



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL PRIIT PIKAMĂE
prezentate la 13 iulie 2023¹

Cauza C-340/22

Cofidis
împotriva
Autoridade Tributária e Aduaneira

(cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ)], Portugalia)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate directă – Articolul 49 TFUE – Prelevare în sarcina instituțiilor de credit în scopul finanțării securității sociale – Posibilitatea deducerilor din baza de impozitare pentru entitățile care au personalitate juridică – Justificare – Repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre”

1. În prezenta cauză, Curtea este sesizată de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ), Portugalia] cu o cerere de decizie preliminară privind interpretarea articolului 49 TFUE și a Directivei 2014/59/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 mai 2014 de instituire a unui cadru pentru redresarea și rezoluția instituțiilor de credit și a firmelor de investiții și de modificare a Directivei 82/891/CEE a Consiliului și a Directivelor 2001/24/CE, 2002/47/CE, 2004/25/CE, 2005/56/CE, 2007/36/CE, 2011/35/UE, 2012/30/UE și 2013/36/UE ale Parlamentului European și ale Consiliului, precum și a Regulamentelor (UE) nr. 1093/2010 și (UE) nr. 648/2012 ale Parlamentului European și ale Consiliului².

2. La cererea Curții, prezentele concluzii privesc numai a doua întrebare preliminară. Această întrebare oferă Curții oportunitatea de a oferi clarificări suplimentare cu privire la întinderea libertății de stabilire, consacrată la articolul 49 TFUE, în domeniul fiscalității directe și cu privire la sfera de aplicare a motivelor imperative de interes general care pot justifica o restricție privind libertatea menționată, precum cel referitor la necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

¹ Limba originală: franceza.

² JO 2014, L 173, p. 190.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3. Este relevant în cadrul prezentei cauze articolul 49 TFUE.

Dreptul portughez

4. Articolul 18 și anexa VI la Lei nr. 27-A/2020 da Assembleia da República, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020 (Legea nr. 27-A/2020 a Parlamentului Republicii Portugheze de aprobare a bugetului suplimentar pentru anul 2020) din 24 iulie 2020 au instituit Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (taxa suplimentară de solidaritate aplicată sectorului bancar, denumită în continuare „ASSB”).

5. În temeiul articolului 1 alineatul 2 și al articolului 9 din anexa VI la legea menționată, această taxă a fost instituită în vederea consolidării mecanismelor de finanțare a sistemului de securitate socială, prin afectarea integrală a veniturilor sale către Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (Fondul de stabilizare financiară a securității sociale). Potrivit acestor dispoziții, instituirea ASSB urmărește să compenseze scutirea de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) de care beneficiază sectorul bancar pentru majoritatea serviciilor și operațiunilor financiare, astfel încât să apropie sarcina fiscală suportată de acest sector de cea a celorlalte sectoare economice.

6. Potrivit articolului 2 alineatul 1 din această anexă, sunt persoane impozabile supuse ASSB: a) instituțiile de credit rezidente în Portugalia, b) filialele din Portugalia ale instituțiilor de credit rezidente în alte state, precum și c) sucursalele din Portugalia ale instituțiilor de credit rezidente în alte state.

7. Domeniul de aplicare material al ASSB este definit la articolul 3 din anexa menționată, potrivit căruia:

„Sunt supuse ASSB:

- a) pasivul determinat și aprobat de persoanele impozabile după deducerea, dacă este cazul, a elementelor de pasiv care fac parte din fondurile proprii, a depozitelor acoperite de garanția Fondului de garantare a depozitelor, de Fondul de garantare a creditului agricol mutual sau de o schemă de garantare a depozitelor recunoscută în mod oficial în conformitate cu articolul 4 din Directiva 2014/49/UE [a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 privind schemele de garantare a depozitelor (JO 2014, L 173, p. 149)] sau care este considerată echivalentă în condițiile stabilite la articolul 156 alineatul 1 litera b) din Regimul general al instituțiilor de credit și al societăților financiare, în limitele prevăzute de legislațiile aplicabile, și a depozitelor plasate la Banca Centrală constituite de băncile de credit agricol care fac parte din sistemul integrat de credit agricol mutual, în conformitate cu articolul 72 din Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola (Regimul juridic al creditului agricol mutual și al cooperativelor de credit agricol), aprobat ca anexă la Decreto-lei n° 24/91 (Decretul-lege nr. 24/91) din 11 ianuarie 1991;
- b) valoarea noțională a instrumentelor financiare derivate extrabilanțiere determinată de persoanele impozabile.”

