

Cauza C-449/20**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

22 septembrie 2020

Instanța de trimitere:

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Portugalia)

Data deciziei de trimitere:

1 iulie 2020

Recurentă:

Real Vida Seguros, S. A.

Intimată:

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

**Supremo Tribunal Administrativo [Curtea Administrativă Supremă,
Portugalia]**

[omissis]

Secção de Contencioso Tributário [Secția de contencios fiscal] a Supremo Tribunal Administrativo [Curtea Administrativă Supremă] a pronunțat următoarea hotărâre:

[omissis]

- I.1. Real [Vida] Seguros, S. A., *[omissis]* Porto, a declarat recurs împotriva hotărârii pronunțate [de] Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto [Tribunalul Administrativ și Fiscal din Porto, Portugalia] la 29 iunie 2018, în ceea ce privește partea din acțiunea sa care a fost respinsă ca neîntemeiată – acceptarea dividendelor obținute din acțiuni străine drept cheltuială fiscală, în scopul obținerii unui avantaj fiscal, în valoare de 10 196,54 euro (exercițiul financiar 1999) și, respectiv, de 13 406,62 euro (exercițiul financiar 2000) și prin care s-a menținut (parțial) decizia de rectificare privind [Imposto sobre o Rendimento das Pessoas

Coletivas (impozitul pe profit), denumit în continuare „IRC”] aferent exercițiilor financiare 1999 și 2000.

I.2. Recurenta a formulat următoarele observații și cereri:

i. [omissis]

ii. Prezentul recurs are ca obiect atacarea hotărârii instanței de trimitere ca urmare a faptului că este viciată de o eroare de drept numai în ceea ce privește aprecierea chestiunii privind deducerea dividendelor obținute din acțiuni străine din rezultatul net al exercițiilor financiare 1999 și 2000, în conformitate cu dispozițiile articolului 31 din Statutul avantajelor fiscale [denumit în continuare „E.B.F.”], în versiunea aplicabilă la data faptelor, în special deoarece a considerat că posibilitatea de deducere prevăzută la dispoziția menționată se aplică numai dividendelor obținute din acțiuni admise la tranzacționare pe piața bursieră [OR. 2] portugheză, excluzând deducerea dividendelor obținute din acțiuni admise la tranzacționare pe piețele bursiere străine;

iii. Normele fiscale trebuie interpretate în conformitate cu principiile generale ale hermeneuticii juridice, cu alte cuvinte prin aplicarea criteriilor prevăzute la articolul 9 din Codul civil;

iv. Prin urmare, modul de redactare a legii trebuie să fie referința principală și punctul de plecare al (oricărei) interpretări, iar cel care o interpretează trebuie să încerce să reconstituie rațiunea legilor;

v. În interpretarea [legii] nu se poate merge dincolo de limbajul și de construcția lingvistică (sintactico-formală) pentru a susține o semnificație sau o specificitate care nu este prevăzută expres de legea însăși;

vi. În acest sens, în cazul în care reglementarea sau expunerea de motive a acesteia nu conține nicio referire cu privire la originea dividendelor (acțiuni naționale sau acțiuni străine), cel care o interpretează nu poate efectua o astfel de distincție;

vii. În plus, orice distincție în acest sens ar fi contrară dreptului Uniunii Europene, în cazul acțiunilor admise la tranzacționare pe piețele bursiere [ale Uniunii];

viii. Astfel, recunoașterea avantajului fiscal în funcție de originea națională a acțiunii încalcă în mod vădit principiul liberei circulații a capitalurilor (articolul 63 TFUE și următoarele);

ix. Acest lucru ar da naștere de asemenea unei încălcări vădite a principiului neutralității la exportul de capitaluri, deoarece s-ar acorda un avantaj fiscal rezidentului fiscal care obține venituri pe teritoriul național în detrimentul celui care le obține în străinătate[.]

x. [omissis] **[OR. 3]** [considerații finale]

xi. [omissis] [considerații finale]

[omissis] [concluziile recurente]

1.3. [omissis] [procedură]

1.4. Ministerul Public s-a exprimat în sensul că se impune respingerea recursului ca neîntemeiat, având în vedere că „[...] *ratio legis* a articolului 31 din E.B.F. constă în stabilirea unei măsuri de stimulare a pieței de capital din cadrul bursei portugheze.”

