



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

16 noiembrie 2023*

„Trimitere preliminară – Articolul 49 TFUE – Libertatea de stabilire – Articolele 63 și 65 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Impozitul pe veniturile persoanelor fizice – Avantaj fiscal în materia impozitării câștigurilor din cesiunile de părți sociale ale unor întreprinderi mici – Excluderea întreprinderilor cu sediul în alte state membre – Noțiunea de «practică abuzivă»”

În cauza C-472/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia], prin decizia din 9 iulie 2022, primită de Curte la 14 iulie 2022, în procedura

NO

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, domnii P. G. Xuereb și A. Kumin, judecători,

avocat general: A. M. Collins,

grefier: A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru NO, de C. Avelino, J. Pedroso de Melo și R. Sarabando Pereira, advogados;
- pentru guvernul portughez, de A. de Almeida Morgado, P. Barros da Costa și A. Rodrigues, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: portugheza.

- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de M. Cherubini și P. Gentili, avvocati dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de P. Caro de Sousa 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 decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 și 63 TFUE, precum și a principiului general de drept al Uniunii privind interzicerea practicilor abuzive.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între NO, resortisant francez cu reședința în Portugalia, pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală, Portugalia) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a unui act de stabilire a impozitului pe venitul persoanelor fizice (denumit în continuare „IVS”), referitor la veniturile obținute de NO în 2019.

Cadrul juridic

Codul IVS

- 3 Articolul 10 din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, denumit în continuare „codul IVS”), intitulat „Câștiguri”, prevede:

„1. Constituie câștiguri beneficiile obținute care, fără a fi considerate venituri comerciale sau profesionale, din capitaluri sau din proprietăți imobiliare, rezultă din:

[...]

b) cesiunea cu titlu oneros a părților sociale și a altor titluri de valoare;

[...]

4. Câștigul supus IVS este constituit:

a) din diferența dintre valoarea obținută și valoarea de achiziție, după deducerea părții care poate fi calificată ca venit din capitaluri, dacă este cazul, în situațiile prevăzute la literele a), b) și c) ale alineatului 1;

[...]”

4 Articolul 43 din acest cod, intitulat „Câștiguri”, prevede:

„1. Suma veniturilor calificate drept câștiguri corespunde soldului ce rezultă din diferența dintre câștigurile și pierderile înregistrate în același an determinate în conformitate cu articolele ce urmează.

[...]

3. Soldul prevăzut la alineatul 1, referitor la operațiunile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 litera b), privind microîntreprinderile și întreprinderile mici care nu sunt cotate pe piețele bursiere reglementate sau care nu sunt reglementate, dacă este pozitiv, este de asemenea luat în considerare la 50 % din valoarea sa.

4. În sensul alineatului precedent, prin microîntreprinderi și întreprinderi mici se înțeleg entitățile definite ca atare în anexa la Decreto-Lei n° 372/2007 [(Decretul-lege nr. 372/2007) din 6 noiembrie 2007 (*Diário da República*, seria 1, nr. 213 din 6 noiembrie 2007)].”

5 Articolul 44 alineatul 1 din codul menționat, intitulat „Valoarea obținută”, prevede:

„În scopul determinării câștigurilor supuse IRS, prin valoare obținută se înțelege:

[...]

f) în celelalte cazuri, valoarea contraprestației.”

6 Articolul 48 din același cod, intitulat „Valoarea achiziționării cu titlu oneros a părților sociale și a altor valori mobiliare”, prevede:

„În cazul articolului 10 alineatul 1 litera b), valoarea de achiziție, atunci când aceasta este efectuată cu titlu oneros, este următoarea:

[...]

b) pentru acțiuni, alte părți sociale, warranturi autonome, certificatele menționate la articolul 10 alineatul 1 litera g) sau alte valori mobiliare necotate pe o piață reglementată, costul stabilit prin documente sau, în absența acestora, valoarea nominală;

[...]”