8. Articolul 4 din aceeași anexă, referitor la cuantificarea bazei de impozitare a ASSB, prevede:

„1. În sensul literei a) a articolului anterior, pasiv înseamnă toate elementele care figurează în bilanț și care, indiferent de forma și de modalitatea lor, reprezintă o datorie față de terți, cu excepția următoarelor:

- a) elementele care, în conformitate cu normele contabile aplicabile, sunt considerate fonduri proprii;
- b) pasivele legate de recunoașterea obligațiilor care decurg din planurile de beneficii determinate;
- c) depozitele acoperite de Fondul de garantare a depozitelor și de Fondul de garantare a creditului agricol mutual, numai în limitele în care sunt acoperite de aceste fonduri;
- d) pasivele care rezultă din reevaluarea instrumentelor financiare derivate;
- e) veniturile reportate, fără a le lua în considerare pe cele aferente operațiunilor pasive și
- f) pasivele aferente activelor care nu au fost derecunoscute în operațiunile de securitizare.

2. În sensul literei a) a articolului anterior, se aplică următoarele reguli:

- a) valoarea fondurilor proprii, inclusiv a fondurilor proprii de nivel 1 și a celor de nivel 2, include elementele pozitive care sunt luate în considerare pentru calculul lor în conformitate cu partea a doua din Regulamentul (UE) nr. 575/2013 [al Parlamentului European și al Consiliului din 26 iunie 2013 privind cerințele prudențiale pentru instituțiile de credit și societățile de investiții și de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 (JO 2013, L 176, p. 1)], ținând seama de dispozițiile tranzitorii prevăzute în partea a zecea din regulamentul respectiv, care corespund totodată noțiunii de pasiv, astfel cum este definită la alineatul anterior;
- b) depozitele acoperite de garanția Fondului de garantare a depozitelor, de Fondul de garantare a creditului agricol mutual sau de o schemă de garantare a depozitelor recunoscută în mod oficial în conformitate cu articolul 4 din [Directiva 2014/49] sau care este considerată echivalentă în condițiile stabilite la articolul 156 alineatul 1 litera b) din Regimul general al instituțiilor de credit și al societăților financiare, în limitele prevăzute de legislațiile aplicabile, se vor lua în considerare numai în quantumul acoperit efectiv de fondurile respective.”

Situația de fapt aflată la originea litigiului, procedura principală, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

9. Reclamanta din litigiul principal este o sucursală portugheză a unei instituții de credit al cărei sediu social se află în Franța. În această calitate, ea este supusă ASSB, și anume unei taxe asupra sectorului bancar instituite de Republica Portugheză pentru a susține financiar securitatea socială și pentru a restabili echilibrul dintre sarcina fiscală suportată de acest sector, care beneficiază de o scutire de TVA pentru majoritatea serviciilor și operațiunilor financiare, și cea suportată de toate celelalte sectoare ale economiei portugheze.

10. La 11 decembrie 2020, reclamanta a efectuat taxarea inversă a ASSB pentru primul semestru al anului 2020. În acest temei, ea a plătit o sumă de 364 229,67 euro. La 5 ianuarie 2021, reclamanta a formulat un recurs grațios la administrația fiscală pentru a solicita rambursarea sumei respective. Prin decizia din 21 mai 2021, administrația fiscală a respins această cerere.

11. La 23 august 2021, reclamanta a sesizat instanța de trimitere pentru a contesta această decizie de respingere. În susținerea acțiunii formulate, ea a arătat printre altele că ASSB ar fi contrară dreptului Uniunii.

12. În special, potrivit reclamantei, instituirea ASSB ar fi contrară Directivei 2014/59 și pretensei armonizării fiscale care rezultă din această directivă în ceea ce privește contribuțiile instituțiilor de credit în materie de rezoluție. Astfel, ea ar fi deja impozitată în statul membru în care se află sediul său social, și anume în Franța, în temeiul directivei menționate, astfel încât Republica Portugheză nu îi poate aplica o taxă similară având aceeași bază de impozitare.

13. În plus, reclamanta consideră că ASSB ar aduce atingere articolului 49 TFUE, afectând în mod discriminatoriu sucursalele instituțiilor de credit străine. Întrucât nu au personalitate juridică, aceste sucursale s-ar afla în imposibilitatea de a deduce anumite elemente ale fondurilor proprii din baza lor de impozitare cu titlu de ASSB.

