

Cauza C-545/19**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

17 iulie 2019

Instanța de trimitere:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugalia)

Data deciziei de trimitere:

9 iulie 2019

Reclamant:

ALLIANZGI-FONDS AEVN

Pârâtă:

Autoridade Tributária e Aduaneira

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA
[CENTRUL DE ARBITRAJ ADMINISTRATIV]

CAAD: Arbitraj fiscal[*omissis*]

Obiect: Impozit pe profit – Impozitarea dividendelor încasate de organisme de plasament colectiv cu sediul într-un alt stat membru al Uniunii Europene (Germania) – Articolul 22 din Estatuto dos Benefícios Fiscais [Statutul avantajelor fiscale, (denumit în continuare „SAF”)].

HOTĂRÂREA ARBITRALĂ**[Cerere de decizie preliminară – articolul 267 litera (a) TFUE]**

Prezenta procedură de arbitraj are ca obiect verificarea compatibilității cu dispozițiile Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) a unei norme naționale care, potrivit articolului 22 [*omissis*] din SAF, scutește de impozitul pe profit dividendele distribuite de entități stabilite în Portugalia unor organisme de plasament colectiv care au sediul în această țară și care sunt

constituite și funcționează în conformitate cu legislația portugheză, în timp ce, în conformitate cu articolul 3 alineatul 1 litera d), cu articolul 4, [omissis] [alineatul 2] și [omissis] alineatul 3 litera c), cu articolul 87 alineatul 4 și cu articolul 94 alineatul 1 litera c), alineatul 3 litera b) și alineatele 5 și 6 din Codul privind impozitul pe profit, sunt impozitate cu 25 %, prin reținere la sursă cu caracter definitiv, dividendele distribuite de entități rezidente unor organisme de plasament colectiv cu sediul într-un alt stat membru [omissis] al Uniunii Europene ([omissis] UE) – în speță, Germania – și care, prin urmare, nu sunt constituite în conformitate cu legislația națională.

Reclamantul, **ALLIANZGI-FONDS AEVN**, organism de plasament colectiv înființat în conformitate cu legislația germană, cu numărul de identificare fiscală portughez 712171860, cu sediul [omissis] [în] Germania, reprezentat de societatea de administrare ALLIANZ GLOBAL INVESTORS GMBH, cu sediul la aceeași adresă, a introdus [omissis] împotriva Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală) o cerere [de arbitraj] având ca obiect declararea ca fiind nelegale și anularea actelor de reținere la sursă a impozitului pe profit aferent exercițiilor fiscale 2015 și 2016 din cauza încălcării legii, având în vedere că, în opinia sa, dispozițiile naționale aplicabile încalcă [omissis] [în mod vădit] articolul 63 [omissis] TFUE, precum și principiul nediscriminării pe motiv de cetățenie sau naționalitate prevăzut la articolul 18 [omissis] TFUE.

Argumentele părților

Reclamantul invocă, în esență, următoarele argumente:

Dividendele sunt tratate ca venituri care provin din plasamente financiare în sensul articolului 20 alineatul (1) litera (c) din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice.

În conformitate cu legislația națională, toate dividendele pe care o societate rezidentă le distribuie unei persoane impozabile care este de asemenea rezidentă în Portugalia sunt supuse unei rețineri la sursă de 25 % cu titlu de impozit datorat.

Cu toate acestea, în ceea ce privește organismele de plasament colectiv constituite în conformitate cu legislația națională, cu ocazia operațiunilor impozabile, astfel de instituții erau scutite de impozitul pe profit pentru dividendele încasate, în conformitate cu articolul 22 alineatul 3 din SAF, în versiunea rezultând din Decretul-lege nr. 7/2015 din 13 ianuarie 2015, aplicabil randamentelor obținute începând cu 1 iulie 2015.