Decretul-lege nr. 372/2007

7 Articolul 2 din anexa la Decretul-lege nr. 372/2007, intitulat „Efective și plafoane financiare care definesc categoriile de întreprinderi”, prevede:

„1. Categoria microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii (IMM-uri) este formată din întreprinderi care au mai puțin de 250 de angajați și a căror cifră de afaceri anuală nu depășește 50 de milioane de euro sau al căror bilanț anual total nu depășește 43 de milioane de euro.

2. În cadrul categoriei IMM-urilor, o întreprindere mică este definită ca fiind o întreprindere care are mai puțin de 50 de angajați și a cărei cifră de afaceri anuală sau al cărei bilanț anual total nu depășește 10 milioane de euro.

3. În cadrul categoriei IMM-urilor, o microîntreprindere este definită ca fiind o întreprindere care are mai puțin de 10 de angajați și a cărei cifră de afaceri anuală sau al cărei bilanț anual total nu depășește 2 milioane de euro.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 8 NO, resortisant francez a cărui reședință fiscală era stabilită în Portugalia în anul 2019, a vândut în același an societății de drept francez Prince Vert SAS 29 222 de părți sociale ale unei alte societăți de drept francez, Château de La Bourdaisière SARL (denumită în continuare „CLB”). Aceste părți sociale corespundeau unui procent de 47,5 % din capitalul social al CLB. NO, care dobândise părțile sociale menționate în cursul anilor 2011 și 2012 la prețul de 279 129 de euro, le-a cesionat la un preț de 850 000 de euro, pe care Prince Vert l-a achitat prin contractarea unui împrumut.
- 9 La data acestei cesiuni, NO deținea de asemenea 86 % din capitalul social al societății Prince Vert. Nici CLB, nici Prince Vert nu au distribuit dividende între anii 2013 și 2019. În timp ce, anterior cesiunii menționate, NO deținea, direct și indirect, 99,71 % din părțile sociale ale CLB, la finalul acesteia el deținea încă, direct și indirect, 93,06 % din aceste părți sociale. Cu alte cuvinte, prin operațiunea respectivă, el nu a cedat efectiv controlul decât în proporție de 6,65 % din capitalul social al CLB, al cărui administrator și acționar majoritar a rămas.
- 10 În anul 2019, CLB era o „întreprindere mică”, în sensul articolului 2 din anexa la Decretul-lege nr. 372/2007, întrucât avea un efectiv de 15 angajați și o cifră de afaceri anuală sau un bilanț anual total care nu depășea 10 milioane de euro. CLB avea sediul efectiv și reședința fiscală în Franța și nu desfășura o activitate economică pe teritoriul portughez.
- 11 În declarația IVS pe care a depus-o pentru anul 2019, NO a menționat cesiunea unor părți sociale ale CLB și câștigul rezultat din aceasta. Pe baza respectivei declarații, administrația fiscală i-a notificat un act de stabilire a IVS. Această administrație a calculat impozitul datorat de NO în temeiul cesiunii menționate, reținând totalitatea câștigului rezultat din cesiunea respectivă, fără aplicarea reducerii de 50 %, prevăzută la articolul 43 alineatul 3 din codul IVS pentru cesiunile de părți sociale ale microîntreprinderilor și ale întreprinderilor mici necotate pe piețe bursiere reglementate sau nereglementate.
- 12 La 17 iunie 2021, NO a sesizat Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia], instanța de trimitere, pentru a se constata nelegalitatea stabilirii IVS de către administrația fiscală, pentru motivul că aceasta a omis în mod eronat să aplice avantajul fiscal prevăzut la articolul 43 alineatul 3 din Codul IVS. Administrația fiscală susține, la rândul său, că dispoziția menționată are drept obiectiv susținerea întreprinderilor portugheze și stimularea activității economice în Portugalia. În consecință, cesiunile de părți sociale ale unor societăți cu sediul în afara teritoriului portughez ar trebui excluse din domeniul de aplicare al acesteia, din moment ce astfel de operațiuni nu ar contribui la activitatea economică portugheză.