14. În acest context, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) [Directiva 2014/59] se opune impozitării, într-un stat membru, a sucursalelor instituțiilor financiare rezidente în alt stat membru al Uniunii Europene în temeiul unei legislații precum regimul național portughez [al ASSB], care grevează pasivul ajustat și valoarea noțională a instrumentelor financiare derivate extrabilanțiere, iar veniturile provenite din aceasta nu sunt afectate mecanismelor naționale de finanțare a măsurilor de rezoluție și de finanțare a Fondului unic de rezoluție?
- 2) Libertatea de stabilire consacrată la articolul 49 TFUE se opune unei reglementări naționale precum cea cuprinsă în regimul național portughez al [ASSB], care permite deducerea din pasivul determinat și aprobat a anumitor elemente de pasiv care sunt luate în considerare la calculul fondurilor proprii de nivel 1 și al celor de nivel 2, în conformitate cu dispozițiile părții a doua din [Regulamentul (UE) nr. 575/2013], ținând seama de dispozițiile tranzitorii prevăzute în partea a zecea din regulamentul respectiv, care pot fi emise numai de entități cu personalitate juridică, cu alte cuvinte care nu pot fi emise de sucursale ale unor instituții de credit nerezidente?”

15. Cofidis, guvernul portughez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

16. Pledoariile acelorași părți au fost ascultate în ședința care a avut loc la 20 aprilie 2023.

Analiză

17. Astfel cum s-a menționat în introducere, prezentele concluzii vor privi numai a doua întrebare preliminară.

Cu privire la a doua întrebare

18. Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească în esență dacă libertatea de stabilire consacrată la articolul 49 TFUE trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale care permite numai instituțiilor de credit rezidente și filialelor instituțiilor de credit nerezidente, care au personalitate juridică și, prin urmare, cu excluderea sucursalelor instituțiilor de credit nerezidente, care nu au personalitate juridică, să deducă fondurile proprii, precum și instrumentele de datorie asimilabile din baza de impozitare a unui impozit aplicat pasivului acestor entități.

Cu privire la admisibilitate

19. Guvernul portughez a invocat, în observațiile sale scrise, inadmisibilitatea prezentei întrebări în măsura în care se întemeiază pe o afirmație a reclamantei cu privire la imposibilitatea sucursalelor instituțiilor de credit nerezidente de a deduce fonduri proprii din baza lor de impozitare a ASSB. Această afirmație, care privește dreptul portughez, ar fi contestată de administrația fiscală în cadrul litigiului principal și nu ar fi fost încă verificată de instanța de trimitere, astfel încât întrebarea adresată ar fi, în acest stadiu, pur ipotetică și abstractă.

20. Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, numai instanța națională are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei pendinte în fața sa, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, aceste întrebări sunt considerate pertinente, iar Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe. O astfel de prezumție de relevanță nu poate fi răsturnată decât dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate.

21. În această privință, este cert că necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să îi fie utilă instanței naționale impune definirea de către aceasta, pe propria răspundere, a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate, a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice³.

22. Or, din cuprinsul punctului 9 din cererea de decizie preliminară reiese că instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea cu libertatea de stabilire a reglementării portugheze în cauză pentru motivul că, în temeiul acestei reglementări, sucursalele instituțiilor de credit nerezidente nu sunt în măsură să deducă elementele care fac parte din fondurile proprii, acestea din urmă putând fi emise doar de entități cu personalitate juridică. În consecință, contrar celor susținute de guvernul portughez, instanța de trimitere a confirmat deja afirmația reclamantei cu privire la interpretarea dreptului portughez.

23. Având în vedere acest aspect, trebuie să se considere că Curtea dispune de elementele de drept necesare pentru a răspunde în mod util la prezenta întrebare. Aceasta din urmă nu are, așadar, o natură ipotetică sau abstractă, astfel încât prezumția de relevanță nu poate fi repusă în discuție. În concluzie, propunem Curții să declare admisibilă a doua întrebare.

³ Hotărârea din 5 martie 2019, Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, punctele 47-50).

Cu privire la fond

– Cu privire la existența unei discriminări

24. Libertatea de stabilire garantată la articolele 49 și 54 TFUE cuprinde, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții⁴.

25. Măsurile interzise de articolul 49 TFUE sunt, potrivit jurisprudenței Curții, toate cele care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire⁵.

26. Cu alte cuvinte, sunt interzise prin această dispoziție nu numai discriminările evidente întemeiate pe locul în care se află sediul societăților, ci și orice forme disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc în fapt la același rezultat⁶. În special, Curtea a statuat că o prelevare obligatorie care prevede un criteriu de diferențiere aparent obiectiv, dar care defavorizează, în majoritatea cazurilor, ținând seama de caracteristicile sale, societățile care au sediul în alt stat membru și care se află într-o situație comparabilă cu cea a societăților care au sediul în statul membru de impunere constituie o discriminare indirectă întemeiată pe locul în care se află sediul societăților interzisă de articolele 49 și 54 TFUE⁷.

