

Versiune anonimată

Traducere

C-388/19 - 1

Cauza C-519/09

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

17 mai 2019

Instanța de trimitere:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portugalia) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ-CAAD), Portugalia]

Data deciziei de trimitere:

30 aprilie 2019

Reclamant:

MK

Intimată:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală)

Hotărâre arbitrală

Trimitere preliminară

1. Istoricul litigiului

Reclamantul MK, căsătorit, contribuabil cu nr. [omissis], cu domiciliul la Paris, [omissis], Franța, care ține de Serviciu de Finanțas Local (Administrația Fiscală Locală) SLIF de Coimba 2, a solicitat constituirea Tribunalului Arbitral.

Reclamantul solicită:

- a) declararea ca nelegală și, prin urmare, anularea deciziei de impunere cu privire la IRS [imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (impozitul pe venitul persoanelor fizice, denumit în continuare „IRPF”)] nr. [omissis], din 5 iulie 2018, pentru suma de 24 654,22 euro;
- b) obligarea intimatei la restituirea sumei mai sus menționate cu titlu de impozit plătit fără să fi fost datorat;
- c) obligarea Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală) la plata unor dobânzi compensatorii până la data emiterii și a prelucrării notei de credit aferente, în conformitate cu articolele 43 și 100 din LGT [Lei Geral Tributária (Legea fiscală generală)] și cu articolul 61 din CPPT [Código de Procedimento e de Processo Tributário (Codul de procedură fiscală)].

Intimată este AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

[omissis] Tribunalul Arbitral – compus dintr-un singur arbitru – a fost legal constituit la 11 februarie 2019 și este competent în materie.

Părțile sunt legal reprezentate și au personalitate și capacitate juridică și calitate procesuală.

Administrația Fiscală și Vamală, notificată la 12 februarie 2019, a răspuns la 18 martie 2019, susținând că modificarea articolului 72 din Código do IRS (Codul IRPF) prin Legea nr. 67-A/2007 din 31 decembrie 2007 a dat naștere unui nou cadru juridic care nu a făcut încă obiectul unei examinări din partea Curții de Justiție a Uniunii Europene în vederea stabilirii compatibilității acestei dispoziții cu dreptul Uniunii. Astfel, hotărârea pronunțată de Curte în cauza C-443/06 poartă data de 11 octombrie 2007 și, chiar dacă această hotărâre declară incompatibilitatea legislației în vigoare la acea dată în materie de impozitare în Portugalia a veniturilor din proprietăți imobiliare ale nerezidenților, prevăzută la articolul 72 alineatul 1 și la articolul 43 alineatul 2 din Codul IRPF, hotărârea menționată nu mai este de actualitate ca urmare a modificărilor citate anterior și introduse în articolul 72 din Codul IRPF prin Legea nr. 67/2007, din 31 decembrie 2007, destinate punerii în conformitate cu dispozițiile articolului 56 din Tratatul CE.

Intimata susține, de asemenea, că cadrul legislativ actual prevede două opțiuni, și anume:

1. Impozitarea contribuabilului reclamant în cauza de față, cu caracter opțional, la cota de impozit care i s-ar aplica în conformitate cu tabelul prevăzut la articolul 68 alineatul 1 din Codul IRPF, coroborat cu articolul [43] alineatul [2];
2. Impozitarea, cu caracter opțional, (cum de altfel a precizat reclamantul) la cota de impozitare specială de 28%, în temeiul articolului 72 alineatul 1 litera a) din Codul IRPF, fără aplicarea reducerii de 50% în conformitate cu articolul 43

alineatul 2. Aceasta este metoda în baza căreia a fost stabilit impozitul datorat prin decizia de impunere.

În consecință, intimata propune **să se suspende prezenta procedură arbitrală și să se adreseze o întrebare Curții de Justiție a Uniunii Europene**, în conformitate cu mecanismul trimerii preliminare (articolul 267 TFUE), pe care statul portughez s-a obligat să îl respecte.

