

Cauza C-478/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

19 iunie 2019

Instanța de trimitere:

Corte suprema di cassazione (Italia)

Data deciziei de trimitere:

21 decembrie 2018

Recurentă:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Intimată:

Agenzia delle Entrate

Obiectul procedurii principale

Acțiune introdusă de o societate de drept german ca urmare a nerambursării de către administrația financiară a taxelor excedentare de constituire a ipotecii și de înscriere în cartea funciară

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Trimiterea preliminară, dispusă în temeiul articolului 267 TFUE, are ca obiect verificarea în lumina dreptului Uniunii a aspectului dacă diferențele semnificative care există între fondurile imobiliare închise și cele deschise sunt relevante din punct de vedere fiscal, astfel încât să justifice o diferență de tratament între fondurile italiene și cele din alte state membre ale Uniunii.

Întrebarea preliminară

Dreptul comunitar – în special dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire și la libera circulație a capitalurilor, astfel cum au fost interpretate de

Curte – se opune aplicării unor dispoziții de drept național precum cele ale articolului 35 alineatul 10-ter din Decretul-lege nr. 223/2006 (în măsura în care limitează la fondurile închise de investiții imobiliare facilitatea privind taxa de constituire a ipotecii și taxa de înscriere în cartea funciară)?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Articolul 18 primul paragraf TFUE; articolul 49 primul paragraf prima teză TFUE; articolul 63 alineatul (1) TFUE

Articolul 25 alineatul 1 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital și pentru prevenirea evaziunii fiscale (semnată la Bonn la 18 octombrie 1989 și pusă în aplicare în Italia prin Legea de ratificare nr. 459 din 24 noiembrie 1992) încheiată între Republica Italiană și Republica Federală Germania (denumită în continuare „convenția”)

Dispozițiile naționale invocate

Decreto-legge n. 223/2006 (convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248, „Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all’evasione fiscale”) [Decretul-lege nr. 223/2006 (aprobat cu modificări prin Legea nr. 248 din 4 august 2006 de aprobare cu modificări a Decretului-lege nr. 223 din 4 iulie 2006 privind măsuri urgente pentru relansarea economică și socială și pentru reducerea și raționalizarea cheltuielilor publice, precum și intervenții în materie de venituri și de combatere a evaziunii fiscale)] (denumit în continuare „Decretul-lege nr. 223/2006”) prevede la articolul 35 alineatul 10-ter, intitulat „Măsuri de combatere a evaziunii și a fraudei fiscale”, următoarele:

„Pentru modificările privind titularii de drepturi reale înscrise în cartea funciară și pentru transcrierile referitoare la cesiuni de bunuri de capital imobile, menționate la articolul 10 primul alineat punctul 8-ter din Decretul Președintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972, chiar dacă sunt supuse taxei pe valoarea adăugată, în care au calitatea de parte fonduri imobiliare închise reglementate la articolul 37 din Textul unic al dispozițiilor privind intermedierea financiară prevăzut de Decretul legislativ nr. 58 din 24 februarie 1998, cu modificările ulterioare, și la articolul 14-bis din Legea nr. 86 din 25 ianuarie 1994 sau întreprinderi de leasing financiar ori bănci și intermediari financiari menționați la articolele 106 și 107 din Textul unic prevăzut de Decretul legislativ nr. 385 din 1 septembrie 1993, limitat la achiziționarea și la răscumpărarea bunurilor acordate sau care urmează să fie acordate în leasing financiar, cotele taxei de constituire a ipotecii și ale taxei de înscriere în cartea funciară, astfel cum au fost modificate prin alineatul 10-bis al prezentului articol, se reduc cu 50 %. Dispoziția de mai sus se aplică începând cu 1 octombrie 2006”.