- 13 Instanța de trimitere ridică problema compatibilității cu dreptul Uniunii a unei practici administrative care constă în a refuza contribuabililor care dețin participații la societăți străine avantajul fiscal prevăzut la articolul 43 alineatul 3 din Codul IVS. În special, instanța de trimitere arată că această practică ar putea determina o restricție nejustificată privind libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE, în măsura în care are ca efect descurajarea rezidenților portughezi să participe, în mod stabil și continuu, la viața economică a unui alt stat membru, precum și la libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE, întrucât ar putea descuraja rezidenții portughezi să își investească capitalurile într-un alt stat membru.
- 14 În plus, instanța de trimitere arată, din proprie inițiativă, că ar exista indicii serioase și obiective potrivit cărora cesiunea părților sociale ale CLB către Prince Vert ar putea fi o operațiune artificială, și anume o operațiune a cărei formă nu reflectă realitatea economică sau rezultatul produs efectiv, și ar fi putut fi realizată cu scopul esențial de a obține un avantaj fiscal. Potrivit acestei instanțe, nu ar fi vorba despre o veritabilă cesiune de părți sociale care a generat un câștig, ci despre o plată deghizată de dividende. Or, o astfel de plată a dividendelor ar fi trebuit să fie supusă, în temeiul dreptului național, unui impozit mai ridicat decât un câștig din cesiunea unor părți sociale. Instanța de trimitere ridică, așadar, problema dacă, într-o astfel de situație, un contribuabil se poate prevala de articolele 49 și 63 TFUE pentru a beneficia de un avantaj fiscal instituit de dreptul național.
- 15 În acest context Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD)] a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 49 TFUE (dreptul de stabilire) sau articolul 63 TFUE (libera circulație a capitalurilor) trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții legale sau unei practici fiscale a unui stat membru în temeiul căreia, în vederea aplicării impozitului pe venitul unei persoane fizice în acest stat membru, un avantaj fiscal constând în impozitarea a 50 % din profitul obținut din cesiunea de părți sociale se aplică cesiunilor de părți sociale ale unor societăți de drept național, iar nu cesiunilor de părți sociale ale unor societăți constituite într-un alt stat membru?
- 2) Articolul 49 TFUE (dreptul de stabilire) sau articolul 63 TFUE (libera circulație a capitalurilor) trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții legale sau unei practici fiscale a unui stat membru în temeiul căreia, în vederea aplicării impozitului pe venitul unei persoane fizice în acest stat membru, un avantaj fiscal constând în impozitarea a 50 % din profitul obținut din cesiunea de părți sociale se aplică cesiunilor de părți sociale ale unor societăți cu sediul central pe teritoriul național, iar nu cesiunilor de părți sociale ale unor societăți care au sediul central pe teritoriul unui alt stat membru?
- 3) Articolul 49 TFUE (dreptul de stabilire) sau articolul 63 TFUE (libera circulație a capitalurilor) trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții legale sau unei practici fiscale a unui stat membru în temeiul căreia, în vederea aplicării impozitului pe venitul unei persoane fizice în acest stat membru, un avantaj fiscal constând în impozitarea a 50 % din profitul obținut din cesiunea de părți sociale se aplică cesiunilor de părți sociale ale unor societăți cu reședința fiscală pe teritoriul național, iar nu cesiunilor de părți sociale ale unor societăți care au reședința fiscală pe teritoriul unui alt stat membru?