Propunerea intimatei a fost notificată reclamantului pentru a garanta contradictorialitatea procedurii.

La 11 aprilie 2019, reclamantul a susținut că speța a fost analizată anterior de tribunalele naționale, făcându-se trimitere la următoarele cauze:

a) Cauza nr. 45/2012-T din 5 iulie, soluționată de CAAD care, ținând seama de Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 18 martie 2010¹ pronunțate în cauza C-440/08, reproduce o parte din hotărârea menționată, fiind redat următorul extras:

„Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în acest sens ([...] în hotărârea citată), într-o situație de fapt care prezintă un paralelism evident, cu singura diferență că acea cauză avea ca obiect încălcarea prevederilor articolului 49 [TFUE], iar nu a prevederilor articolului 63 [TFUE].

Curtea de Justiție subliniază faptul că «opțiunea de asimilare permite unui contribuabil nerezident [...] o alegere între un regim fiscal discriminatoriu și un altul cu privire la care se pretinde că nu este», menționând că o asemenea alegere nu exclude efectele discriminatorii ale primului dintre aceste două regimuri fiscale”.

În continuare, Curtea de Justiție a Uniunii Europene arată existența unui paradox:

„[...] în ipoteza în care s-ar recunoaște un asemenea efect al alegerii respective, consecința ar fi [...] să se valideze un regim fiscal care rămâne, în sine, o încălcare a articolului 49 TFUE din cauza caracterului său discriminatoriu”.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene conchide că tratatul:

„[...] se opune unei reglementări naționale care, în ceea ce privește acordarea unui avantaj fiscal, [...] are efecte discriminatorii în privința

¹ Obiectul acelei cauze era (pe scurt) aplicarea diferită a unei reglementări privind o deducere în favoarea lucrătorilor independenți rezidenți într-o formă diferită față de cea aplicată celor nerezidenți, împiedicându-i să contabilizeze orele lucrate într-un alt stat membru [...] – ceea ce nu prezintă similitudine cu situația din speța de față, în care se analizează dreptul nerezidenților de a opta pentru regimul fiscal aplicabil rezidenților.

contribuabililor nerezidenți, chiar dacă acești contribuabili pot, referitor la acest avantaj, să opteze pentru regimul aplicabil contribuabililor rezidenți”.

Cu toate acestea, reclamantul recunoaște următoarele:

- Este cert că consecințele care decurg din jurisprudența Uniunii citată anterior, în special din Hotărârea Hollmann², conduc la o impozitare mai favorabilă a veniturilor din proprietăți imobiliare obținute de contribuabilii nerezidenți în Portugalia, care au reședința în Uniunea Europeană, comparativ cu contribuabilii rezidenți, dat fiind că primii, pe lângă faptul că beneficiază și de o deducere de 50% din baza impozabilă a IRPF, fac obiectul unei cote de impozitare unice de 25%, care în majoritatea cazurilor va fi mai mică decât cota de impozitare progresivă care se aplică rezidenților în conformitate cu tabelul prevăzut la articolul 68 aliniatul 1 din Codul IRPF; mai mult, rezidenții trebuie să includă în baza impozabilă totalitatea veniturilor lor.

De asemenea, reclamantul face referire la hotărârea Tribunalului Arbitral pronunțată în cauza nr. 127/2012-T, în care s-a susținut [...] că articolul 43 alineatul 2 din Codul IRPF „*nu este compatibil nici cu dreptul comunitar, în care este inclusă jurisprudența comunitară, nici cu jurisprudența portugheză*”³.

Reclamantul menționează și cauza nr. 748/2015-T din 27 iulie 2016 în care s-a constatat încălcarea dreptului comunitar din cauza incompatibilității prevederilor articolului 43 alineatul 2 din Codul IRPF cu dreptul comunitar și presupusa nerespectare a liberei circulații a capitalurilor⁴.

