidenții unui stat membru de posibilitatea de a beneficia de o scutire de impozitare, care ar putea fi asociată cu împrumuturile obținute în afara teritoriului național. În consecință, o astfel de măsură este de natură să descurajeze acești rezidenți să contracteze împrumuturi de la persoane stabilite în alte state membre (a se vedea Hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson, C-484/93, Rec., p. I-3955, punctul 10).

20 Rezultă că o astfel de legislație constituie o restricționare a circulației capitalurilor, în sensul articolului 73b alineatul (1) din tratat.

21 În continuare, este necesar să se examineze dacă o legislație precum cea care face obiectul acțiunii principale poate fi considerată o măsură indispensabilă în sensul articolului 73d alineatul (1) litera (b) din tratat.

22 Sandoz susține că obiectivul urmărit de articolul 33 TP 8 alineatul (1) din GebG constă în garantarea certitudinii juridice a tranzacției. În această privință, Sandoz susține că dispoziția în cauză, care supune unei taxe judiciare de timbru orice contract de împrumut, indiferent dacă este încheiat în Austria sau în alt stat membru, nu respectă principiul proporționalității. Într-adevăr, conform Sandoz, practica generală urmată în Austria nu mai constă în întocmirea unui act scris în ceea ce privește tranzacțiile din domeniul împrumuturilor sau în înlocuirea unui astfel de act cu un altul care nu este supus plății unei astfel de taxe. Având în vedere că măsura în cauză nu mai este adaptată la nevoile financiare ale puterii publice, aceasta nu mai

este necesară și, sporind incertitudinea juridică, ar avea un rezultat care contravine obiectivului vizat.

23 Guvernul austriac susține, în schimb, că scopul legislației naționale este acela de a introduce un impozit intern indirect, care, în stadiul actual al armonizării parțiale a dreptului fiscal, ține de competența statelor membre. Conform acestuia, impozitarea împrumuturilor contractate de rezidenții austrieci în afara teritoriului național, prin intermediul unui document scris, este justificată de nevoia de a respecta principiul egalității de tratament a rezidenților în privința impozitării. Prin urmare, această măsură ar fi indispensabilă pentru a împiedica încălcarea legilor și regulamentelor naționale în materie fiscală, în sensul articolului 73d alineatul (1) litera (b) din tratat.

24 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 73 și 74 din concluziile sale, principalul scop al unei legislații precum cea care face obiectul acțiunii principale, care se aplică, indiferent de naționalitatea contractanților sau de locul de încheiere a contractului de împrumut, tuturor persoanelor fizice și juridice care au reședința în Austria și care încheie un astfel de contract, este de a asigura tratamentul egal al acestora în privința impozitării. Având în vedere că efectul unei astfel de măsuri este de a constrânge contribuabilii să plătească taxa, aceasta îi împiedică să se sustragă de la obligațiile care decurg dintr-o legislație fiscală națională, prin exercitarea libertății de circulație a capitalurilor, garantată la articolul 73b alineatul (1) din tratat. Rezultă că o legislație precum cea care face obiectul acțiunii principale este indispensabilă pentru a împiedica încălcarea legilor și regulamentelor naționale în materie fiscală, în sensul articolului 73d alineatul (1) litera (b) din tratat.

25 În cele din urmă, este necesar să se examineze dacă o legislație fiscală precum cea care face obiectul acțiunii principale nu constituie un mijloc de discriminare arbitrară în sensul articolului 73d alineatul (3) din tratat.

26 În această privință, este suficient să se constate că taxa introdusă la articolul 33 TP 8 alineatul (1) din GebG se aplică fără distincție tuturor împrumutaților cu reședința în Austria, indiferent de naționalitate sau de locul de contractare a împrumutului.

27 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 73b alineatul (1) și articolul 73d alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) din tratat trebuie să fie interpretate în sensul că se opun impozitării, instituită printr-o dispoziție națională precum cea de la articolul 33 TP 8 alineatul (1) din GebG, a împrumuturilor contractate în alt stat membru.

### **Cu privire la prima întrebare**

28 Prin prima întrebare, instanța națională dorește să afle, în esență, dacă articolul 73b alineatul (1) și articolul 73d alineatul (3) din tratat, precum și articolul 1 alineatul (1) și articolul (4) din directivă trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum articolul 33 TP 8 alineatul (4) prima teză din GebG.