În ceea ce privește fondurile comune de investiții, reglementarea italiană prevede, pentru **fondurile închise**, rambursarea de către societatea de administrare a economiilor (SGR) care le-a înființat a părților subscrise numai în perioade specifice: prin urmare, acestea se caracterizează printr-un număr prestabilit de părți, iar nu variabil în timp, și dispun de un patrimoniu care este stabilit și subscris la momentul constituirii sale. Aceste instrumente colective de investiții pot fi subscrise așadar numai într-o anumită perioadă, iar restituirea capitalului poate fi solicitată numai la expirarea duratei fondului sau după un anumit număr de ani. În afara acestor perioade, părțile unui fond închis pot fi cumpărate și vândute numai la bursă. Durata lor minimă este de 10 ani, iar cea maximă este de 30 de ani. La expirarea duratei sale, patrimoniul fondului se împarte sau, în cazul în care este vândut, se distribuie suma obținută.

Fondurile deschise, în schimb, se caracterizează prin variabilitatea patrimoniului (care poate crește sau descrește zilnic în funcție de noile subscrieri sau de cererile de rambursare a părților aflate în circulație). Pot fi efectuate subscrieri în orice moment și în orice moment se poate obține rambursarea totală sau parțială a capitalului subscris.

O criză pe piață ar putea determina, în cazul fondurilor „deschise”, mulți investitori instituționali să solicite restituirea anticipată a unei părți din sumele investite; un astfel de fenomen ar putea absorbi rezervele de lichiditate ale fondurilor, care, dacă este cazul, sunt constrânse să vândă o parte din bunurile imobile sub valoarea lor contabilă pentru a acoperi cererile de rambursare a părților. Din această perspectivă, s-ar putea susține că obiectivul legiuitorului este să protejeze și să favorizeze constituirea de fonduri de investiții care nu sunt caracterizate prin intenții puternic speculative și aleatorii. Această abordare lasă însă loc constatării că, raționând astfel, s-ar crea în fapt un obstacol în calea intrării investițiilor din străinătate, în special prin descurajarea fondurilor deschise străine să achiziționeze bunuri de capital în Italia.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano [Comisia Fiscală Provincială din Milano] a respins acțiunea introdusă de UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH (denumită în continuare „recurentă”), societate de administrare a fondului imobiliar de drept german UBS (D) 3 Kontinente, cu sediul în Monaco, împotriva respingerii tacite a cererii de rambursare a taxelor excedentare de constituire a ipotecii și de înscriere în cartea funciară în quantum total de 802 400 de euro, sumă plătită la momentul înregistrării achiziționării în contul fondului a unui bun imobil „de capital prin natura sa” situat în San Donato Milanese, Torre Beta. În susținerea respingerii în cauză, administrația financiară a invocat faptul că Decretul-lege nr. 223/2006 prevede aplicarea taxelor reduse de constituire a ipotecii, cu ocazia achiziționării de bunuri de capital imobile de către operatori profesioniști, numai pentru fondurile imobiliare închise, iar nu și în

favoarea fondurilor imobiliare deschise, astfel cum este cel autorizat în Germania și administrat de recurentă.