În sfârșit, reclamantul face referire la obiectul hotărârii pronunțate de Supremo Tribunal Administrativo (Tribunalul Suprem de Contencios Administrativo) din 22 martie 2011, în cauza nr. 1013/10 din 22 martie 2011 [...], după cum urmează:

„Pe de altă parte, este cert că legiuitorul, prin Legea nr. 67-A/2007 din 31 decembrie (Legea privind bugetul de stat pentru anul 2008), dorește să evite acest tratament preferențial aplicat contribuabililor comunitari și din Spațiul Economic European nerezidenți care realizează venituri din proprietăți imobiliare în Portugalia, permițându-le să opteze în vederea impozitării acestor venituri în condiții similare cu cele aplicabile rezidenților în Portugalia (a se vedea textul adăugat la articolul 72 din

² De asemenea, trebuie remarcat faptul că amendamentele introduse în Codul IRPF de către Autoritatea Fiscală și Vamală (la acea dată DGCI) prin Legea nr. 67-A/2007 din 31 decembrie, pentru eliminarea discriminării în domeniul tratamentului fiscal aplicat rezidenților și nerezidenților în materie de impozitare a veniturilor din proprietăți imobiliare, sunt ulterioare Hotărârii Holmann, citată mai sus.

³ De asemenea, trebuie subliniat că, spre deosebire de cauza de față, în cauza referitoare la hotărârea citată, contribuabilul nerezident nu a optat pentru niciun regim de impozitare.

⁴ În plus, trebuie observat că, în acea cauză, contribuabilul s-a limitat să menționeze în Declarația IRFP model 3 calitatea de nerezident în Portugalia, ceea ce nu se întâmplă în cauza de față.

Codul IRPF la alineatele 7 și 8, actualele alineate 8 și 9, în urma modificării numerotării realizate prin articolul 4 din Decretul-lege nr. 240/09, din 23 septembrie).

Din acesta nu poate fi trasă însă nicio consecință pentru cauza de față, dat fiind că Administração Fiscal (Administrația Fiscală) a fost cea care, în urma depunerii declarației de către contribuabili, a emis decizia de impunere pentru suma considerată datorată (cum, de altfel, se întâmplă întotdeauna în cazul IRPF): la cota de impozitare prevăzută pentru nerezidenți (25% în temeiul articolului 72 alineatul 1 din Codul IRPF), aplicând-o la totalul veniturilor realizate, iar nu doar la 50% din cuantumul acestora (articolul 43 alineatul 2 din Codul IRPF), încălcând în acest fel jurisprudența comunitară și jurisprudența acestui Tribunal Suprem care a urmat aceeași linie (a se vedea hotărârea din 16 ianuarie 2008, [omissis] nr. 439/06) privind incompatibilitatea acestei dispoziții legale, aplicată în acest mod, cu articolul 56 TCE (în vigoare la acea dată) (în prezent articolul 63 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene) expunându-se în acest fel riscului anulării deciziei de impunere contestate proporțional cu partea respectivă din valoarea câștigurilor, astfel cum s-a întâmplat efectiv, luându-se în considerare dreptul comunitar”.

Hotărârea este disponibilă la următoarea adresă:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1

Trebuie evidențiat că decizia adoptată prin hotărârea STA – Tribunalul Suprem Administrativ – a urmat, în cauza nr. 0439/06 din 16 ianuarie 2008, raționamentul hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene, dat fiind că în acel moment nu intraseră încă în vigoare modificările introduse de Legea nr. 67-A/2007 din 31 decembrie citată.