Înființarea unui fond de investiții în conformitate cu ordinea juridică națională (Regimul general al organismelor de plasament colectiv, aprobat prin Legea nr. 16/2015, modificată prin Decretul-lege nr. 124/2015 din 7 iulie 2015), impune ca fondul de investiții să fie rezident în Portugalia, ceea ce exclude posibilitatea ca un organism de plasament colectiv cu reședința în alt [omissis] [stat membru] al

Uniunii să poată fi înființat în conformitate cu legislația lui națională și să beneficieze de scutirea prevăzută la articolul 22 din SAF.

Înființarea unui organism de plasament colectiv nu este supusă în Portugalia autorizării prealabile a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários [Comisia Valorilor Mobiliare, denumită în continuare „CMVM”], astfel cum se prevede la articolul 19 alineatul 1 din Regimul general al organismelor de plasament colectiv, dar trebuie să îndeplinească numeroase cerințe, sub supravegherea CMVM, ceea ce nu se întâmplă în cazul organismelor de plasament colectiv înființate în temeiul legislației [omissis] altor [state membre] [omissis] ale Uniunii, aceste din urmă organisme fiind supuse, în țările lor, competențelor de supraveghere ale autorității de reglementare corespunzătoare.

În exercițiile financiare 2015 (începând din iulie) și 2016, un organism de plasament colectiv înființat în conformitate cu Regimul general al organismelor de plasament colectiv care a încasat dividende distribuite de societăți stabilite în Portugalia a fost supus unui regim fiscal mai favorabil decât cel aplicabil unui organism de plasament colectiv înființat în conformitate cu legislația oricărui alt [omissis] [stat membru] al Uniunii Europene, care a încasat dividende de origine portugheză.

Acest fapt este mai grav în cazul reclamantului, care nu poate obține în statul său de reședință (Germania) recuperarea impozitului reținut la sursă (Portugalia) ca urmare a statutului său de entitate scutită de impozit.

Astfel cum s-a statuat în hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza [omissis] C-35/98, Verkooijen, dividendele plătite reclamantului de societățile rezidente în Portugalia pot fi calificate drept circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE și al Directivei 88/361/CEE din 24 iunie.

În conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în lumina dreptului Uniunii, următoarele criterii sunt relevante pentru a aprecia o discriminare: i) situațiile comparabile nu pot fi tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care diferențierea este justificată în mod obiectiv și proporțională cu obiectivul urmărit de legislația națională ([omissis] Ruckdeschel, [omissis] 16/77, [omissis]; [omissis] Bachmann, [omissis] 204/90); ii) o aparență de discriminare formală poate să corespundă în realitate unei lipse de discriminare materială ([omissis] 13/63, [Comisia/Italia] [omissis]); iii) orice discriminare pe motiv de cetățenie sau naționalitate este interzisă, întrucât restrânge libertățile fundamentale prevăzute în TFUE, astfel încât o asemenea interdicție include toate formele de discriminare și orice alt criteriu distinctiv care poate să conducă la același rezultat (Hotărârea Commerzbank, [omissis] C-330/91) și iv) pentru a stabili dacă o normă internă este discriminatorie, nu este necesar ca aceasta să afecteze, în practică, un procent semnificativ mai mare de resortisanți ai altor state membre ([omissis] O’Flynn, [omissis] C-237/94, 1996, [omissis]).

Din jurisprudența Uniunii rezultă că interdicția generală prevăzută la articolul 63 TFUE acoperă atât restricțiile directe, cât și pe cele indirecte, inclusiv măsurile și practicile administrative referitoare la orice tip de investiție.

În speță, potrivit reclamantului, ar rezulta că, întrucât nu este o entitate înființată în Portugalia, acesta nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unui organism național de plasament colectiv. Cu toate acestea, susține reclamantul, este vorba despre un tratament discriminatoriu în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor și accesul la piața de capital în sine, bazat pe criteriul cetățeniei sau naționalității, astfel încât, în acest scop, reclamantul și organismele de plasament colectiv stabilite în Portugalia se află în situații comparabile.

