



Repertoriul jurisprudenței

Cauza C-558/19

**AllianzGI-Fonds AEVN
împotriva
Autoridade Tributária e Aduaneira**

Hotărârea Curții (Camera a doua) din 17 martie 2022

„Trimitere preliminară – Articolul 63 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Impozitarea dividendelor plătite organismelor de plasament colectiv (OPC) – OPC-uri rezidente și nerezidente – Diferență de tratament – Reținere la sursă privind numai dividendele plătite unor OPC-uri nerezidente – Caracterul comparabil al situațiilor – Apreciere – Luarea în considerare a regimului fiscal al deținătorilor de participații la OPC-uri și a supunerii organismelor rezidente la alte impozite – Lipsă”

1. *Libera prestare a serviciilor – Libera circulație a capitalurilor – Dispoziții ale tratatului – Examinarea unei măsuri naționale care are legătură cu aceste două libertăți fundamentale – Criterii de determinare a normelor aplicabile (art. 56 și 63 TFUE)*

(a se vedea punctele 31, 33 și 34)

2. *Libera circulație a capitalurilor și libertatea plăților – Restricții – Legislație fiscală – Impozitarea dividendelor – Dividende plătite organismelor de plasament colectiv în valori mobiliare – Scutare, în anumite condiții, de impozitul reținut la sursă pe dividendele de origine națională plătite organismelor rezidente – Impozitare prin reținere la sursă a dividendelor de origine națională plătite organismelor rezidente într-un alt stat membru – Examinarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă – Luarea în considerare a obiectivului urmărit de dispozițiile naționale – Prevenirea sau atenuarea impozitării în lanț sau a dublei impozitări economice – Stat membru sursă a dividendelor care își exercită competența fiscală asupra veniturilor încasate de organismele nerezidente – Situații comparabile în mod obiectiv (art. 63 TFUE)*

(a se vedea punctele 49, 59, 60, 63-66, 68, 69, 72 și 74)

3. *Libera circulație a capitalurilor și libertatea plăților – Restricții – Legislație fiscală – Impozitarea dividendelor – Dividende plătite organismelor de plasament colectiv în valori mobiliare – Scutare, în anumite condiții, de impozitul reținut la sursă pe dividendele de origine națională plătite organismelor rezidente – Impozitare prin reținere la sursă a*

dividendelor de origine națională plătite organismelor rezidente într-un alt stat membru – Inadmisibilitate – Justificare – Lipsă (art. 63 TFUE)

(a se vedea punctele 78-85 și dispozitivul)

Rezumat

AllianzGI-Fonds, un organism de plasament colectiv (OPC) de tip deschis, constituit în temeiul legislației germane și care are reședința fiscală în Germania, este scutit de impozitul pe profit în temeiul dreptului național. Acest statut fiscal nu îi permite să recupereze, sub forma unui credit fiscal, impozitele plătite în străinătate ca urmare a unei duble impuneri internaționale și nici să solicite o rambursare a acestor impozite.

În cursul anilor 2015 și 2016, AllianzGI-Fonds deținea participații la diverse societăți stabilite în Portugalia. Dividendele pe care le-a încasat în acest temei în perioada respectivă au fost supuse, în Portugalia, unei impozitări prin intermediul unei rețineri la sursă în cotă de 25 %. AllianzGI-Fonds a formulat o acțiune la instanța de trimitere pentru a obține anularea actelor prin care administrația fiscală portugheză a procedat la această reținere la sursă. Astfel, ea consideră că este supusă unui tratament fiscal mai puțin favorabil decât OPC-urile care au reședința în Portugalia și încasează dividende din partea unor societăți rezidente, acestea fiind scutite de impozitul pe venitul persoanelor juridice în ceea ce privește dividendele care le sunt plătite de societăți rezidente. În acest temei, AllianzGI-Fonds invocă în special o restricție privind libertatea de circulație a capitalurilor interzisă de articolul 63 TFUE.

Instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei reglementări în temeiul căreia dividendele distribuite de societăți rezidente unui OPC nerezident fac obiectul unei rețineri la sursă, în timp ce dividendele distribuite unui OPC rezident sunt scutite de o astfel de reținere. Prin hotărârea sa, Curtea declară că o astfel de reglementare nu este compatibilă cu articolul 63 TFUE.

Aprecierea Curții

După ce a stabilit mai întâi că libertatea de circulație aplicabilă este libera circulație a capitalurilor, Curtea analizează existența unei eventuale restricții privind această libertate. În această privință, instanța de trimitere constată că faptul că reglementarea portugheză rezervă numai OPC-urilor rezidente posibilitatea de a obține scutirea de reținerea la sursă constituie un tratament dezavantajos al dividendelor plătite OPC-urilor nerezidente, care este susceptibil să descurajeze, pe de o parte, OPC-urile nerezidente să efectueze investiții în societăți stabilite în Portugalia și, pe de altă parte, investitorii rezidenți în Portugalia să achiziționeze participații la astfel de OPC-uri.

Această diferență de tratament nu este compatibilă cu dreptul Uniunii decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general.