29 În această privință, este necesar să se amintească faptul că dispoziția respectivă prevede, în esență, că, în cazul în care o persoană fizică sau juridică rezidentă în Austria contractează un împrumut în afara teritoriului național, fără să fi fost întocmit niciun act scris, și existența împrumutului este înregistrată în registrele și documentele contabile ale împrumutatului, aceștia i se aplică taxa prevăzută la alineatul (1) din aceeași dispoziție.

30 În ceea ce privește împrumutul contractat în Austria, fără întocmirea unui act scris, legislația austriacă prevede că acesta trebuie să fie înscris obligatoriu în registrele contabile.

În schimb, astfel cum reiese din dosar și din observațiile guvernului austriac de la ședință, un astfel de împrumut nu este supus plății taxei prevăzute la articolul 33 TP 8 alineatul (1) din GebG.

31 Rezultă că această dispoziție presupune o discriminare întemeiată pe locul de contractare a împrumutului. Or, o astfel de discriminare este de natură să descurajeze rezidenții să contracteze împrumuturi de la persoane stabilite în alte state membre și, prin urmare, constituie o restricționare a circulației capitalurilor, în sensul articolului 73b alienatul (1) din tratat.

32 În aceste condiții, este necesar să se examineze dacă o dispoziție precum cea de la articolul 33 TP 8 alineatul (4) prima teză din GebG poate fi justificată făcându-se referire la măsurile menționate la articolul 73d alineatul (1) litera (b) din tratat.

33 În această privință, guvernul austriac susține că articolul 33 TP 8 alineatul (4) prima teză urmărește un dublu obiectiv. Pe de o parte, această dispoziție ar avea ca scop asigurarea egalității de tratament a rezidenților austrieci în privința impozitării, indiferent de naționalitatea împrumutaților și de locul de contractare a împrumutului. Pe de altă parte, dispoziția respectivă ar avea ca scop împiedicarea fraudelor comise de împrumutații cu reședința în Austria, care constau în ascunderea existenței unui împrumut contractat prin intermediul unui act scris, astfel de fraude fiind facilitate de dificultățile întâmpinate de administrația fiscală națională de a stabili dacă un astfel de act a fost întocmit într-adevăr în alt stat membru.

34 În ceea ce privește primul argument, este de ajuns să se constate că dispoziția care face obiectul acțiunii principale, în măsura în care aceasta presupune o discriminare între rezidenții austrieci în funcție de contractarea unui împrumut fără întocmirea unui act scris în Austria sau în alt membru, contravine obiectivului urmărit, și anume asigurarea egalității de tratament a persoanelor fizice și juridice în Austria în privința impozitării, indiferent de locul de contractare a împrumutului.

35 În ceea ce privește al doilea argument, ar trebui menționat faptul că, astfel cum a observat avocatul general la punctul 94 din concluziile sale, dispoziția care face obiectul acțiunii principale nu este adecvată pentru a împiedica fraudele comise de împrumutații rezidenți în Austria.

36 Rezultă că o dispoziție precum cea de la articolul 33 TP 8 alineatul (4) prima teză din GebG nu poate fi justificată făcându-se referire la măsurile menționate la articolului 73d alineatul (1) litera (b) din tratat.

37 În consecință, nu mai este necesar să se examineze dacă această dispoziție îndeplinește cerințele articolului 73d alineatul (3) din tratat și ale articolului 4 paragraful al doilea din directivă.

38 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 73b alineatul (1) și articolul 73d alineatul (1) litera (b) din tratat se opun unei dispoziții naționale precum cea de la articolul 33 TP 8 alineatul (4) prima teză din GebG.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

39 Cheltuielile efectuate de către guvernele austriac și portughez, precum și de către Comisie, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura

are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a șasea),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Verwaltungsgerichtshof, prin Ordonanța din 18 decembrie 1997, hotărăște:

**1) Articolul 73b alineatul (1) și articolul 73d alineatul (1) litera (b) și alineatul (3) din Tratatul CE [devenite articolul 56 alineatul (1), CE și articolul 58 alineatul (1) litera (b) și alineatul (3), CE] trebuie să fie interpretate în sensul că nu se opun impozitării, prevăzută de o dispoziție națională precum cea de la articolul 33 Tarifpost 8 alineatul (1) din Gebührengesetz, a împrumuturilor contractate în alt stat membru.**

**2) Articolul 73b alineatul (1) și articolul 73d alineatul (1) litera (b) din tratat se opun unei dispoziții naționale precum cea de la articolul 33 Tarifpost 8 alineatul (4) prima teză din Gebührengesetz.**

Schintgen Kapteyn Hirsch

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 14 octombrie 1999.

Grefier  
R. Grass

Președintele Camerei a șasea  
J. C. Moitinho de Almeida