Deși legislația națională nu urmărește să stabilească vreo măsură pentru combaterea abuzurilor, reclamantul consideră că o asemenea legislație îl împiedică să beneficieze de scutirea de impozitul pe profit întrucât, legal, nu poate constitui un fond de investiții în Portugalia deoarece societatea sa de administrare nu este stabilită în această țară.

Din cele de mai sus rezultă că există un tratament discriminatoriu și o restrângere clară a liberei circulații a capitalurilor interzisă de articolul 63 TFUE și de articolul 1 din Directiva 88/361, întrucât reclamantul din prezenta cauză este impozitat în Portugalia în ceea ce privește dividendele încasate în această țară, în timp ce organismele de plasament colectiv constituite în conformitate cu legislația portugheză sunt scutite de impozit în ceea ce privește aceleași venituri (a se vedea hotărârile Curții pronunțate în cauzele C-338/11-C-347/11 – [omissis] Santander Asset Management SGIIC, S.A. și C-480/16 – [omissis] Fidelity Funds).

În această privință, reclamantul consideră că dispoziția prevăzută la articolul 22 din SAF [omissis] este contrară dreptului Uniunii Europene, în măsura în care contravine dispozițiilor TFUE referitoare la principiul nediscriminării pe motiv de cetățenie sau de naționalitate și la libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 din acesta.

La rândul său, Administrația Fiscală și Vamală susține următoarele:

Reclamantul a omis două aspecte de importanță majoră pentru a defini în mod exhaustiv cadrul fiscal al organismelor de plasament colectiv:

- primul dintre acestea se referă la opțiunea legiuitorului de a „atenua” sarcina fiscală a contribuabililor vizați de impozitul pe profit, scăzând din baza de impozitare veniturile încasate în mod normal de organismele de plasament colectiv, și anume veniturile din capital (articolul 5 din Codul privind impozitul pe profit), veniturile din bunuri imobile (articolul 8 din codul menționat) și câștigurile din capital (articolul 10 din același cod), în conformitate cu dispozițiile articolului 22 alineatul 3 din SAF, și prevăzând totodată o scutire de tranșa municipală a impozitului pe profit și de suprataxa statală, potrivit dispozițiilor articolului 22 alineatul 6 din SAF, transferând impozitarea la taxele de timbru (în tabelul general al acestor ultime taxe este

inclusă poziția 29, care prevede o impozitare trimestrială, la o cotă egală cu 0,0025 % din valoarea contabilă netă a organismelor de plasament colectiv care operează cu instrumente de pe piața monetară și cu depozite, și la o cotă egală cu 0,0125 % din valoarea contabilă netă a celorlalte organisme de plasament colectiv, în timp ce, în speță, baza de impozitare poate să includă dividende distribuite și privește numai organismele de plasament colectiv care intră în domeniul de aplicare al articolului 22 din SAF, cu excluderea organismelor de plasament colectiv constituite în conformitate cu o legislație străină și care operează în conformitate cu aceasta);

- al doilea aspect omis se referă la impozitarea specifică, în conformitate cu articolul 88 [omissis] alineatul 11 din Codul privind impozitul pe profit și cu articolul 22 [omissis] alineatul 8 din SAF, la o cotă de 23 %, a dividendelor plătite organismelor de plasament colectiv stabilite în Portugalia, atunci când participațiile pentru care au fost încasate aceste venituri nu au rămas în posesia aceleiași persoane impozabile în mod neîntrerupt în cursul anului anterior datei la care au fost puse la dispoziție și nu sunt păstrate pe perioada necesară pentru a completa această perioadă.