2. Situația de fapt

2.1. Situația de fapt stabilită

a) Reclamantul are reședința fiscală la Paris, Franța, [omissis], și intră în competența Serviciu Local de Finanșas de Coímbra 2 (Administrația fiscală locală Coimbra 2) [omissis].

b) Reclamantul a achiziționat la 17 ianuarie 2002 o locuință identificată cu litera C în imobilul situat în [omissis], înscrisă în cartea funciară a districtului [omissis], cu suma de 79 807,66 euro, plătind impozitul pe cesiunea proprietății la valoarea menționată mai sus.

c) În conformitate cu declarația sa fiscală, reclamantul a completat pe verso, în Tabelul 8B, rubrica 4 (corespunzătoare pentru „nerezident”), rubrica 6 (corespunzătoare pentru „rezident într-o țară UE”), și rubrica 7 (optând pentru impozitarea aplicabilă nerezidenților), excluzând opțiunea de la rubrica 9 (impozitarea în baza cotelor de impozitare generale prevăzute la articolul 68 din Codul IRPF) și opțiunea de la rubrica 10 (alegerea legislației aplicabile rezidenților).

d) El a depus declarația IRPF Mod. 3 pentru anul fiscal 2017, online, completând în Anexa G (Venituri și alte creșteri de patrimoniu), valoarea de achiziție și valoarea de vânzare a locuinței, precum și anii și cheltuielile și costurile de achiziție și de vânzare.

e) Administrația Fiscală și Vamală a emis decizia de impunere IRPF nr. [omissis] din 5 iulie 2018 pentru suma de 24 654,22 euro, aplicând câștigurilor din proprietăți imobiliare realizate cota de impozitare specială de 28%, neaplicând, prin urmare, limita de 50% din câștiguri specifică contribuabililor rezidenți.

f) La 30 noiembrie 2018, reclamantul a contestat decizia de impunere menționată la CCAD - Centro de Arbitragem Administrativa -, considerând că aceasta încalcă legea ca urmare a discriminării negative la care a fost supus față de contribuabilii rezidenți, și a susținut că această situație reprezenta o restricționare a libertății de circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 alineatul (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

[omissis]

[omissis]

3. Problema incompatibilității legislației portugheze în materie de impozitare a câștigurilor din proprietăți imobiliare cu dreptul Uniunii

3.1 Legislația în vigoare în Portugalia în materie de impozitare a câștigurilor din proprietăți imobiliare realizate de contribuabilii rezidenți în Uniunea Europeană este următoarea:

a) Cadru normativ – Modificări introduse la articolul 72 din Codul IRPF:

a.1 – Textul în vigoare la 31 decembrie 2007, ca urmare a modificării prin Legea nr. 55.^o-B/2004 din 30 decembrie

„Articolul 72

Cote de impozitare speciale

1 – Câștigurile și celelalte venituri realizate de nerezidenți pe teritoriul portughez care nu pot fi atribuite unui sediu permanent situat pe teritoriul menționat și care nu sunt supuse reținerii la sursă cu caracter liberatoriu

vor fi impozitate la cota specială de 25% sau de 15% în cazul în care este vorba despre venituri din proprietăți imobiliare, fără a aduce atingere prevederilor alineatului 4.

2 – Veniturile obținute de nerezidenți pe teritoriul portughez care nu pot fi atribuite unui sediu permanent situat pe teritoriul menționat vor fi impozitate la cota specială de 25%.

3 - [...]

4. Soldul pozitiv dintre câștiguri și pierderi, ce rezultă din operațiunile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 literele b), e), f) și g) va fi impozitat la cota de 10%⁵.”

a.2 – Formularea introdusă prin Legea nr. 67-A/2007 din 31 decembrie, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2018

„Articolul 72

Cote de impozitare speciale

1 – Câștigurile și celelalte venituri realizate de nerezidenți pe teritoriul portughez care nu pot fi atribuite unui sediu permanent pe teritoriul menționat și care nu sunt supuse reținerii la sursă cu caracter liberatoriu vor fi impozitate la cota specială de 25% sau de 15% în cazul în care este vorba despre venituri din proprietăți imobiliare, fără a aduce atingere prevederilor alineatului 4.

2 – Veniturile obținute de nerezidenți pe teritoriul portughez care nu pot fi atribuite unui sediu permanent pe teritoriul menționat vor fi impozitate la cota specială de 25%;

3 - [...]