27. În speță, este cert că reglementarea portugheză în cauză se aplică fără distincție instituțiilor de credit rezidente, filialelor portugheze ale instituțiilor de credit nerezidente și sucursalelor portugheze ale acestora din urmă. În ceea ce privește normele de stabilire a bazei de impozitare, ASSB se aplică pasivului acestor entități, și anume „tuturor elementelor care figurează în bilanț și care, indiferent de forma și de modalitatea lor, reprezintă o datorie față de terți”, cu excepția, dacă este cazul, a elementelor pasivului care fac parte din fondurile proprii.

28. Reclamanta apreciază că deducerea fondurilor proprii din baza de impozitare a ASSB nu ar fi accesibilă entităților care nu au personalitate juridică, precum sucursalele instituțiilor de credit nerezidente, aceste entități fiind lipsite în mod legal de capitaluri proprii. În consecință, ca urmare a reglementării în cauză, instituțiile de credit nerezidente care au decis să se stabilească în Portugalia prin intermediul unei sucursale s-ar afla într-o situație mai puțin avantajoasă în raport cu instituțiile de credit rezidente și cu filialele instituțiilor de credit nerezidente.

29. În observațiile sale scrise, Comisia a considerat că o eventuală discriminare indirectă ar putea astfel să nu decurgă din însăși reglementarea portugheză, ci din statutul juridic al sucursalelor, care se află în imposibilitatea legală de a avea capitaluri proprii ca urmare a lipsei personalității juridice. Totuși, potrivit Comisiei, o astfel de diferență de tratament între filiale și sucursale ține de suveranitatea fiscală a statelor membre. În susținerea acestei concluzii, ea citează Hotărârea din 10 iunie 2015, X AB (C-686/13, denumită în continuare „Hotărârea X AB”, EU:C:2015:375).

30. În opinia noastră, acest argument nu este convingător, din două motive.

⁴ Hotărârea din 16 februarie 2023, Gallaher (C-707/20, EU:C:2023:101, punctul 70 și jurisprudența citată).

⁵ Hotărârea din 11 mai 2023, Manitou BF și Bricolage Investissement France (C-407/22 și C-408/22, EU:C:2023:392, punctul 20 și jurisprudența citată).

⁶ Hotărârea din 6 octombrie 2022, Contship Italia (C-433/21 și C-434/21, EU:C:2022:760, punctul 35 și jurisprudența citată).

⁷ Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 43).

31. În primul rând, nu este în concordanță cu jurisprudența relevantă. Trebuie amintit în această privință că Curtea a statuat în mod repetat, începând cu Hotărârea Comisia/Franța⁸, că, în măsura în care articolul 49 primul paragraf a doua teză TFUE lasă în mod expres operatorilor economici posibilitatea de a alege liber forma juridică adecvată pentru desfășurarea activităților lor în alt stat membru, această alegere liberă nu trebuie să fie limitată prin dispoziții fiscale discriminatorii⁹.

32. În Hotărârea CLT-UFA, Curtea a precizat în continuare că libertatea de a alege forma juridică adecvată are ca obiect în special să permită oricărei societăți cu sediul într-un stat membru să deschidă o sucursală într-un alt stat membru pentru a-și desfășura acolo activitățile *în aceleași condiții ca cele aplicabile filialelor*¹⁰.

33. Reiese, astfel, din jurisprudență că această libertate se opune unei diferențe de tratament fiscal rezultate din desfășurarea activității unei societăți nerezidente în statul membru gazdă după cum aceasta operează prin intermediul unei filiale sau al unei sucursale, această diferență de tratament implicând o discriminare pe motiv de naționalitate¹¹.

34. Logica care stă la baza unei astfel de interpretări constă în faptul că sucursalele, care sunt lipsite de personalitate juridică, constituie o simplă emanație în străinătate a societății-mamă, în timp ce filialele societăților nerezidente constituie, în statul lor de stabilire, subiecte de drept autonome în scopuri fiscale și, așadar, societăți rezidente în acest stat. În consecință, o legislație națională care acordă un tratament mai favorabil filialelor decât sucursalelor echivalează, în definitiv, cu a trata societăți rezidente mai favorabil decât societățile nerezidente.