În ceea ce privește regimul fiscal al fondurilor de investiții înființate în Germania până la 31 decembrie 2017, Administrația fiscală pârâtă, pe baza informațiilor obținute de pe site-ul Deloitte tax@hand, accesibil prin intermediul: www.taxathand.com/article/9698/Germany/2018/Taxation-of-investment-fund-income-revised, susține următoarele:

- a) fondurile de investiții constituite în conformitate cu legislația germană au fost tratate până la data menționată ca vehicule de investiții în regim de transparență fiscală, astfel încât veniturile generate să fie impozitate la nivelul investitorilor care participă la fondul de investiții din Germania, indiferent de modul în care au fost distribuite;
- b) veniturile distribuite și veniturile impozitate (precum și câștigurile tranzitorii) au fost considerate, în general, câștiguri din capital și au fost impozitate la o cotă forfetară de 25 %, majorată cu o suprataxă de solidaritate și, după caz, cu taxa ecleziastică, la o cotă maximă de 28,625 %, iar fondul de investiții a fost obligat să publice rapoarte zilnice și anuale cu informații relevante din punct de vedere fiscal.

În consecință, Administrația Fiscală consideră că regimurile fiscale aplicabile organismelor de plasament colectiv constituite în conformitate cu legislația națională portugheză și cele constituite și stabilite în Germania nu sunt în general comparabile [omissis], în măsura în care cele dintâi erau impozitate în cadrul impozitului pe profit pentru profiturile impozabile care includ venituri marginale, iar impozitarea lor se bazează în principal pe taxa de timbru, iar cele din urmă erau scutite de impozitul pe venit și, aparent, și de alte impozite.

De asemenea, [omissis] nu s-a dovedit că, deși reclamantul nu poate obține în statul său de reședință (Germania) restituirea impozitului reținut la sursă (Portugalia), ca o consecință a condiției sale de entitate scutită de impozit, partea din impozit care nu a fost returnată fondului de investiții nu poate fi recuperată de investitorii respectivi.

Finalitatea articolului 63 [omissis] TFUE [omissis] este de a asigura libera circulație a capitalurilor atât în cadrul pieței interne europene, cât și între această piață și țările terțe, fiind interzisă orice restricție sau discriminare care rezultă din acordarea, în temeiul dispozițiilor legislației naționale, a unui tratament fiscal diferențiat entităților din [alte state membre] [omissis] sau din țări terțe care creează condiții economice mai dezavantajoase pentru astfel de entități și le-ar putea descuraja să investească în Portugalia.

În speță, potrivit Administrației Fiscale, nu se poate afirma că ne aflăm în prezența unor situații comparabile în mod obiectiv, întrucât impozitarea dividendelor se efectuează în conformitate cu două mecanisme distincte și niciun element nu permite să se considere că sarcina fiscală ce grevează dividendele încasate de organismele de plasament colectiv care intră în domeniul de aplicare al articolului 22 [omissis] din SAF [omissis] este mai redusă decât sarcina fiscală aferentă dividendelor încasate de reclamant în Portugalia.

Există aparența unei discriminări sub forma unei impozitări a dividendelor distribuite de societățile rezidente organismelor de plasament colectiv nerezidente, însă aceasta nu corespunde unei discriminări de fond.

Administrația Fiscală concluzionează că, deși regimul fiscal aplicabil organismelor de plasament colectiv constituite în conformitate cu legislația națională prevede scutirea dividendelor distribuite de societățile rezidente, un astfel de regim fiscal nu exclude faptul că aceste venituri sunt impozitate fie în mod specific (impozit pe profit), fie în cadrul taxei de timbru, întrucât aceleași venituri sunt incluse în valoarea contabilă netă a organismelor de plasament colectiv menționate, astfel încât nu se poate afirma că situația în care se află aceste organisme de plasament colectiv și situația fondurilor de investiții constituite și stabilite în alte [state membre] [omissis] care încasează dividende de origine portugheză sunt comparabile în mod substanțial din punct de vedere obiectiv.

