

Cauza C-443/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

7 iunie 2019

Instanța de trimitere:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Spania)

Data deciziei de trimitere:

24 aprilie 2019

Reclamantă:

Vodafone España S.A.U.

Pârâtă:

Diputación Foral de Guipúzcoa

Obiectul procedurii principale

Apel formulat împotriva deciziei Tribunal Económico-Administrativo Foral (T.E.A.F.) de Guipuzkoa (Tribunalul Economic Administrativ Provincial din Guipúzcoa) de respingere a acțiunilor formulate împotriva unor decizii de admitere în parte a unor cereri de rectificare și de rambursare referitoare la taxarea inversă a transferurilor patrimoniale și a actelor juridice autentice ca urmare a concesionării unor drepturi de utilizare în scop privat a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Obiectul întrebării preliminare adresate în temeiul articolului 267 TFUE este de a stabili dacă legislația națională care supune impozitului general pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice, aplicabil în general concesiunilor administrative de bunuri din domeniul public, utilizarea de frecvențe radio de către un operator de telecomunicații care face deja obiectul unei taxe, denumită taxă de spectru, este compatibilă cu Directiva 2002/20.

Întrebarea preliminară

„Articolul 13 din Directiva 2002/20/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 7 martie 2002 privind autorizarea rețelelor și serviciilor de comunicații electronice (JO 2002, L 108, p. 21, Ediție specială, 13/vol. 35, p. 183) și dispozițiile concordante și complementare ale acesteia trebuie interpretate în sensul că se opun ca Regatul Spaniei și, în special, teritoriul istoric autonom din punct de vedere fiscal al provinciei Guipúzcoa să supună impozitului general pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice, aplicabil în general concesiunilor administrative de bunuri din domeniul public în conformitate cu legislația care reglementează acest impozit, dreptul de utilizare a frecvențelor radio de un operator de telecomunicații, care este deja supus așa-numitei taxe de spectru?”

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Dispozițiile dreptului Uniunii:

Directiva 2002/20/CE a Parlamentului European și al Consiliului din 7 martie 2002 privind autorizarea rețelelor și serviciilor de comunicații electronice (Directiva privind autorizarea), în special articolele 12 și 13.

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene

Hotărârea din 12 iulie 2012, Vodafone España și France Telecom España (C-55/11, C-57/11 și C-58/11, EU:C:2012:446)

Hotărârea din 18 septembrie 2003, Albacom și Infostrada (C-292/01 și C-293/01, EU:C:2003:480).

Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335)

Hotărârea din 30 ianuarie 2019, Belgia/Comisia (C-587/17 P, EU:C:2019:75)

Hotărârea din 15 martie 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209)

Hotărârea din 17 iulie 2014, Torresi (C-58/13 și C-59/13, EU:C:2014:2088)

Hotărârea din 9 septembrie 2015, X și van Dijk (C- 72/14 și C-197/14, EU:C:2015:564)

Hotărârea din 18 ianuarie 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17)

Dispozițiile naționale invocate

Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (Legea generală a telecomunicațiilor nr. 32/2003 din 3 noiembrie 2003)

Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones (Legea generală a telecomunicațiilor nr. 9/2014 din 9 mai 2014)

Norma Foral General Tributaria, de 30 de diciembre de 1987, del territorio histórico de Guipúzcoa, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (Legea provincială fiscală generală din 30 decembrie 1987 a teritoriului istoric Guipúzcoa privind impozitul pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice)

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Legea nr. 12/2002 din 23 mai 2002 de aprobare a acordului economic cu Comunitatea Autonomă a Țării Bascilor)

Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (Legea nr. 33/2003 din 3 noiembrie 2003 a patrimoniului administrațiilor publice)