1.5. [omissis] [procedură]

1.6. Conform concluziilor formulate în recurs, este necesar să se determine dacă, contrar dispozitivului hotărârii atacate, trebuie să se permită deducerea în scopuri de IRC a dividendelor obținute din acțiuni străine din rezultatul net al exercițiilor financiare 1999 și 2000, în conformitate cu dispozițiile articolului 31 din E.B.F.

[OR. 4] 7. De asemenea, trebuie să se stabilească dacă, în conformitate cu articolul 31 din E.B.F., s-a încălcat principiul liberei circulații a capitalurilor [articolul 63 și următoarele din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE)], astfel cum s-a susținut în recurs.

Având în vedere că încălcarea principiului liberei circulații a capitalurilor poate da naștere obligației de a formula o cerere de decizie preliminară în conformitate cu articolul 267 TFUE [cu excepția cazului în care se consideră că Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) s-a pronunțat deja în mod clar cu privire la acest aspect), este necesar să se examineze din oficiu chestiunea menționată [omissis]. [norme procedurale]

În ceea ce privește încălcarea principiului neutralității la exportul de capitaluri, aceasta trebuie apreciată în lumina obligațiilor statului, prevăzute la articolul 81 litera f) din Constituția Republicii Portugheze.

[omissis]

[omissis] **[Situația] de fapt**

În hotărârea atacată s-a constatat următoarea situație de fapt:

1. Recurenta a fost supusă unei inspecții [omissis] efectuate de Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto [Serviciile de inspecție fiscală ale Direcției Financiare din Porto] în legătură cu exercițiile financiare 1999 și 2000, care a condus la mai multe rectificări ale rezultatului fiscal al exercițiilor financiare respective, în valoare de 5 055,88 euro (exercițiul

financiar 1999) și de 15 816,85 euro (exercițiul financiar 2000), în total 20 872,73 euro [omissis];

2. Rectificările respective, printre altele, au constat în nerecunoașterea drept cheltuială fiscală aferentă exercițiului financiar corespunzător a provizioanelor pentru creanțe incerte în valoare de 1 253,35 euro și de 27 050,71 euro (exercițiile financiare 1999 și, respectiv, 2000), precum și în rectificări ale bazei de impozitare, în valoare de 10 196,54 euro (exercițiul financiar 1999) și de 13 406,62 euro (exercițiul financiar 2000) [omissis];

[OR. 5]

- 3) Motivele care stau la baza rectificărilor sunt menționate în procesul-verbal de inspecție fiscală [omissis] în care se arată în special următoarele:

[omissis]

„Aspectele contabile și fiscale analizate în conformitate cu procedurile în vigoare și în mod suficient de exhaustiv luând în considerare împrejurările au condus la următoarele rectificări:

III-1 – Exercițiul financiar 1999

III-1.1 – Rectificări ale bazei de impozitare – IRC

III-1.1.1 – Avantaje fiscale

10 778,46 euro (2 160 888\$15), sumă care trebuie rectificată în favoarea administrației fiscale, astfel cum se arată în continuare: [omissis]

- 10 196,54 euro (2 044 222\$75) – din analiza efectuată cu privire la baza de calcul a veniturilor care beneficiază de deducerea prevăzută pentru acțiunile admise la tranzacționare pe piețele de valori mobiliare, în conformitate cu articolul 31 din E.B.F., rezultă că persoana impozabilă a calculat dividendele brute obținute atât din acțiuni portugheze, cât și din acțiuni străine.

Cu toate acestea, având în vedere noțiunea de avantaj fiscal și dat fiind că avantajul în cauză a fost prevăzut cu scopul de a stimula piața națională de valori mobiliare, ar fi trebuit să se în considerare numai dividendele obținute din acțiunile admise la tranzacționare pe piața națională de valori mobiliare, astfel încât s-a procedat la rectificarea sumei respective, în conformitate cu dispoziția legală menționată[.]

[omissis] [OR. 6] [omissis]

[omissis] [OR. 7] [omissis] [aspecte irelevante pentru cererea de decizie preliminară]

III-2 – Exercițiul financiar 2000

III-2.1 – Rectificări ale bazei de impozitare – IRC

III-2.1.1 – Avantaje fiscale

Din analiza efectuată cu privire la baza de calcul a veniturilor care beneficiază de deducerea prevăzută pentru acțiunile admise la tranzacționare pe piețele de valori mobiliare, în conformitate cu articolul 31 din E.B.F., reiese că persoana impozabilă a luat în considerare dividendele brute obținute atât din acțiuni portugheze, cât și din acțiuni străine.