Situația de fapt

În urma analizei documentelor justificative prezentate, se consideră că au fost stabilite, cu acordul părților, următoarea situație de fapt:

1. Reclamantul este un organism de plasament colectiv constituit printr-un contract în temeiul legislației germane, cu sediul în Germania și administrat de o societate de administrare a fondurilor de investiții, care are sediul social tot în Germania. Pe de altă parte, reclamantul este supus în Portugalia impozitului pe profit în calitate de nerezident și fără să aibă un sediu permanent în această țară.

2. Este un fond de investiții deschis, cu caracter independent, bazat pe un contract încheiat între societatea de administrare, investitori și banca responsabilă de depozitarea valorilor mobiliare, care are ca obiect exclusiv administrarea, gestionarea și investirea patrimoniului propriu.
3. Întrucât nu este constituit ca societate, fondul de investiții reclamant nu este supus vreunei obligații de înregistrare la registrul comerțului german, astfel încât nu poate fi titular de drepturi și obligații.
4. În conformitate cu dispozițiile din legislația germană care îl reglementează, activele fondului de investiții sunt deținute în coproprietate cu investitorii; societatea de administrare investește capitalul fondului în nume propriu.
5. Participațiile pe care le dobândesc investitorii nu le conferă drepturi de vot sau posibilitatea de a dispune de activele organismului de plasament colectiv reclamant, competență care revine în exclusivitate societății de administrare, iar investitorii au numai dreptul de a încasa dividendele corespunzătoare sau de a solicita în orice moment rambursarea valorii participațiilor.
6. Atât fondul de investiții reclamant, cât și societatea de administrare a acestuia sunt supuse supravegherii de către Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).
7. Reclamantul este un organism de plasament colectiv rezident în scopuri fiscale în Germania și supus, în această țară, impozitului pe profit, deși este scutit de impozitul respectiv în conformitate cu articolul 1 alineatul 1 din Codul german al impozitului pe profit – *German Corporate Income Tax* – și cu articolul 11 alineatele 1 și 2 din Codul german al impozitării investițiilor – *German Investment Tax Act* – ceea ce îl împiedică să recupereze impozitele suportate în străinătate sub forma unui credit fiscal pentru dubla impunere internațională sau să solicite rambursarea unor astfel de impozite.
8. În cursul exercițiilor fiscale 2015 și 2016, reclamantul deținea participații la diferite societăți rezidente în Portugalia, depozitate la BNP Paribas Securities Services, entitate responsabilă pentru păstrarea titlurilor deținute în Portugalia.
9. Dividendele încasate de reclamant în exercițiile fiscale 2015 și 2016 au fost impozitate prin reținere la sursă cu caracter definitiv la o cotă de impozitare de 25 %, în conformitate cu articolul 87, [omissis] [alineatul] 4 litera c) din Codul privind impozitul pe profit, reprezentând în sumă totală 39 371,29 euro, plătită statului în temeiul declarațiilor de impozitare nr. 80447153102 (decembrie 2015) și nr. 80460582763 (mai 2016).
10. În ceea ce privește exercițiul financiar 2015, reclamantul a obținut rambursarea sumei de 5 065,98 euro, în temeiul Convenției pentru evitarea dublei impunerii încheiate între Portugalia și Germania, care prevede o cotă de impozitare de 15 % pentru impozitarea dividendelor.

11. La 29 decembrie 2017, reclamantul a formulat o cale de atac administrativă împotriva actelor prin care a fost efectuată reținerea la sursă cu titlu de impozit pe profit aferent exercițiilor fiscale 2015 și 2016, prin care a solicitat anularea actelor respective pentru încălcarea directă a dreptului Uniunii, precum și recunoașterea dreptului la rambursarea impozitului plătit în mod necuvenit în Portugalia.
12. Decizia de respingere a căii de atac administrative a fost comunicată reclamantului la 13 noiembrie 2018.
13. Cererea [omissis] de arbitraj a fost primită de CAAD la 12 februarie 2019.
14. Reclamantul solicită anularea actelor de reținere la sursă pentru suma rămasă, și anume 34 305,31 euro.