- 4) Articolul 49 TFUE (dreptul de stabilire) sau articolul 63 TFUE (libera circulație a capitalurilor) trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții legale sau unei practici fiscale a unui stat membru în temeiul căreia, în vederea aplicării impozitului pe venitul unei persoane fizice în acest stat membru, un avantaj fiscal constând în impozitarea a 50 % din profitul obținut din cesiunea de părți sociale se aplică cesiunilor de părți sociale ale unor societăți care își desfășoară activitatea pe teritoriul național, iar nu cesiunilor de părți sociale ale unor societăți care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui alt stat membru?
- 5) În împrejurări precum cele din speță, în care recunoașterea în favoarea contribuabilului a avantajului fiscal în discuție depinde de posibilitatea acestuia de a invoca și de a exercita dreptul de stabilire prevăzut la articolul 49 TFUE sau libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE, principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că se aplică unei cesiuni de părți sociale precum cea în discuție în litigiul principal, al cărei rezultat este în fond echivalent cu cel al plății unor dividende și a cărei formă juridică a fost aleasă de contribuabil pentru a obține în esență un avantaj fiscal rezultat din dreptul național și strict aplicabil câștigurilor mobiliare?
- 6) Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că se opune ca un contribuabil să invoce și să exercite dreptul de stabilire (în sensul articolului 49 TFUE) sau libera circulație a capitalurilor (în sensul articolului 63 TFUE) pentru a beneficia de un avantaj fiscal prevăzut de legislația națională pentru câștigurile rezultate din cesionarea unor părți sociale, atunci când, cu scopul principal de a beneficia de acest avantaj fiscal, contribuabilul respectiv a formalizat o tranzacție, precum o cesiune de acțiuni, al cărei rezultat este în esență echivalent cu cel al plății unor dividende?
- 7) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, un contribuabil poate invoca securitatea juridică sau încrederea legitimă pentru a se opune refuzului recunoașterii dreptului de stabilire sau a liberei circulații a capitalurilor în temeiul principiului interzicerii practicilor abuzive și, astfel, poate legitima practica abuzivă respectivă?
- 8) Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că aplicarea sa depinde de întrunirea condițiilor de aplicare a normei generale antiabuz din dreptul național?
- 9) Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că trebuie invocat de autoritățile naționale pentru a putea fi aplicat?
- 10) Principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că aplicarea sa depinde de respectarea de către autoritățile fiscale naționale a procedurii prevăzute pentru aplicarea normei generale antiabuz din dreptul național?
- 11) Întrucât competența instanței naționale este limitată la aprecierea legalității actelor fiscale și la anularea sau menținerea lor în ordinea juridică, fără a se substitui administrației fiscale, principiul interzicerii practicilor abuzive trebuie interpretat în sensul că tribunalul arbitral sesizat are competența de a redefini sau de a recalifica operațiunea abuzivă și de a aplica legislația națională pertinentă operațiunii care ar exista în locul acesteia?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima-a patra întrebare

- 16 Prin intermediul acestor întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și/sau 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici fiscale a unui stat membru în materia impozitului pe venitul persoanelor fizice, care prevede că un avantaj fiscal, constând într-o reducere la jumătate a impozitării câștigurilor generate de cesiunea unor părți sociale ale unor societăți, este rezervat numai cesiunilor unor părți sociale ale unor societăți cu sediul în acest stat membru, cu excluderea celor ale unor părți sociale ale unor societăți cu sediul în alte state membre.

Cu privire la libertatea de circulație aplicabilă

- 17 Întrucât întrebările preliminare fac referire deopotrivă la dispozițiile Tratatului FUE referitoare la libertatea de stabilire și la libera circulație a capitalurilor, trebuie să se determine libertatea aplicabilă în litigiul principal [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 34].
- 18 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a determina dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile fundamentale garantate de Tratatul FUE, trebuie luat în considerare obiectul legislației în cauză (Hotărârea din 16 decembrie 2021, UBS Real Estate, C-478/19 și C-479/19, EU:C:2021:1015, punctul 28, precum și jurisprudența citată).
- 19 În această privință, trebuie amintit că o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor unei societăți și determinarea activităților acesteia intră în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE referitor la libertatea de stabilire. În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 45 și jurisprudența citată].
- 20 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal, astfel cum a fost pusă în aplicare de administrația fiscală, urmărește să avantajeze din punct de vedere fiscal câștigurile generate de cesiunea unor părți sociale din microîntreprinderi și din întreprinderi mici necotate pe piețe bursiere reglementate sau nereglementate, în măsura în care acestea desfășoară o activitate economică în Portugalia. Astfel cum a observat Comisia Europeană, această reglementare se aplică tuturor cesiunilor de părți sociale ale acestor societăți, indiferent de amploarea participațiilor în cauză.
- 21 Astfel, fără a exclude din domeniul său de aplicare situații care intră sub incidența libertății de stabilire, reglementarea națională în discuție în litigiul principal vizează în general participații, fără a fi pertinent faptul că acestea au fost dobândite cu intenția de a influența administrarea și controlul unei întreprinderi. În consecință, aceasta poate afecta în mod preponderent libera circulație a capitalurilor. Eventualele restricții privind libertatea de stabilire ce rezultă din reglementarea respectivă ar constitui o consecință inevitabilă a restricției privind libera circulație a capitalurilor și nu justifică, așadar, o analiză autonomă în raport cu articolul 49 TFUE [a se vedea

în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 47 și jurisprudența citată].