35. Această echivalență este exprimată mai explicit de Curte la punctul 44 din Hotărârea Saint-Gobain ZN¹², potrivit căruia: „[d]iferența de tratament la care sunt supuse sucursalele societăților nerezidente în raport cu societățile rezidente, precum și restricția adusă libertății de alegere a formei sediului secundar trebuie analizată ca fiind *una și aceeași încălcare* a articolelor [49 și 54 TFUE]”¹³ și, mai recent, la punctul 36 din Hotărârea din 17 mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379), potrivit căruia „aplicarea unei legislații fiscale naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, unei filiale rezidente a unei societăți nerezidente, pe de o parte, și unui sediu permanent rezident al unei astfel de societăți^[14], pe de altă parte, privește tratamentul fiscal al unei societăți rezidente și, respectiv, al unei societăți nerezidente”.

36. În al doilea rând, considerăm că constatarea efectuată de Curte la punctul 33 din Hotărârea X AB nu poate fi transpusă în speță, contrar celor sugerate de Comisie. Este necesar să analizăm pe scurt această hotărâre.

⁸ Hotărârea din 28 ianuarie 1986 (270/83, EU:C:1986:37).

⁹ Punctul 22 din această hotărâre.

¹⁰ Hotărârea din 23 februarie 2006 (C-253/03, EU:C:2006:129, punctul 15). A se vedea de asemenea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 14).

¹¹ A se vedea în această privință Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza X (C-68/15, EU:C:2016:886, punctele 24 și 25). Pentru o perspectivă critică în ceea ce privește comparabilitatea dintre filiale și sucursale, a se vedea în special Wattel, Peter J., „Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality”, *EC Tax Review*, nr. 4, 2003, p. 196.

¹² Hotărârea din 21 septembrie 1999 (C-307/97, EU:C:1999:438).

¹³ Sublinierea noastră.

¹⁴ Trebuie să se observe că termenul de sediu permanent „rezident” este utilizat, la punctul menționat din hotărâre, ca sinonim pentru „activ în acest stat membru”.

37. Legislația suedeză în cauză excludea din baza de impozitare a impozitului pe profit câștigurile de capital realizate din cesiunea unor părți sociale ale anumitor tipuri de societăți și, în mod corelativ, nu prevedea nicio deducere a pierderilor de capital suferite cu privire la astfel de operațiuni, inclusiv atunci când pierderile respective rezultau din diferența de curs valutar. În sensul acestei legislații, nu prezenta importanță faptul că societățile ale căror părți sociale făceau obiectul unei cesiuni erau stabilite în Suedia sau în alt stat membru.

38. Sesizată cu problema dacă investițiile în părți sociale realizate într-un alt stat membru decât Regatul Suediei erau tratate, având în vedere lipsa deductibilității pierderilor din diferența de curs valutar care rezultă din legislația suedeză, mai puțin favorabil decât investițiile similare efectuate în Suedia, Curtea a aplicat, la punctul 33, principiul potrivit căruia libertatea de stabilire nu poate fi înțeleasă în sensul că un stat membru este obligat să își adapteze normele fiscale în funcție de cele ale unui alt stat membru pentru a garanta, în toate situațiile, o impozitare care elimină orice disparitate rezultată din reglementările fiscale naționale, dat fiind că deciziile luate de o societate în ceea ce privește înființarea de structuri comerciale în străinătate pot, după caz, să fie mai mult sau mai puțin avantajoase sau dezavantajoase pentru o astfel de societate¹⁵.

39. Prezenta cauză se diferențiază, în opinia noastră, de aceasta în măsura în care discriminarea indirectă nu ar fi produsul efectului combinat al impozitării în vigoare în statul în care este stabilit sediul societății de care depinde sucursala și al impozitării datorate în statul în care este situată sucursala respectivă, ci numai al acestei din urmă impozitări.

40. Având în vedere ceea ce precedă, considerăm că imposibilitatea entităților lipsite de personalitate juridică de a contabiliza capitaluri proprii în bilanț și, în acest temei, de a le putea deduce din baza lor de impozitare a ASSB conduce la situația în care sucursalele instituțiilor de credit nerezidente sunt dezavantajate în raport cu instituțiile de credit rezidente și cu filialele instituțiilor de credit nerezidente.

41. Trebuie totuși să se observe că guvernul portughez a contestat cu fermitate, atât în observațiile sale scrise, cât și în ședință, exactitatea afirmației potrivit căreia sucursalele instituțiilor de credit nerezidente nu ar putea să își contabilizeze capitalul de dotare ca capital propriu. Mai precis, acest guvern a arătat că, în conformitate cu legislația portugheză, o astfel de sucursală este liberă să clasifice în contabilitatea sa fondurile care îi sunt alocate ca pasive sau capitaluri proprii, în funcție de eventualitatea unei remunerări sau de caracterul permanent al acestor fonduri.