- 2 Recurenta a declarat apel, criticând hotărârea pentru motivarea contradictorie, întrucât, deși s-a constatat o diferență de tratament între cele două tipuri de fonduri, nu a fost înlăturată aplicarea normei interne conținute în Decretul-lege nr. 223/2006, care contravine dispozițiilor TFUE, precum și celor ale articolului 25 din convenție, sau, cel puțin, nu a fost suspendată judecarea cauzei, cu trimiterea problemei de interpretare la Curtea de Justiție a Uniunii Europene.
- 3 Agenzia delle Entrate [Administrația Fiscală] a subliniat diferențele care există între cele două tipuri de fonduri, în măsura în care legiuitorul, având în vedere caracteristicile diferite ale fondurilor imobiliare, a rezervat, prin Decretul-lege nr. 223/2006, avantajul fiscal numai fondurilor închise și că din diferența dintre situațiile în discuție rezulta inexistența atât a încălcării TFUE, cât și încălcării convenției.
- 4 Prin hotărârea din 3 aprilie 2012, Commissione Tributaria Regionale del Lazio [Comisia Fiscală Regională din Lazio] (denumită în continuare „CTR”) a respins apelul formulat de contribuabil, în temeiul următoarelor considerații:
 - 1) diferențele dintre cele două tipuri de fonduri imobiliare, cel închis, autorizat și funcționând în Italia, și cel deschis, autorizat și funcționând în Germania, sunt semnificative;
 - 2) ca urmare a acestor diferențe, nu se poate constata nici încălcarea TFUE prin aplicarea unui tratament diferit (întrucât unor situații diferite le poate corespunde o reglementare fiscală diferită), nici încălcarea articolului 25 din convenție (întrucât nu există nicio discriminare pe motiv de cetățenie sau naționalitate);
 - 3) normele care prevăd facilități fiscale sunt de strictă interpretare.
- 5 Recurenta a atacat această hotărâre cu recurs, invocând șapte motive. Agenzia delle Entrate [Administrația Fiscală] a depus memorii în apărare.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 6 Instanța de trimitere a declarat neîntemeiat primul motiv.
- 7 Prin intermediul celui de al doilea motiv, **recurenta** susține că CTR nu a motivat neluarea în considerare a finalității care stă la baza articolului 35 alineatul 10-ter din Decretul-lege nr. 223/2006.
- 8 Prin intermediul celui de al treilea motiv, recurenta a invocat motivarea insuficientă și/sau contradictorie cu privire la faptul că CTR nu a evaluat decât în general diferența dintre fondurile închise de drept italian și cele deschise de drept

german în contextul taxelor în discuție și întrucât nu a considerat că criteriile de distincție în vederea impozitării, stabilite de statele membre, trebuie să fie pertinente.

- 9 Prin intermediul celui de al patrulea motiv, recurenta invocă încălcarea sau aplicarea greșită a articolului 56 TCE (în prezent, articolul 63 TFUE) privind „libera circulație a capitalurilor”, întrucât CTR a considerat că diferența de tratament fiscal între fondurile închise de investiții și cele deschise se justifică în lumina diferenței dintre situații, deși instanța națională ar fi trebuit să înlăture aplicarea normei interne discriminatorii.
- 10 Prin intermediul celui de al cincilea motiv, recurenta critică încălcarea sau aplicarea greșită a articolului 43 TCE (în prezent, articolul 49 TFUE) privind „libertatea de stabilire”, întrucât CTR a considerat că diferența de tratament fiscal între fondurile închise de investiții și cele deschise se justifică în lumina diferenței dintre situații, deși diferențele evidențiate sunt lipsite de relevanță pentru o apreciere a comparabilității în ceea ce privește aplicarea facilității fiscale.
- 11 Prin intermediul celui de al șaselea motiv, recurenta invocă încălcarea sau aplicarea greșită a articolului 12 TCE (în prezent, articolul 18 TFUE) privind „interzicerea discriminării pe motiv de cetățenie sau naționalitate”, considerând că nu poate fi acceptată afirmația CTR potrivit căreia diferența de tratament fiscal între fondurile închise de investiții și cele deschise se justifică în lumina diferenței dintre situații.
- 12 Prin intermediul celui de al șaptelea motiv, recurenta invocă încălcarea sau aplicarea greșită a articolului 25 alineatul 1 din convenție, întrucât CTR nu a considerat că, prin neacordarea facilității fiscale în favoarea fondurilor deschise de origine germană, se săvârșește în fapt o discriminare pe motiv de cetățenie sau naționalitate.

Prezentare succintă a motivelor trimiterii preliminare

- 13 **Corte di Cassazione** [Curtea de Casație] arată că, până în prezent, nici Corte di Cassazione [Curtea de Casație] și nici Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu au pronunțat hotărâri cu privire la problema în discuție și că această lacună de interpretare face necesară o intervenție cu titlu preliminar. Totuși, aceeași instanță arată că, în ceea ce privește libertatea de stabilire, în Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C-591/13, Curtea de Justiție a subliniat că, potrivit articolului 49 TFUE, trebuie considerate restricții privind această libertate toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acesteia (a se vedea de asemenea Hotărârea din 18 iulie 2013, Comisia/Danemarca, C-261/11, EU:C:2013:480, punctele 26 și 27, într-o speță în care diferența de tratament – neîntemeiată pe o diferență obiectivă de situație – în ceea ce privește amânarea recuperării impozitului datorat a fost considerată susceptibilă să descurajeze o persoană impozabilă situată pe teritoriul german să își exercite

activitățile prin intermediul unui sediu permanent situat pe teritoriul unui alt stat membru decât Republica Federală Germania).