Legislația fiscală portugheză relevantă pentru soluționarea litigiului în vigoare la data situației de fapt:

– Statutul avantajelor fiscale

„Articolul 22 – Organisme de plasament colectiv

1 – Sunt supuse impozitului pe profit, în condițiile prevăzute de prezentul articol, fondurile de investiții în valori mobiliare, fondurile de investiții imobiliare, societățile de investiții în valori mobiliare și societățile de investiții imobiliare care sunt constituite și funcționează în conformitate cu legislația națională.

[...]

3 – În scopul determinării profiturilor impozabile, nu se iau în considerare veniturile menționate la articolele 5, 8 și 10 din Codul privind impozitul pe profit, cu excepția cazului în care veniturile respective provin de la entități care au reședința sau sediul într-o țară, teritoriu sau regiune supusă unui regim fiscal mult mai favorabil, care figurează în lista aprobată prin Ordinul membrului guvernului competent în domeniul finanțelor și veniturilor, nici costurile aferente unor astfel de venituri sau prevăzute la articolul 23 – A din Codul privind impozitul pe profit, și nici veniturile – inclusiv deducerile – și costurile aferente comisioanelor de gestiune sau altor tipuri de comisioane plătite entităților menționate la alineatul 1.

[...]

6 – Entitățile menționate la alineatul 1 sunt scutite de plata tranșei municipale și a suprataxei statale [din impozitul pe profit].

7 – Fuziunilor, divizărilor sau subscrierilor cu contraprestații în natură care implică entitățile menționate la alineatul 1, inclusiv cele fără personalitate juridică, li se aplică, mutatis mutandis, articolele 73, 74, 76 și 78 din Codul privind impozitul pe profit, iar subscrierilor cu contraprestații în natură li se

aplică regimul transferului de active prevăzut la articolul 73 alineatul 3 din prezentul cod.

8 – Cotele de impozitare specifice prevăzute la articolul 88 din Codul privind impozitul pe profit se aplică, mutatis mutandis, în cadrul prezentului regim.

[...]

10 – Nu este necesară o reținere la sursă cu titlu de impozit pe profit pentru veniturile obținute de persoanele impozabile menționate la alineatul 1.

[...]

14 – Dispozițiile alineatului 7 se aplică operațiunilor menționate la alineatul respectiv care implică entități al căror sediu, conducere efectivă sau sediu social se află pe teritoriul portughez, într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau în Spațiul Economic European, cu condiția ca, în acest din urmă caz, să existe o obligație de cooperare administrativă în ceea ce privește schimbul de informații și asistență în materie de recuperarea taxelor, echivalentă celei existente în Uniunea Europeană.

15 – Organismele de administrare a societăților sau fondurilor de investiții menționate la alineatul 1 răspund în solidar pentru datoriile fiscale ale societăților sau ale fondurilor de investiții a căror administrare le revine.

[...]”

– Codul privind impozitul pe profit

„Articolul 3 – Baza de impozitare

1 – Impozitul pe profit se aplică

[...]

d) veniturile din categoriile care sunt luate în considerare la aplicarea impozitului pe venitul persoanelor fizice, precum și câștigurile patrimoniale obținute cu titlu gratuit de entitățile menționate la alineatul 1 litera c) al articolului precedent, care nu dețin un sediu permanent sau care, deși dețin un astfel de sediu, nu pot fi impozitate la sediul respectiv.

[...]”

Articolul 4 – Conținutul obligației fiscale

[...]

2 – *Persoanele juridice și alte entități care nu au nici domiciliul, nici sediul conducerii efective pe teritoriul portughez sunt supuse impozitului pe profit numai în ceea ce privește veniturile pe care le obțin pe acest teritoriu.*

3 – *În sensul dispozițiilor alineatului precedent, se consideră ca fiind obținute pe teritoriul portughez veniturile atribuibile unui sediu permanent situat pe teritoriul menționat, precum și veniturile care, fără a îndeplini această cerință, sunt menționate în continuare:*

[...]

c) *următoarele tipuri de venituri pentru care plătitorul are reședința, domiciliul sau sediul conducerii efective pe teritoriul portughez sau a căror plată este imputabilă unui sediu permanent situat pe acest teritoriu:*

[...]