Cu toate acestea, având în vedere noțiunea de avantaj fiscal și dat fiind că avantajul în cauză a fost prevăzut cu scopul de a stimula piața națională de valori mobiliare, ar fi trebuit să se ia în considerare numai dividendele obținute din acțiunile admise la tranzacționare pe piața națională de valori mobiliare, astfel încât s-a efectuat o rectificare în valoare de 13 406,62 euro [omissis], în conformitate cu dispoziția legală menționată.” [omissis]

[omissis]

[OR. 8] [omissis]

[omissis] **[OR. 9]** [omissis] [aspecte irelevante pentru cererea de decizie preliminară]

[OR. 10]

- 4) Prin decizie [omissis][,] recurentei i s-a notificat procesul-verbal de inspecție fiscală [omissis];
- 5) În continuare, administrația fiscală a emis deciziile de impunere privind IRC [omissis] aferente exercițiilor financiare 1999 și 2000, **din care a rezultat că trebuia să se achite o sumă de 92 107,83 euro cu titlu de impozit** [omissis].
- 6) La 25 septembrie 2003, recurenta a introdus recurs grațios împotriva deciziilor de impunere menționate la punctul 5 [omissis];
- 7) Prezentul recurs a fost declarat la 21 iunie 2004 [omissis].

[omissis]

[omissis] **În drept:**

În hotărârea atacată s-a reținut, referitor la punctele III-1.1.1 și III-2.1.1 din procesul-verbal de inspecție fiscală [omissis], că se impunea aplicarea avantajului fiscal prevăzut la articolul 31 din E.B.F. în ceea ce privește dividendele obținute din acțiunile admise la tranzacționare pe piețele naționale de valori mobiliare, dar nu și pe piețele de valori din celelalte state ale Uniunii Europene.

Dispoziția menționată avea următorul mod de redactare:

„În ceea ce privește IRS [impozitul pe veniturile persoanelor fizice] sau IRC, se iau în considerare numai 50 % din dividendele obținute din acțiunile admise la tranzacționare pe piețele de valori mobiliare.”

În susținerea raționamentului adoptat, s-a argumentat că obiectivul dispoziției menționate era de a impulsiona sau de a dezvolta piața de valori mobiliare, cu alte cuvinte că exista un important interes public, în particular cu caracter economic, considerat ca având o importanță mai mare **[OR. 11]** decât obiectivul impozitării, interes public care trebuia respectat în conformitate cu legea de abilitare și cu dispozițiile articolului 2 alineatul 1 din E.B.F.

Această din urmă dispoziție are următoarea redactare:

– *„Sunt considerate avantaje fiscale măsurile cu caracter excepțional adoptate în vederea protecției intereselor publice care nu au caracter fiscal și care sunt mai importante decât cele privind impozitarea pe care o împiedică.”*

Raționamentul menționat a avut la bază de asemenea un criteriu logic (articolul 9 alineatul 3 din Codul civil), conform căruia, având în vedere că prin articolul 31 din E.B.F. menționat s-a urmărit dezvoltarea pieței naționale de valori mobiliare, nu are sens să se aplice aceeași măsură dividendelor obținute din acțiuni care reprezintă capitalul întreprinderilor cotate la bursă pe piețele din celelalte state ale Uniunii Europene.

Recurenta susține că modul de redactare a articolului 15 din E.B.F. menționat nu stabilește o astfel de distincție și, în principal, că distincția efectuată este contrară dreptului Uniunii, deoarece, în opinia sa, există o încălcare vădită a principiului liberei circulații a capitalurilor – prevăzut la articolul 63 TFUE și următoarele – și a principiului neutralității la exportul de capitaluri.

Or, din criteriile hermeneutice aplicabile în prezenta cauză rezultă în primul rând că trebuie să se ia în considerare unitatea sistemului juridic – articolul 11 alineatul 1 din Legea generală fiscală și articolul 9 alineatul 1 din Codul civil – care condiționează aprecierea avantajului în cauză de ceea ce poate rezulta din principiul și din normele aplicabile în prezenta cauză.