4. Soldul pozitiv între câștiguri și pierderi, ce rezultă din operațiunile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 literele b), e), f) și g), va fi impozitat la cota de 10% .»

5 - [...]

6 - [...]

7- Rezenții din alt stat membru al Uniunii Europene sau din Spațiul Economic European, cu condiția ca, în această din urmă situație, să existe

⁵ Modificare introdusă prin Decretul-lege nr. 199/2005 din 7 noiembrie, în cadrul autorizării legislative acordate prin art. 4 din Legea nr. 39-A/2005 din 29 iulie și în conformitate cu prevederile literelor a) și b) ale alineatului 1 al articolului 198 din Constituție.

un schimb de informații în materie fiscală, pot opta, în legătură cu veniturile prevăzute la alineatele 1 și 2, pentru impozitarea acestora la cota de impozitare care, în conformitate cu tabelul prevăzut la alineatul 1 al articolului 68, s-ar aplica în cazul în care veniturile ar fi realizate de rezidenții pe teritoriul portughez.

8- Pentru stabilirea cotei de impozitare menționate la alineatul precedent, se va ține seama de toate veniturile, inclusiv cele obținute în afara teritoriului menționat, în aceleași condiții ca cele care se aplică rezidenților.

a.3 – Formularea introdusă prin Legea nr. 82-E/2014 din 31 decembrie, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2015:

7. Abrogat

8 - [...]

9- Rezidenții din alt stat membru al Uniunii Europene sau din Spațiul Economic European, cu condiția ca, în această din urmă situație, să existe un schimb de informații în materie fiscală, pot opta, în legătură cu veniturile prevăzute la alineatul 1 literele a) și b) și la alineatul 2, pentru impozitarea acestora la cota de impozitare care, în conformitate cu tabelul prevăzut la alineatul 1 al articolului 68, s-ar aplica în cazul în care veniturile ar fi realizate de rezidenții pe teritoriul portughez.

10- Pentru stabilirea cotei de impozitare menționate la alineatul precedent, se va ține seama de toate veniturile, inclusiv cele obținute în afara teritoriului menționat, în aceleași condiții ca cele care se aplică rezidenților.

11 - [...]

12 - [...]

a.4) Textul articolului 43 alineatul 2 din Codul IRPF ca urmare a modificării acestuia prin Legea nr. 42/2016 din 28 decembrie (OE/2013), aplicabilă situației în litigiu în cauza de față:

„Articolul 43

Câștigurile

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.

2- Soldul prevăzut la alineatul precedent, referitor la înstrăinările efectuate de rezidenți prevăzute la articolul 10 alineatul 1 literele a)⁶, c) și d),

⁶ Articolul 10 alineatul 1 litera a) din Codul menționat prevede următoarele:

indiferent dacă este pozitiv sau negativ, este luat în considerare numai în limita a 50 % din valoarea sa.”

[...]

b) Modificarea formularelor de declarație – Modificări introduse în Declarația IRPF Model 3 în vigoare începând din 2009 (referitoare la veniturile obținute în anul 2008 și în anii următori), la care face referire articolul 57 din Codul IRPF, al cărui model a fost utilizat de reclamant pentru declarația depusă pentru exercițiul fiscal 2017:

b.1. Versoul declarației – Tabelul 8B:

Rubrica 4 – Nerezidenți (bifată de reclamant)

Rubrica 6 – Rezidență într-un stat al UE sau al EEE (în aceasta este indicat codul 250 – (afereț Franței)

Rubrica 7 – Reclamantul optează pentru impozitarea în baza regimului general (fiind rezident în Uniunea Europeană sau în Spațiul Economic European)

Rubrica 10 – Opțiunea impozitării în conformitate cu legislația aplicabilă rezidenților (articolul 17.º –A din Codul IRPF) – Nebifată de reclamant.