42. În această privință, ne limităm să amintim că, atunci când este sesizată de o instanță națională cu o întrebare preliminară, Curtea trebuie să se limiteze la a lua în considerare interpretarea dreptului național astfel cum a fost prezentată de instanța menționată¹⁶. După cum s-a explicat anterior în prezentele concluzii, din cererea de decizie preliminară reiese că instanța de trimitere a adoptat o interpretare a dreptului portughez care corespunde celei care a fost furnizată de reclamantă.

¹⁵ În plus, Curtea a arătat că această concluzie nu intră în contradicție cu cea rezultată din Hotărârea din 28 februarie 2008, Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129), în care aceasta a considerat, în esență, că o legislație germană constituie un obstacol în calea libertății de stabilire în măsura în care exclude deductibilitatea pierderilor din diferența de curs valutar suferite de o societate cu sediul social pe teritoriul german la momentul repatrierii capitalului de dotare pe care această societate l-a alocat unui sediu permanent care îi aparține și care este situat într-un alt stat membru. Potrivit Curții, contextul juridic al cauzei Deutsche Shell era astfel diferit, din moment ce, spre deosebire de legislația suedeză, legislația care face obiectul acestei cauze prevedea, ca regulă generală, impozitarea câștigurilor din diferența de curs valutar și, în mod corelativ, deductibilitatea pierderilor din diferența de curs valutar. A se vedea în special punctul 38 din Hotărârea X AB.

¹⁶ Hotărârea din 27 octombrie 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual (C-411/21, EU:C:2022:836, punctul 16 și jurisprudența citată).

43. Pe de altă parte, potrivit reclamantei, sucursalele instituțiilor de credit nerezidente ar face obiectul unui tratament discriminatoriu în raport cu entitățile rezidente în măsura în care există o gamă largă de elemente asimilabile fondurilor proprii care pot fi emise numai de entități cu personalitate juridică. Ar fi vorba, printre altele, despre obligațiuni convertibile, despre obligațiuni participative, despre acțiuni preferențiale rambursabile și despre obligațiuni convertibile contingente (*contingent convertible bonds*). Această interpretare nu a fost contestată de guvernul portughez nici în observațiile sale scrise, nici în ședință.

44. Nu există nicio îndoială, în opinia noastră, că deducerea valorii acestor instrumente de datorie asimilabile fondurilor proprii din baza de impozitare a ASSB implică, asemenea deducerii fondurilor proprii, că sucursalele instituțiilor de credit nerezidente sunt tratate într-un mod mai puțin favorabil decât instituțiile de credit rezidente și filialele instituțiilor de credit nerezidente.

45. Rezultă că legislația care instituie ASSB dă naștere unei discriminări indirecte în detrimentul instituțiilor de credit nerezidente care doresc să se stabilească în Portugalia prin intermediul unei sucursale, astfel încât aceasta intră sub incidența măsurilor interzise de articolul 49 TFUE¹⁷.

46. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, un obstacol în calea libertății de stabilire nu poate fi admis decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificat de motive imperative de interes general¹⁸. Prin urmare, este necesar să se verifice dacă legislația în discuție în litigiul principal, care, așa cum s-a recunoscut, este de natură să împiedice libertatea de stabilire, se încadrează în una dintre aceste două ipoteze.

– *Cu privire la comparabilitatea obiectivă a situațiilor*

47. În ceea ce privește comparabilitatea obiectivă a situațiilor, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că analizarea caracterului comparabil sau necomparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de legislația națională fiscală în cauză¹⁹.

48. În această privință, observăm că ASSB a fost introdusă în scopul consolidării mecanismelor de finanțare a sistemului de securitate socială prin afectarea către Fondul de stabilizare financiară a securității sociale a veniturilor provenite din colectarea acestei taxe. În special, din decizia de trimitere reiese că introducerea ASSB și aplicarea sa exclusiv în cadrul sectorului bancar constituie o formă de compensare a scutirii de TVA aplicabile majorității serviciilor și operațiunilor financiare și care urmărește să apropie sarcina fiscală suportată de sectorul financiar de cea care grevează celelalte sectoare.