Cu privire la restricția privind libera circulație a capitalurilor

- 22 În temeiul articolului 63 alineatul (1) TFUE, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.
- 23 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții să facă investiții în alte state (Hotărârea din 17 martie 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 24 În speță, reglementarea națională în discuție în litigiul principal, astfel cum a fost pusă în aplicare de administrația fiscală, instituie o diferență de tratament între rezidenții fiscali portughezi care dețin participații în întreprinderi ce desfășoară o activitate economică în Portugalia și cei care dețin participații în întreprinderi ce desfășoară o activitate economică în afara Portugaliei, câștigurile realizate din cesiunile părților sociale ale acestora din urmă fiind impozitate mai mult. Astfel, această reglementare face mai atractivă investiția în întreprinderi cu sediul pe teritoriul portughez, în detrimentul celor cu sediul în alte state membre.
- 25 Or, o astfel de diferență de tratament în funcție de locul de investire a capitalurilor are ca efect descurajarea unui rezident fiscal portughez de a-și investi capitalul într-o societate cu sediul într-un alt stat și creează de asemenea un efect restrictiv față de societățile cu sediul în alte state prin aceea că reprezintă pentru acestea un obstacol în calea colectării capitalurilor în Portugalia (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punctele 34 și 35; Hotărârea din 15 iulie 2004, Weidert și Paulus, C-242/03, EU:C:2004:465, punctele 13 și 14, și Hotărârea din 18 decembrie 2007, Grønfeldt, C-436/06, EU:C:2007:820, punctul 14 și jurisprudența citată). Aceasta constituie, în consecință, o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE.
- 26 În aceste condiții, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce însă atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile relevante ale legislației lor fiscale, ce stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde sunt investite capitalurile lor.
- 27 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, întrucât constituie o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este în mod automat compatibilă cu tratatul [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 67 și jurisprudența citată].
- 28 Astfel, diferențele de tratament autorizate de articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE nu trebuie să constituie, potrivit alineatului (3) al acestui articol, un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restricție disimulată. Curtea a statuat, prin urmare, că astfel de diferențe de tratament nu pot fi

autorizate decât atunci când privesc situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau, în caz contrar, atunci când sunt justificate de un motiv imperativ de interes general [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 68 și jurisprudența citată].