Este evident că articolul 56 TCE (în prezent articolul 63 TFUE) interzice orice restricționare a circulației capitalurilor, nu numai între statele membre, ci și între statele membre și țări terțe.

De asemenea, trebuie făcută trimiterea la jurisprudența ce rezultă din Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 11 octombrie 2007, pronunțată în cauza C-443/06 (Hollmann), în care s-a declarat următoarele:

„Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală⁷, care supune câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat într-un stat membru, în speță Portugalia, dacă această cesiune este efectuată de un rezident al unui alt stat membru, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului membru în care se situează acest bun imobil.”

„a) Transmiterea cu titlu oneros a drepturilor reale asupra bunurilor imobile și afectarea oricăror bunuri din patrimoniul privat în vederea desfășurării de către proprietar a unei activități antreprenoriale sau profesionale individuale”.

⁷ Este vorba despre recursul Autorității fiscale naționale referitor la un aspect identic cu cel dezbătut în cauza de față, care însă, spre deosebire de aceasta din urmă, este anterior modificărilor introduse la articolul 72 din Codul IRPF prin Legea 67-A/2007, din 31 decembrie (Legea OE/2008).

În pofida hotărârii citate mai sus, acest Tribunal Arbitral continuă să aibă îndoieli cu privire la faptul dacă situația în litigiu în cauza de față ar putea fi echivalentă în totalitate cu cea care a făcut obiectul cauzei C-443/06, dat fiind că legislația în prezent în vigoare nu mai este aceeași cu cea în vigoare la acel moment, în prezent fiind permis ca un rezident dintr-un stat membru să evite tratamentul inegal contestat dacă optează să fie tratat ca rezident, cu toate consecințele legale, în aceleași condiții cu legislația aplicabilă rezidenților.

7. Dispozitiv

În virtutea celor expuse mai sus, și anume pentru că actualul cadru juridic și fiscal portughez în materie de impozitare IRPF a câștigurilor din proprietăți imobiliare obținute în Portugalia de rezidenții în Uniunea Europeană, precum și obligația acestora de depunere a declarațiilor respective nu mai sunt aceleași ca cele în vigoare la momentul pronunțării hotărârii – citate de reclamant – a Curții de Justiție a Uniunii Europene din 11 noiembrie 2007, cauza C-443/06 (Hollmann), ca o consecință a modificărilor menționate anterior, în special în urma introducerii alineatelor 7 și 8 (în prezent alineatele 9 și 10) în articolul 72 din Codul IRPF prin Legea nr. 67-A/2007 din 31 decembrie,

Tribunalul Arbitral decide:

- 1- **Să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene, în temeiul articolului 267 litera (a) TFUE, următoarea întrebare preliminară, la care este necesar să se răspundă pentru a se putea pronunța o hotărâre în prezenta procedură:**

Întrebare:

Dispozițiile coroborate ale articolelor 12, 56, 57 și 58 din Tratatul de instituire a Comunității Europene [în prezent articolele 18, 63, 64 și 65 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în prezenta cauză (articolul 43 alineatul 2 din Codul IRPF, aprobat prin Decretul Lege nr. 442-A/88 din 30 noiembrie, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 109-B/2001 din 27 decembrie), cu modificările introduse prin Legea nr. 67-A/2007 din 31 decembrie, prin includerea alineatelor 7 și 8 (în prezent alineatele 9 și 10) în articolul 72 din Codul IRPF, care are ca obiect să permită ca câștigurile care rezultă din vânzarea de bunuri imobile situate într-un stat membru (Portugalia) de către un rezident al unui alt stat membru al Uniunii Europene (Franța) să nu fie supuse, **cu caracter opțional**, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului membru în care se situează imobilele?

[omissis] [omissis]

Lisabona, 21 ianuarie 2019.

Arbitru

(José Rodrigo de Castro)

[*omissis*] [*omissis*]

DOCUMENT DE LUCRU