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 La 23 aprilie 2018, Vodafone España, S.A.U. a introdus o acțiune în contencios administrativ împotriva hotărârii Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa din 15 februarie 2018 de respingere a cererilor formulate împotriva deciziilor Servicio de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales din 25 februarie 2016, care au admis în parte cererile de rectificare și de rambursare privind taxarea inversă a transferurilor patrimoniale și a actelor juridice autentice, ITP și AJD sau ITPO, datorate ca urmare a concesiunii de drepturi de utilizare în scop privat a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public.
- 2 În acțiunea sa, societatea menționată a arătat că, după ce a efectuat taxări inverse în temeiul dispozițiilor ITPO, a considerat că acestea sunt nelegale, atât în ceea ce privește calcularea bazei fiscale, rectificată prin deciziile din 25 februarie 2016, cât și pentru motivul că taxa însăși încalcă legislația Uniunii Europene.
- 3 La 6 septembrie 2018, Diputación Foral de Guipúzcoa a depus un memoriu în apărare, prin care a contestat pretinsa dublă impunere, întemeindu-se pe diferența dintre impozit și taxă, prevăzută de Norma Foral General Tributaria (Legea provincială fiscală generală).
- 4 La 23 ianuarie 2019, instanța de trimitere a emis o ordonanță prin care a stabilit un termen în care părțile puteau să își exprime opiniile cu privire la adresarea unei întrebări de interpretare Curții în vederea consultării acesteia cu privire la modul în care trebuie interpretat articolul 13 din Directiva 2002/20/CE, referitor la aspectul dacă posibilitatea ca un stat membru să impună taxe pentru dreptul de

utilizare a frecvențelor radio (denumite taxe de spectru) este compatibilă cu impunerea unei alte sarcini fiscale suplimentare rezultate dintr-o taxă generală internă (impozit) care apreciază drept transfer patrimonial oneros concesiunea administrativă de drepturi de utilizare în scop privat a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public.

Principalele argumente ale părților din acțiunea principală

- 5 În susținerea cererii sale de anulare a taxelor menționate, reclamanta a arătat, în esență, că prelevarea ITPO implică o dublă impunere, contrară dreptului Uniunii Europene, în raport cu taxa de rezervare a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public (sau taxa de spectru), care, în prezent, este reglementată de anexa I punctul 3 din Ley General de Telecomunicaciones, 9/2014, de 9 de mayo (Legea generală a telecomunicațiilor nr. 9/2014 din 9 mai 2014, denumită în continuare „LGTT”). Cauza acestei duble impuneri se regăsește în împrejurarea că faptul generator al impozitului este concesiunea administrativă de drepturi de utilizare în scop privat a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public în conformitate cu dispozițiile pe care această lege le detaliază, fapt ce generează, în conformitate cu legislația provincială privind ITP, o bază impozabilă constituită din prețul concesiunii sau tarif și capitalizarea taxei anuale (de spectru) la rata de 10 %.
- 6 În continuare, aceasta a explicat regimul Directivei 2002/20 (Directiva privind autorizarea), în special în ceea ce privește articolele 12 și 13, al căror efect direct rezultă, printre altele, din Hotărârea CJUE din 12 iulie 2012, C-55/2011 și cauzele conexe, și care stă la baza interdicției impuse statelor membre de a percepe alte taxe și redevențe, diferite de cele prevăzute de această directivă, hotărâre ce are drept precedent Hotărârea din 18 septembrie 2003, Albacom și Infostrada (C-292/01 și C-293/01, EU:C:2003:480) și alte hotărâri ulterioare. Reclamanta susține că ITPO nu ar garanta utilizarea optimă a resurselor și conchide subliniind că diversitatea categoriilor fiscale interne este lipsită de relevanță, astfel cum evidențiază Hotărârea CJUE din 18 ianuarie 2017, IRCCS- Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17).
- 7 În ceea ce o privește, Diputación Foral de Guipúzcoa contestă pretinsa dublă impunere, întemeindu-se pe diferența dintre noțiunea de impozit și noțiunea de taxă prevăzută de Norma Foral General Tributaria (Legea provincială fiscală generală) (articolul 16 alineatul 2), subliniind că ITP este un impozit care, ca atare, se aplică concesiunilor administrative [articolul 7 alineatul 1 litera b) din Norma Foral General Tributaria 18/1987]. În continuare, aceasta a făcut trimitere la taxa de rezervare a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public, reglementată de LGTT 32/2003, făcând referire la articolul 49 privind finalitatea acestor taxe și concluzionând că faptul generator este rezervarea pentru utilizare în scop privat a oricărei frecvențe din domeniul public respectiv și acoperirea cheltuielilor de administrare și, prin urmare, concluzionează că nu există o dublă impunere, întrucât ITP supune impozitării transferul patrimonial rezultat din utilizare, iar nu rezervarea pentru utilizare în scop privat, aceasta din urmă fiind