3) *alte câștiguri din capital;*

[...]

Articolul 87 – Cote de impozitare

[...]

4 – *Cota de impozitare a impozitului pe profit aplicabilă veniturilor entităților care nu au nici domiciliul, nici sediul conducerii efective pe teritoriul portughez sau care nu dețin pe acest teritoriu un sediu permanent căruia să i se poată atribui aceste venituri este de 25 % [...]*”

„Articolul 88 – Cote de impozitare specifice

[...]

11 – *Sunt supuse impozitării specifice, cu o cotă de 23 %, veniturile distribuite de entități supuse impozitului pe profit încasate de persoanele impozabile care beneficiază de o scutire totală sau parțială, care include în acest caz veniturile din capital, atunci când participațiile pentru care au fost încasate aceste venituri nu au fost deținute în mod neîntrerupt de aceeași persoană impozabilă în cursul anului anterior datei distribuirii acestora și nu au fost păstrate suficient pentru a completa această perioadă.*

[...]

Articolul 94 – Reținerea la sursă

1 – *Se aplică o reținere la sursă cu titlu de impozit pe profit asupra următoarelor venituri obținute pe teritoriul portughez:*

[...]

c) venituri din capital care nu intră sub incidența dispozițiilor de mai sus și venituri din bunuri imobile, precum cele definite în scopul impozitului pe venitul persoanelor fizice, în cazul în care debitorul veniturilor respective este o persoană impozabilă supusă impozitului pe profit sau în cazul în care acestea constituie cheltuieli legate de activitatea antreprenorială sau profesională a persoanelor impozabile supuse impozitului pe venitul persoanelor fizice care țin sau sunt obligate să țină evidență contabilă;

[...]

3 – Reținerile la sursă au caracter de plăți anticipate ale impozitului, cu excepția cazurilor menționate în continuare în care au caracter definitiv:

[...]

b) în cazul în care beneficiarul veniturilor, cu excepția veniturilor din bunuri imobile, este o entitate nerezidentă care nu deține un sediu permanent pe teritoriul portughez sau, deși deține un astfel de sediu, veniturile sale nu pot fi atribuite sediului respectiv.

[...]

5 – Sunt excluse din domeniul de aplicare al dispozițiilor alineatului de mai sus reținerile care, în conformitate cu alineatul 3, au [omissis] caracter definitiv și cărora li se aplică cotele de impozitare menționate la articolul 87.”

6 – Obligația de reținere la sursă a impozitului pe profit se naște la data la care este prevăzută o obligație identică în Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice sau, în caz contrar, la data la care veniturile sunt puse la dispoziția beneficiarului, iar sumele reținute înainte de data de 20 a lunii următoare celei pentru care au fost calculate, în conformitate cu dispozițiile Codului privind impozitul pe venitul persoanelor fizice sau ale legislației de punere în aplicare a acestuia, trebuie plătite statului.

[...]

Codul privind taxa de timbru – Tariful general

„29 – Valoarea contabilă netă a organismelor de plasament colectiv care intră sub incidența articolului 22 din SAF:

29.1 – organisme de plasament colectiv care investesc exclusiv în instrumente de piață monetară și în depozite: 0,0025 % din valoarea contabilă netă pentru fiecare trimestru;

29.2 – alte organisme de plasament colectiv: 0,0125 % din valoarea contabilă netă pentru fiecare trimestru.”