În acest sens, s-ar putea considera că tratamentul fiscal aplicat dividendelor obținute din acțiuni admise la tranzacționare pe piețele bursiere naționale și din celelalte state din Uniunea Europeană aduce atingere liberei circulații a capitalurilor la care fac referire articolul 63 TFUE și următoarele [ex-articolul 56 și următoarele din Tratatul de instituire a Comunității Europene (TCE)], invocate în raport cu principiul respectiv.

[OR. 12] În ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, sunt expres „interzise orice restricții” (articolul 63 [TFUE]).

Există excepții de la această dispoziție, printre care figurează cele prevăzute în *„dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”*, precum și altele, printre care *„măsurile justificate de motive de ordine publică”* – articolul 65 alineatul (1) literele (a) și (b) TFUE (ex-articolul 58 TCE).

Excepția este aplicabilă de asemenea numai în cazul în care nu există o *„discriminare arbitrară”* și nici o *„restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor”*, condiții care, în conformitate cu respectivul articol 65 alineatul (3), trebuie să se aplice în situațiile prevăzute la literele (a) sau (b) ale alineatului (1) al aceluiași articol.

[omissis] [referire la jurisprudența națională]

Astfel cum arată [João Sérgio Ribeiro] la punctul 56 [din *Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta*, ed. a 2-a, Almedina, 2019], „Curtea a statuat că constituie circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE în special investițiile numite «directe», și anume investițiile sub formă de participații într-o întreprindere prin deținerea de acțiuni care conferă posibilitatea de a participa efectiv la gestiunea și la controlul acesteia, precum și investițiile numite «de portofoliu», și anume investițiile sub formă de achiziții de titluri pe piața de capitaluri, efectuate cu unica intenție de a realiza un plasament financiar, fără intenția de a influența gestiunea și controlul întreprinderii” – astfel cum se reține în Hotărârea din 8 iulie 2010 pronunțată în cauza Comisia/Portugalia, C-171/08, punctul 49 și jurisprudența citată.

[OR. 13] În plus, din consultarea adresei „www.curia.europa.eu/juris/” nu reiese că CJUE s-a pronunțat anterior în jurisprudența sa cu privire la încălcarea principiilor liberei circulații a capitalurilor sau neutralității în situația menționată la articolul 31 din E.B.F., conform raționamentului adoptat în hotărârea atacată supusă analizei, și anume ca o modalitate de limitare a deducerii de 50 % în scopuri de IRC exclusiv la dividendele obținute din acțiunile cotate la bursele naționale, astfel încât dividendele nete obținute pe celelalte burse din statele membre ale Uniunii Europene sunt excluse de la aceasta.

În sfârșit, având în vedere principiile supremației dreptului [Uniunii] și interpretării conforme, din care rezultă că cererea de decizie preliminară este un instrument esențial pentru asigurarea interpretării și aplicării uniforme a dreptului Uniunii în toate statele membre, precum și a coeziunii sistemului de protecție jurisdicțională al Uniunii Europene și a principiul protecției jurisdicționale efective a drepturilor particularilor, se consideră util și necesar să se solicite CJUE să se pronunțe cu privire la următoarea întrebare preliminară, în conformitate cu dispozițiile articolului 267 din TFUE:

Constituie o încălcare a principiului liberei circulații a capitalurilor prevăzut la articolul 63 TFUE și următoarele faptul că, în conformitate cu articolele 31

și 2 din Statutul avantajelor fiscale, în scopuri de impozit pe profit (IRC) stabilit în sarcina recurente pentru exercițiile financiare 1999 și 2000, se pot deduce 50 % din dividendele obținute pe piețele bursiere naționale (portugheze), fiind excluse de la deducerea respectivă dividendele obținute pe piețele bursiere din celelalte state ale Uniunii Europene?

[omissis] [procedura]

[omissis] **Decizie:**

Judecătorii-consilieri din cadrul Secției de contencios fiscal a Supremo Tribunal Administrativo [Curtea Administrativă Supremă] decid să sesizeze Curtea de Justiție a **[OR. 14]** Uniunii Europene cu întrebarea preliminară formulată anterior și, în consecință, să suspende procedura.

[omissis] [procedură ulterioară]

[omissis] [referire la scutirea de cheltuieli de judecată]

1 iulie 2020.

[omissis] [semnături]