supusă taxei. Diputación Foral de Guipúzcoa subliniază că articolele 12 și 13 din Directiva 2002/20/CE nu limitează puterea generală a statelor membre de a reglementa alte tipuri de prelevări fiscale, cum ar fi ITP sau impozitul pe profit, pe care trebuie să le plătească operatorii, și, de asemenea, urmând exemplul [Tribunalului Economic Administrativ Provincial], citează hotărâri ale unor curți superioare de justiție, precum cele din Madrid și Galicia, din care deduce argumentul potrivit căruia ITP nu constituie o contraprestație pentru serviciul de telecomunicații. În sfârșit, aceasta contestă și pretinsa lipsă de relevanță a categoriilor de prelevări interne, deoarece litigiul poartă asupra unor prelevări care au un fapt generator diferit, cum ar fi impozitul pe profit sau TVA-ul.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 8 În conformitate cu Ley General de Telecomunicaciones (Legea generală a telecomunicațiilor), care, în speță, a fost Ley 32/2003, de 3 de noviembre, General de Telecomunicaciones (Legea generală a telecomunicațiilor nr. 32/2003 din 3 noiembrie 2003) (BOE nr. 264 din 4/11/2003), în prezent abrogată, se stabilesc anumite taxe în domeniu, cu privire la care articolul 49 alineatul 3 prevedea că, „fără a aduce atingere dispozițiilor alineatului 2, taxele prevăzute pentru utilizarea unui spectru de frecvențe radio din domeniul public [...] au drept finalitate necesitatea de a garanta utilizarea optimă a acestor resurse, ținând seama de valoarea și de absența bunului pentru care este acordat dreptul de utilizare”. Această dispoziție este, în prezent, reiterată la articolul 71 alineatul 3 din noua LGTT 9/2014 din 9 mai 2014.

Anexa I la ambele legi reglementează diferite taxe, inclusiv taxa de rezervare a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public, la care se referă, la punctul 3, după cum urmează: „Rezervarea pentru uz privat sau pentru uz special de către operatori a unei frecvențe din spectrul de frecvențe radio din domeniul public în beneficiul uneia sau a mai multe persoane sau entități este supusă unei taxe anuale, în condițiile stabilite în prezentul alineat. Pentru stabilirea cuantumului taxei care trebuie plătită de persoana impozabilă, trebuie să se țină seama de valoarea de piață a utilizării frecvenței rezervate și de profitul care ar fi obținut de beneficiar din această utilizare [...]”

Aceasta este taxa care a fost impusă, în primul rând, operatorului de telecomunicații recurent de către administrația statului competentă în domeniu, care este identificată ca taxă de spectru și reglementată de articolul 13 din Directiva 2002/20/CE a cărei finalitate și ale cărei garanții sunt cuprinse în dispozițiile LGTT menționate anterior.

- 9 În plus, Diputación Foral de Guipúzcoa a impus operatorului menționat anterior plata așa-numitului impozit general pe transferurile patrimoniale, în modalitatea sa de impozit pe transferuri patrimoniale cu titlu oneros (ITPO). În virtutea Concerto Económico con el Estado aprobado por Ley 12/2002, de 23 de Mayo [acordul economic încheiat cu statul, aprobat prin Legea 12/2002 din 23 mai 2002], acest

impozit este reglementat și gestionat de teritoriul istoric Guipúzcoa, legile acestuia aplicându-se în locul celor ale administrației fiscale a statului.