Având în vedere toate cele de mai sus, această instanță [*omissis*] [de arbitraj] cu arbitru unic solicită [*omissis*] Curții de Justiție a Uniunii Europene ca, în temeiul articolului 267 [*omissis*] litera (a) TFUE, să se pronunțe cu privire la următoarele întrebări preliminare:

- 1) Articolul 56 [CE] (în prezent articolul 63 TFUE), referitor la libera circulație a capitalurilor, sau articolul 49 [CE] (în prezent articolul 56 TFUE), referitor la libera prestare a serviciilor se opun unui regim fiscal precum cel în discuție în litigiul principal de la articolul 22 din Statutul avantajelor fiscale, care prevede efectuarea unei rețineri la sursă cu caracter definitiv pentru dividendele distribuite de societățile portugheze și încasate de organisme de plasament colectiv nerezidente în Portugalia și stabilite în alte [state membre] [*omissis*] ale Uniunii, în timp ce organismele de plasament colectiv constituite în temeiul legislației fiscale portugheze și rezidente în scopuri fiscale în Portugalia pot beneficia de scutirea de impozitul reținut la sursă aplicat asupra veniturilor menționate?
- 2) Pentru a prevedea o reținere la sursă asupra dividendelor plătite organismelor de plasament colectiv nerezidente și pentru a oferi organismelor de plasament colectiv rezidente posibilitatea de a obține scutirea de o astfel de reținere la sursă, reglementarea națională în discuție în litigiul principal aplică dividendelor plătite organismelor de plasament colectiv nerezidente un tratament defavorabil, în condițiile în care acestea din urmă nu au nicio posibilitate de acces la scutirea menționată?
- 3) Pentru a evalua caracterul discriminatoriu al legislației portugheze care prevede un tratament fiscal specific și diferit pentru organismele de plasament colectiv (rezidente), pe de o parte, și pentru respectivii participanți la organismele de plasament colectiv, pe de altă parte, are relevanță regimul fiscal aplicabil participanților la organismele de plasament colectiv? Sau, având în vedere că regimul fiscal aplicabil organismelor de plasament colectiv rezidente nu este afectat sau modificat în vreun fel de faptul că participanții respectivi sunt sau nu rezidenți în Portugalia, este necesar ca, pentru a stabili caracterul comparabil al situațiilor în scopul aprecierii caracterului discriminatoriu al acestei legislații, să se ia în considerare numai impozitarea aplicabilă la nivelul vehiculului de investiții?
- 4) Este permisă diferența de tratament dintre organismele de plasament colectiv rezidente și cele nerezidente în Portugalia, ținând seama de faptul că persoanele fizice sau juridice rezidente în Portugalia care dețin participații la organisme de plasament colectiv (rezidente sau nerezidente) sunt, în ambele cazuri, supuse în același mod (și, ca regulă generală, nu sunt scutite) impozitării veniturilor distribuite de organismele de plasament colectiv, chiar dacă participanții nerezidenți sunt supuși unui impozit mai mare?
- 5) Ținând seama de faptul că discriminarea în discuție în prezenta cauză se referă la o diferență de impozitare a veniturilor rezultate din dividende

distribuite deținătorilor de participații de către organismele de plasament colectiv rezidente, este legal să se țină seama, în vederea aprecierii caracterului comparabil al impozitării veniturilor, de alte impozite, taxe sau impuneri datorate în legătură cu investițiile realizate de organismele de plasament colectiv? În special, , în scopul analizării caracterului comparabil, este legal și permis să se ia în considerare impactul impozitelor asupra patrimoniului, asupra cheltuielilor sau impozitelor de altă natură, iar nu strict impozitul asupra veniturilor organismelor de plasament colectiv, inclusiv eventualele taxe specifice?

Având în vedere această cerere de decizie preliminară care trebuie să fie însoțită de o copie a cererii [*omissis*] [de arbitraj] și de o copie a memoriului în răspuns al Administrației Fiscale, prezenta procedură se suspendă în conformitate cu prevederile articolului 269 alineatul 1 litera c) și ale articolului 272 alineatul 1 din Codul de procedură civilă portughez.

Lisabona, 9 iulie 2019

Arbitru,

(Mariana Vargas)

DOCUMENT DUBLICAT