- 29 Potrivit jurisprudenței Curții, analizarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă a statului membru trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și de conținutul acestora din urmă. Numai criteriile de distincție pertinente stabilite de reglementarea în cauză trebuie să fie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de reglementare reflectă o diferență obiectivă a situațiilor (Hotărârea din 16 decembrie 2021, UBS Real Estate, C-478/19 și C-479/19, EU:C:2021:1015, punctele 47 și 48, precum și jurisprudența citată).
- 30 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că practica fiscală în discuție în litigiul principal are ca obiectiv să susțină întreprinderile naționale și să stimuleze activitatea economică în Portugalia, reducând la jumătate sarcina fiscală aferentă câștigurilor realizate de contribuabilii care au reședința fiscală în Portugalia, atunci când cesionează părți sociale din societăți cu sediul în acest stat membru. Câștigurile realizate de acești contribuabili din cesionarea unor părți sociale ale unor societăți cu sediul în alte state membre sunt, în schimb, supuse unei impozitări la cotă integrală.
- 31 Reglementarea națională în discuție în litigiul principal, astfel cum a fost pusă în aplicare de administrația fiscală, se aplică, așadar, fără distincție oricărei persoane fizice care are reședința fiscală în Portugalia și implică un tratament diferențiat întemeiat exclusiv pe locul sediului societăților în care sunt investite capitalurile, în vederea încurajării investițiilor în activitatea economică din Portugalia, în detrimentul investițiilor în cadrul celorlalte state membre.
- 32 Or, pe de o parte, un contribuabil care efectuează investiții în părți sociale ale unei societăți portugheze și un contribuabil care efectuează investiții în părți sociale ale unei societăți străine își investesc amândoi capitalurile în societăți în vederea realizării unui profit (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 septembrie 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punctul 33).
- 33 Pe de altă parte, a admite că contribuabili care au investit în întreprinderi care desfășoară o activitate economică în Portugalia ar fi plasați într-o situație diferită față de contribuabilii care au investit în întreprinderi care desfășoară o activitate economică în afara Portugaliei, în condițiile în care articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice tocmai restricțiile privind circulația transfrontalieră a capitalurilor, ar goli de conținut această dispoziție (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 septembrie 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 34 Astfel, diferența de tratament care rezultă dintr-o asemenea reglementare nu se întemeiază pe o diferență obiectivă a situațiilor.
- 35 În consecință, trebuie să se examineze dacă această restricție privind libera circulație poate fi justificată de un motiv imperativ de interes general. Astfel, potrivit jurisprudenței, o restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi admisă dacă se justifică prin motive imperative de interes general, dacă este de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea din 17 martie 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, punctul 75 și jurisprudența citată).

- 36 În speță, potrivit instanței de trimitere, practica fiscală în discuție în litigiul principal urmărește să susțină întreprinderile naționale și să stimuleze activitatea economică în Portugalia.
- 37 Or, conform unei jurisprudențe constante, un obiectiv de natură pur economică nu poate constitui un motiv imperativ de interes general de natură să justifice o restricție privind o libertate fundamentală garantată de Tratatul FUE (Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punctul 48, și Hotărârea din 25 februarie 2021, Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, punctul 40, precum și jurisprudența citată).
- 38 În orice caz, chiar presupunând că un astfel de obiectiv ar fi considerat admisibil, nu a fost prezentată nicio indicație pentru a sugera că acesta nu ar fi atins dacă avantajul fiscal prevăzut de reglementarea națională în discuție în litigiul principal ar fi aplicat de asemenea câștigurilor generate de cesiunea unor părți sociale din microîntreprinderi și din întreprinderi mici care desfășoară o activitate economică în afara Portugaliei (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 septembrie 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, punctul 40).
- 39 Deși, fără a contesta obiectivul menționat de natură pur economică, guvernul portughez afirmă, în observațiile sale scrise, că diferența de tratament în cauză ar fi direct legată de protecția coerenței regimului fiscal, este necesar să se amintească faptul că, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie să se stabilească existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată, aprecierea caracterului direct al acestei legături trebuind să fie făcută în raport cu obiectivul reglementării în cauză [Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Scutire a fondurilor de investiții contractuale), C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 92 și jurisprudența citată].
- 40 Or, trebuie să se constate că guvernul portughez nu dezvoltă nicio argumentație juridică în susținerea afirmației sale. Prin urmare, acest guvern nu a demonstrat că avantajul fiscal acordat contribuabililor deținători de participații în întreprinderi care desfășoară o activitate economică în Portugalia era compensat printr-o prelevare fiscală determinată, care justifică astfel excluderea de la beneficiul acestui avantaj a contribuabililor deținători de participații în întreprinderi care desfășoară o activitate economică în afara Portugaliei.
- 41 Astfel, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, se pare că reglementarea în discuție în litigiul principal, astfel cum a fost pusă în aplicare de administrația fiscală, nu este justificată de motive imperative de interes general.
- 42 În consecință, articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici fiscale a unui stat membru în materia impozitului pe venitul persoanelor fizice, care prevede că un avantaj fiscal, constând într-o reducere la jumătate a impozitării câștigurilor generate de cesiunea unor părți sociale ale unor societăți, este rezervat numai cesiunilor unor părți sociale ale unor societăți cu sediul în acest stat membru, cu excluderea celor ale unor părți sociale ale unor societăți cu sediul în alte state membre.