În ceea ce privește caracterul comparabil al situațiilor vizate, trebuie arătat că guvernul portughez susține în esență că situațiile OPC-urilor rezidente și, respectiv, nerezidente nu ar fi comparabile din punct de vedere obiectiv din cauza faptului că, pe de o parte, impozitarea dividendelor încasate de aceste două categorii de organisme de plasament din partea societăților rezidente în Portugalia

este reglementată prin tehnici de impozitare diferite – și anume, astfel de dividende fac obiectul unei rețineri la sursă atunci când sunt plătite unui OPC nerezident, în condițiile în care ele sunt supuse taxei de timbru, precum și impozitului specific prevăzut la articolul 88 alineatul 11 din Codul impozitului pe venitul persoanelor juridice atunci când sunt plătite unui OPC rezident. Pe de altă parte, acest guvern arată că dividendele distribuite de OPC-uri rezidente unor deținători de participații care au reședința pe teritoriul portughez sunt impozitate la o cotă care oscilează între 25 % și 28 %, în timp ce dividendele plătite unor deținători de participații care nu au reședința pe teritoriul portughez sunt, în principiu, scutite de impozitul pe venitul persoanelor fizice și de impozitul pe venitul persoanelor juridice.

Potrivit jurisprudenței, un tratament diferențiat al impozitării dividendelor în funcție de calitatea de rezident sau de nerezident a contribuabililor, care rezultă din aplicarea a două metode de impozitare diferite, poate fi justificat. Cu toate acestea, sub rezerva unor verificări de către instanța de trimitere, reglementarea națională în discuție în litigiul principal nu se limitează să prevadă modalități diferite de încasare a impozitului în funcție de locul de reședință al OPC-ului beneficiar al dividendelor de origine națională, ci prevede, în realitate, o impozitare sistematică a dividendelor respective numai în cazul organismelor nerezidente.

Curtea examinează, pe de o parte, argumentul guvernului portughez întemeiat în esență pe lipsa caracterului comparabil al situațiilor vizate, ca urmare a existenței, în sistemul fiscal portughez, a unor impozite la plata cărora ar fi supuse numai OPC-urile rezidente. În special, deși dividendele de origine națională încasate de un OPC rezident pot fi supuse unei impozitări specifice în temeiul reglementării naționale în cauză, aceasta nu este prevăzută decât în ipoteze limitate, astfel încât nu poate fi asimilată impozitului general aplicat dividendelor de origine națională încasate de OPC-urile nerezidente. Așadar, OPC-urile nerezidente nu se află într-o situație diferită din punct de vedere obiectiv în raport cu OPC-urile rezidente în privința impozitării dividendelor de origine portugheză.

Pe de altă parte, în măsura în care argumentația guvernului portughez privește pretinsa necesitate de a ține seama de situația deținătorilor de participații, Curtea amintește că, potrivit jurisprudenței, caracterul comparabil al situațiilor vizate trebuie examinat ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și de conținutul acestora din urmă. De altfel, numai criteriile de distincție pertinente stabilite de legislația în cauză trebuie să fie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de legislație reflectă o diferență obiectivă a situațiilor.

În speță, regimul portughez în materie de impozitare a dividendelor ar fi fost conceput potrivit logicii „impozitării la ieșire”¹. Acest regim ar urmări atingerea unor obiective precum în special cel de a evita dubla impunere economică internațională și de a transfera impozitarea de la nivelul OPC-urilor la nivelul deținătorilor de participații, astfel încât impozitarea care se aplică acestor venituri să fie aproximativ echivalentă celei care ar fi fost aplicată dacă aceste venituri ar fi fost obținute direct de deținătorii de participații la aceste OPC-uri.

Referitor la criteriile de distincție pertinente, Curtea constată că singurul criteriu de distincție stabilit de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, întrucât privește numai locul de reședință al OPC-urilor, nu permite să se constate o diferență obiectivă între aceste organisme în funcție de calitatea lor de organisme rezidente sau nerezidente.

¹ În sensul că OPC-urile care sunt constituite și își desfășoară activitatea în conformitate cu legislația portugheză sunt scutite de impozitul pe venit, sarcina suportării acestuia din urmă fiind transferată deținătorilor de participații care au calitatea de rezidenți, deținătorii de participații nerezidenți fiind scutiți de plata acestuia.

În ceea ce privește eventuala existență a unui motiv imperativ de interes general care poate justifica restricția constatată, Curtea consideră, în primul rând, că, în lipsa unei legături directe între scutirea de reținerea la sursă a dividendelor de origine națională încasate de un OPC rezident și impozitarea dividendelor respective în calitate de venituri ale deținătorilor de participații la acest organism, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține coerența regimului fiscal național ar trebui înlăturată. În al doilea rând, în ceea ce privește necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între Republica Portugheză și Republica Federală Germania, Curtea amintește că, din moment ce un stat membru a ales, precum în situația în discuție în litigiul principal, să nu impoziteze OPC-urile rezidente beneficiare ale unor dividende de origine națională, acesta nu poate invoca necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre pentru a justifica impozitarea OPC-urilor nerezidente beneficiare ale unor astfel de venituri.