Printre faptele generatoare, atât reglementările statului, cât și cele la nivelul provinciei Guipúzcoa, care se aplică în acest caz, consideră drept transferuri patrimoniale constituirea de concesiuni administrative.

- 10 Având în vedere considerațiile de mai sus, instanța de trimitere ridică problema dacă este necesar să adreseze întrebarea de interpretare în temeiul articolului 267 TFUE. În acest scop, ea consideră că compatibilitatea celor două taxe aplicate este foarte discutabilă din perspectiva Directivei 2002/20 și că aceasta este o chestiune care nu a fost abordată sau clarificată de directivele aplicabile sau de jurisprudența CJUE, motiv pentru care sprijinul Curții este esențial, în special având în vedere faptul că au fost emise puncte de vedere de către alte instanțe din Spania care admit compatibilitatea dintre cele două taxe, astfel încât instanța menționată nu are certitudinea că directiva a fost aplicată uniform în sensul incompatibilității susținute de operatorul recurent.
- 11 Trebuie arătat că reclamanta amintește că însăși Ley General de Telecomunicaciones (Ley 9/2014) [Legea generală a telecomunicațiilor (Legea 9/2014)] în vigoare în Spania consideră, la articolul 64 alineatul 5, drept cauză a revocării autorizației „neplata impozitului pe transferurile patrimoniale și pe actele juridice autentice”, fapt ce poate fi înțeles în sensul că, în *mens legislatoris*, ambele taxe pot sau ar trebui să fie plătite, iar ITPO devine, *de facto* o condiție de autorizare.
- 12 Instanța de trimitere consideră că interpretarea operatorului Vodafone España S.A.U., întemeiată pe hotărâri ale Curții, cum ar fi cea din 12 iulie 2012, în cauzele C-55/11, 57/11 și 58/11, care se referă, de asemenea, la Regatul Spaniei și care exclude posibilitatea ca statele membre să perceapă alte taxe și redevențe decât cele prevăzute la articolele 12 și 13 din directivă, nu este afectată de criteriul adoptat de administrația provinciei Guipúzcoa, pe baza hotărârilor interne pe care le citează, potrivit căruia taxa de spectru și ITPO supun impozitării un eveniment impozabil diferit.
- 13 Pornind de la faptul că LGTT transpune în această materie articolele 12 și 13 din directivă, menționate anterior, ceea ce stabilește taxa prevăzută în anexa I punctul 3 nu poate fi înțeles decât ca făcând trimitere la titlurile de autorizare a utilizării unui spectru de frecvențe radio din domeniul public, astfel cum sunt prevăzute la articolul 62 din legea în vigoare. Cu toate acestea, ceea ce consacră această dispoziție, făcând distincția între utilizarea comună, specială sau privată și stabilind necesitatea acordării unei autorizații doar pentru ultimele două, este că „utilizarea specială a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public este utilizarea benzilor de frecvență care fac obiectul unei autorizații de exploatare în comun, fără a limita numărul de operatori sau utilizatori, în condițiile tehnice și pentru serviciile stabilite de la caz la caz” și „utilizarea în scop privat a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public este exploatarea exclusivă sau de

către un număr limitat de utilizatori a anumitor frecvențe din același domeniu fizic de aplicare”. Alineatele 3 și 4 se referă la cazurile în care acordarea drepturilor de utilizare a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public îmbracă forma unei autorizații generale sau a unei autorizații individuale, iar articolul 5 prevede că „în toate celelalte cazuri neprevăzute la alineatele anterioare, dreptul de utilizare în scop privat a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public necesită o concesiune administrativă. Pentru acordarea acestei concesiuni, condiția prealabilă este ca solicitantii să dețină calitatea de operator de comunicații electronice [...]”.