Cu privire la a cincea-a unsprezecea întrebare

- 43 Prin intermediul acestor întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere ridică problema interpretării principiului general al dreptului Uniunii referitor la interzicerea practicilor abuzive, pentru motivul că reclamantul din litigiul principal ar fi încercat să se prevaleze în mod abuziv de dreptul Uniunii, inclusiv de libertățile fundamentale prevăzute la articolele 49 și 63 TFUE, pentru a beneficia de tratamentul prevăzut la articolul 43 alineatul 3 din Codul IVS.
- 44 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să fie utilă instanței naționale presupune ca aceasta să respecte cu strictețe cerințele privind conținutul unei cereri de decizie preliminară și care figurează explicit la articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții, pe care instanța de trimitere se prezumă că îl cunoaște. Aceste cerințe sunt, de altfel, amintite în Recomandările Curții în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimerilor preliminare (JO 2019, C 380, p. 1) (Hotărârea din 6 octombrie 2021, *Consorzio Italian Management și Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punctul 68, precum și jurisprudența citată).
- 45 Astfel, este indispensabil, după cum prevede articolul 94 litera (c) din Regulamentul de procedură, ca decizia de trimitere să conțină expunerea motivelor care au condus instanța de trimitere să reflecteze asupra interpretării sau a validității anumitor dispoziții ale dreptului Uniunii, precum și legătura pe care o stabilește între aceste dispoziții și legislația națională aplicabilă litigiului principal (Hotărârea din 6 octombrie 2021, *Consorzio Italian Management și Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punctul 69, precum și jurisprudența citată).
- 46 În speță, în ceea ce privește a cincea-a unsprezecea întrebare, este necesar să se constate că instanța de trimitere nu furnizează decât o expunere lacunară a cadrului normativ și factual și în special a avantajului pe care reclamantul din litigiul principal ar fi încercat să îl obțină prin efectuarea cesiunii părților sociale în discuție în litigiul principal în locul unei distribuiri de dividende. Întrucât CLB și Prince Vert sunt societăți de drept francez, instanța de trimitere nu a menționat întreaga sarcină fiscală care ar fi grevat o astfel de distribuire de dividende, în special în lumina dispozițiilor Codului IVS privind dividendele de origine străină, precum și a convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate între Republica Franceză și Republica Portugheză, ce au fost citate de reclamantul din litigiul principal în observațiile sale scrise, dar care nu figurează în cererea de decizie preliminară.
- 47 În plus, instanța de trimitere nu a reușit să arate modul în care reclamantul din litigiul principal ar fi exercitat abuziv libertățile prevăzute la articolele 49 și 63 TFUE. De asemenea, ea nu prezintă legătura pe care pretinde că o stabilește între pretinsul avantaj fiscal, care ar rezulta numai din dreptul național, iar nu din dreptul Uniunii, și interpretarea solicitată a principiului general al dreptului Uniunii al interzicerii practicilor abuzive.
- 48 În aceste condiții, Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate și acestea nu îndeplinesc, așadar, condițiile de admisibilitate prevăzute la articolul 94 din Regulamentul de procedură.

- 49 În consecință, trebuie să se constate că a cincea-a unsprezecea întrebare sunt inadmisibile, instanța de trimitere păstrând totuși posibilitatea de a formula o nouă cerere de decizie preliminară atunci când va fi în măsură să furnizeze Curții toate elementele care să îi permită acesteia să se pronunțe (a se vedea prin analogie Ordonanța din 1 octombrie 2020, Inter Consulting, C-89/20, EU:C:2020:771, punctul 34 și jurisprudența citată).

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 50 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei practici fiscale a unui stat membru în materia impozitului pe venitul persoanelor fizice, care prevede că un avantaj fiscal, constând într-o reducere la jumătate a impozitării câștigurilor generate de cesiunea unor părți sociale ale unor societăți, este rezervat numai cesiunilor unor părți sociale ale unor societăți cu sediul în acest stat membru, cu excluderea celor ale unor părți sociale ale unor societăți cu sediul în alte state membre.

Semnături