49. Având în vedere obiectivul urmărit de această legislație fiscală, nu există nicio îndoială că situația unei instituții de credit nerezidente care își desfășoară activitatea în Portugalia prin intermediul unei sucursale este comparabilă cu cea a unei instituții de credit rezidente sau a unei

¹⁷ Situația ar putea fi diferită dacă, în urma unei aprecieri globale a diferitelor componente ale bazei de impozitare a ASSB, instanța de trimitere ar concluziona că modul de stabilire a acestei baze de impozitare conduce, în fapt, la situația în care o instituție de credit care dorește să se instaleze în Portugalia prin intermediul unei sucursale nu este tratată într-un mod mai puțin avantajos decât entitățile rezidente. A se vedea în această privință Hotărârea din 17 mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, punctul 44). Observăm însă că niciun element din dosar nu pare să indice că aceasta este situația.

¹⁸ Hotărârea din 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding (C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctul 91 și jurisprudența citată).

¹⁹ Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 48 și jurisprudența citată).

filiale a unei instituții de credit nerezidente. Prin urmare, între aceste entități nu există nicio diferență de situație obiectivă care ar putea justifica o diferență de tratament din perspectiva normelor de stabilire a bazei de impozitare a ASSB²⁰.

– *Cu privire la existența unei justificări*

50. În ceea ce privește motivele imperative de interes general care pot justifica obstacolul astfel stabilit în calea libertății de stabilire, trebuie amintit de la bun început că Curtea a recunoscut ca atare necesitatea de a proteja coerența sistemului fiscal, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale, necesitatea de a preveni fraudă fiscală și cea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

51. Necesitatea de a proteja coerența sistemului fiscal implică stabilirea existenței unei legături directe între avantajul fiscal acordat prin reglementarea în cauză și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată²¹. În speță, nu există niciun element care să indice că deducerea elementelor care fac parte din fondurile proprii din baza de impozitare a ASSB posibilă pentru instituțiile de credit rezidente și filialele instituțiilor de credit nerezidente este compensată de o prelevare fiscală impusă acestora din urmă.

52. Necesitatea de a menține eficacitatea controalelor fiscale înseamnă în esență că statele membre sunt autorizate să aplice măsuri care permit verificarea, în mod clar și precis, a cuantumului impozabil²². Or, ni se pare evident că legislația portugheză în cauză, care prevede o metodă de calcul al bazei de impozitare care conduce în mod necesar la un rezultat mai ridicat pentru sucursalele instituțiilor de credit nerezidente, nu are nicio legătură cu un astfel de obiectiv.

53. Nici necesitatea de a preveni abuzurile și fraudă fiscală nu poate fi invocată în speță, dat fiind că legislația portugheză care instituie ASSB nu urmărește în mod specific, astfel cum impune jurisprudența, să se opună unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror scop este de a beneficia în mod nejustificat de un avantaj fiscal²³.

54. Rămâne să se examineze necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

55. În această privință, Comisia a arătat în ședință că discriminarea indirectă suferită de sucursale pentru motivul că nu pot emite instrumente de datorie asimilabile fondurilor proprii ar putea fi justificată de cerința de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare a statelor membre.

56. Comisia a amintit în această privință că, potrivit reglementării portugheze în cauză, filialele instituțiilor de credit nerezidente pot deduce din baza de impozitare a ASSB numai valoarea instrumentelor de datorie asimilabile fondurilor proprii emise de ele însele, iar nu pe cea a

²⁰ A se vedea Hotărârea din 25 februarie 2021, Novo Banco (C-712/19, EU:C:2021:137, punctul 26).

²¹ Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 45 și jurisprudența citată).

²² Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, punctul 33 și jurisprudența citată).

²³ Hotărârea din 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding (C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctul 60 și jurisprudența citată).

instrumentelor emise de societățile-mamă ale acestora. De asemenea, sucursalele nu pot deduce valoarea instrumentelor emise de societățile-mamă ale acestora în cazul în care aceste instrumente nu au legătură cu activitatea sucursalelor respective.

57. Obiectivul aflat la baza acestei alegeri legislative este, potrivit Comisiei, de a evita ca instituțiile de credit nerezidente care își desfășoară activitatea în Portugalia prin intermediul unei sucursale să dispună de libertatea de a alege perimetrul bazei lor de impozitare a ASSB prin asocierea, în mod artificial, a instrumentelor de datorie asimilabile fondurilor proprii cu activitatea desfășurată de această sucursală în Portugalia.

58. Răspunsul pe care dorim să îl propunem la acest argument al Comisiei impune formularea câtorva observații introductive cu privire la menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

59. Reținută pentru prima dată în Hotărârea Marks & Spencer²⁴, în legătură cu necesitatea de a evita dubla utilizare a pierderii și riscul de evaziune fiscală, menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre a fost recunoscută ulterior de Curte ca făcând obiectul unei justificări autonome.