- 14 În acest context, Curtea de Justiție a statuat de asemenea, în Hotărârea din 18 iunie 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, că o diferență de tratament fiscal, având ca rezultat o restricție privind libertatea de stabilire, în principiu interzisă de articolele 43 CE și 48 CE, se realizează atunci când se descurajează exercitarea acestei libertăți de către societăți stabilite în alte state membre. În contextul descris, Curtea a enunțat principiul potrivit căruia împrejurarea că în dreptul național nu există un tip de societăți care să aibă o formă juridică identică cu cea a unei SICAV rezidente în alt stat membru nu poate, prin ea însăși, să justifice un tratament diferențiat, în măsura în care, dreptul societăților din statele membre nefiind integral armonizat la nivel comunitar, aceasta ar priva libertatea de stabilire de orice efect util (a se vedea de asemenea, în mod similar, Hotărârea Curții din 12 aprilie 1994, *Halliburton Services*, C-1/93, EU:C:1994:127).
- 15 Și în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, în Hotărârea din 17 septembrie 2015, *J.B.G.T. Miljoen și alții*, C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, Curtea de Justiție a declarat că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții (în speță era vorba despre o sarcină fiscală definitivă mai ridicată suportată de persoane nerezidente în Țările de Jos) să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (a se vedea de asemenea Hotărârea din 25 ianuarie 2007, *Festersen*, C-370/05, EU:C:2007:59, punctul 24, Hotărârea din 18 decembrie 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 40, și Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegei*, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61). În Hotărârea din 10 mai 2012, *Santander Asset Management SGIIC*, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286 (punctul 15 și jurisprudența citată), Curtea a reafirmat cele arătate mai sus și, la punctul 28, a precizat că, pentru a aprecia caracterul discriminatoriu sau nediscriminatoriu al reglementării interne, 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 reflectă o diferență obiectivă a situațiilor.
- 16 De asemenea, în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, instanța de trimitere menționează Hotărârea Curții din 9 octombrie 2014, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, și Hotărârea din 18 decembrie 2014, *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460. În special, în a doua hotărâre, Curtea a declarat (în materia impozitelor pe succesiune și pe donație) că subordonarea acordării de avantaje fiscale condiției ca bunul transmis să fie situat pe teritoriul național constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE (a se vedea de asemenea Hotărârea din 17 ianuarie 2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, punctele 28-35, și Hotărârea din 22 aprilie 2010, *Mattner*, EU:C:2010:216, punctul 26).

- 17 În același context, ținând seama și de legislația prin care se urmărește evitarea dublei impuneri, instanța de trimitere menționează principiile enunțate în Hotărârea Curții din 11 septembrie 2014, Verest și Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, în care s-a amintit de la bun început că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare adoptate de Uniune, statele membre rămân competente în ceea ce privește stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor și a averii în vederea eliminării dublei impuneri, dacă este cazul pe cale convențională. În acest context, statele membre sunt libere, în cadrul convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, să stabilească elementele de legătură în vederea repartizării competenței fiscale (Hotărârea din 12 decembrie 2013, Imfeld și Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punctul 41 și jurisprudența citată). Totuși, această repartizare a competenței fiscale nu permite statelor membre aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație garantate de Tratatul FUE. Așadar, în ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate în cadrul convențiilor bilaterale de prevenire a dublei impuneri, statele membre au obligația de a respecta normele Uniunii (Hotărârea Imfeld și Garcet, EU:C:2013:822, punctul 42), printre care trebuie incluse cele care interzic măsurile de natură să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții imobiliare în alte state membre (Hotărârea din 8 mai 2013, Libert și alții, C-197/11 și C-203/11, EU:C:2013:288, punctul 44).

DOCUMENT DELIBERÉ