60. În acest scop, Curtea a ținut seama de împrejurarea că prelevarea impozitelor directe se situează în centrul competenței fiscale a statelor membre. În lipsa unei armonizări în cadrul Uniunii, revine, astfel, statelor membre sarcina de a defini criteriile de repartizare între ele a competențelor lor de impozitare prin încheierea de convenții pentru evitarea dublei impuneri sau prin măsuri unilaterale²⁵.

61. Această justificare constituie astfel expresia principiului, recunoscut pe scară largă la nivel internațional, al teritorialității competenței fiscale a statului. Mai precis, necesitatea de a proteja o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre este admisă de Curte atunci când, printre altele, regimul în cauză urmărește prevenirea comportamentelor care pot să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său²⁶. Cu titlu ilustrativ, societăților nu li se poate acorda libertatea deplină să își transfere profiturile dintr-un stat membru în altul sau să opteze pentru luarea în considerare a pierderilor lor în statul membru în care sunt stabilite sau în altul, pentru motivul că asemenea practici ar avea ca efect să majoreze, în funcție de alegerea societății în cauză, baza de impozitare într-un stat membru și să o diminueze în altul, până la valoarea profitului sau a pierderilor transferate²⁷.

62. Comisia consideră în esență că legislația în cauză urmărește să protejeze competența fiscală a statului portughez în ceea ce privește activitățile efectuate pe teritoriul său, în măsura în care această legislație are ca efect să împiedice instituțiile de credit nerezidente care își desfășoară activitatea în Portugalia prin intermediul unei sucursale să includă în bilanțul acestei sucursale instrumente de datorie asimilabile fondurilor proprii care nu intră în sfera activității realizate de aceasta în Portugalia, reducând astfel cuantumul bazei de impozitare a ASSB a sucursalei menționate.

²⁴ Hotărârea din 13 decembrie 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

²⁵ Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, denumită în continuare „Hotărârea Oy AA”, EU:C:2007:439, punctul 52).

²⁶ Hotărârea din 13 octombrie 2022, Finanzamt Bremen (C-431/21, EU:C:2022:792, punctul 39 și jurisprudența citată).

²⁷ A se vedea în acest sens Hotărârea Oy AA, punctul 56, și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punctul 34).

63. În opinia noastră, justificarea referitoare la necesitatea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre nu poate fi invocată în mod valabil în modul preconizat de Comisie.

64. Astfel, trebuie remarcat că un stat membru care intenționează să invoce faptul că legislația sa națională urmărește să prevină orice atingere adusă teritorialității competenței sale fiscale trebuie să îndeplinească, potrivit unei jurisprudențe consacrate, o cerință de *coerență*.

65. Mai precis, din această jurisprudență rezultă că, din moment ce un stat membru a ales să acorde un avantaj fiscal societăților stabilite pe teritoriul său și a renunțat astfel la exercitarea competenței sale fiscale în privința acestor societăți, statul respectiv nu poate invoca necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare a statelor membre pentru a justifica impozitarea societăților stabilite în alt stat membru²⁸.

66. În speță, statul portughez a renunțat la exercitarea competenței sale fiscale atunci când a conferit instituțiilor de credit rezidente și filialelor instituțiilor de credit nerezidente, despre care amintim că reprezintă subiecte de drept autonome în scopuri fiscale și, prin urmare, societăți rezidente în statul respectiv, un avantaj fiscal constând în posibilitatea de a deduce valoarea instrumentelor de datorie asimilabile fondurilor proprii din baza lor de impozitare a ASSB.

67. Ținând seama de aceasta, statul menționat nu poate invoca în mod valabil teritorialitatea competenței sale fiscale pentru a justifica tratamentul dezavantajos al sucursalelor instituțiilor de credit nerezidente, care, pentru motivele expuse anterior, nu au posibilitatea de a deduce valoarea instrumentelor menționate din baza lor de impozitare a impozitului în cauză.

Concluzie

68. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare preliminară adresată de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de arbitraj administrativ), Portugalia] după cum urmează:

Libertatea de stabilire consacrată la articolul 49 TFUE trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale care permite numai instituțiilor de credit rezidente și filialelor instituțiilor de credit nerezidente, care au personalitate juridică și, prin urmare, cu excluderea sucursalelor instituțiilor de credit nerezidente, care nu au personalitate juridică, să deducă fondurile proprii, precum și instrumente de datorie asimilabile din baza de impozitare a unui impozit aplicat pasivului acestor entități.

²⁸ A se vedea în special Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punctele 58 și 59), și Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 67).