- 14 Acest regim juridico-administrativ al domeniului public special sau sectorial în cauză nu prezintă diferențe substanțiale față de cel pe care îl prevede, în mod unitar, Legea patrimoniului nr. 33/2003 din 3 noiembrie 2003 (LPAP) la titlul IV articolele 84-104 pentru toate tipurile de bunuri din domeniul public ale administrațiilor publice din Regatul Spaniei, astfel încât se poate concluziona că operatorul de telecomunicații care este adjudecatarul exclusiv cărui i se atribuie anumite frecvențe, cum este cazul de față, obține o adevărată concesiune administrativă a domeniului public de aceeași natură ca cele prevăzute la articolul 7 alineatul 1 litera b) din Norma Foral del ITP de Guipúzcoa, al cărei conținut constă, ca în cazul oricărei concesiuni, în exercitarea utilizării temporare în scop privat a bunului din domeniul public, care se concesiunează sub rezerva plății unei redevențe.
- 15 În rezumat, în cadrul acestei concesiuni a spectrului de frecvențe radio nu există un transfer patrimonial mai mare sau mai mic decât în cazul oricărei alte concesiuni, iar legea telecomunicațiilor și dreptul administrativ privind domeniul public comun resping, în opinia instanței de trimitere, interpretarea pe care o susține administrația pârâtă.
- 16 Pe baza celor expuse anterior, distincția internă și de natură tehnico-fiscală între taxă și impozit este irelevantă în sensul directivei și al jurisprudenței CJUE. Articolul 13 din directivă autorizează impunerea de către statele membre a unor „taxe” și „redevențe”, iar ceea ce operatorul este obligat să îndeplinească pentru obținerea acestei concesiuni administrative a unui spectru de frecvențe radio din domeniul public nu este un impozit, ci o taxă de concesiune, aceasta fiind ceea ce, în general, în situațiile de fapt prevăzute la articolul 7 alineatul 1 litera b) din NFITP, nu a împiedicat coexistența confortabilă și pașnică a unei prelevări fiscale, impozitul, cu o altă taxă, redevență sau contraprestație publică pe care concesionarul trebuie să o plătească sub forma unei taxe de concesiune, deși, în prezent, este clasificată drept taxă în conformitate cu articolul 2 alineatul 2 litera b) din Ley General Tributaria estatal (Legea fiscală generală a statului) (Legea 58/2003 din 17 decembrie 2003) și cu legislația provincială concordantă din Guipúzcoa.
- 17 Cu toate acestea, distincția dintre taxă și impozit din dreptul intern și eventualele considerații cu privire la diferența conceptuală dintre finalitatea celor două tipuri de taxe și împrejurările lor de fapt își pierd orice valoare în condițiile în care Directiva 2002/20 împiedică orice coexistență a două sau mai multe sarcini fiscale

impuse pentru același drept al operatorului de a utiliza în scop privat spectrul de frecvențe radio sau, cu alte cuvinte, pentru același „element impozabil” cu titlu de orice tip de sarcină fiscală, prestație patrimonială sau redevență care se cumulează cu cea prevăzută de articolul 13 din directivă, iar această interdicție generală vizează orice tip de taxă din dreptul intern, oricât de discrete ar fi perspectivele și diferențele conceptuale care pot fi stabilite între ele și oricare ar fi eventuala sa influență asupra sistemului fiscal general și a categoriilor comune din cadrul acestuia, cum este cazul ITPO.

- 18 Astfel decurge dintr-o serie de paragrafe foarte importante pe care Curtea de Justiție a Uniunii Europene le-a inclus în Hotărârea din 12 iulie 2012, *Vodafone España și France Telecom España* (C-55/11, C-57/11 și C-58/11, EU:C:2012:446), în special din punctele 26-28, în care a afirmat că „statele membre nu pot percepe alte taxe sau redevențe în legătură cu furnizarea unor rețele și servicii de comunicații electronice decât cele prevăzute de această directivă” și că „Directiva privind autorizarea este o directivă privind limitele maxime, astfel încât în cadrul directivei respective, statele membre nu pot percepe alte taxe sau redevențe în legătură cu furnizarea unor rețele și servicii de comunicații electronice decât cele prevăzute de această directivă. Cadrul comun pe care directiva urmărește să îl instituie ar fi lipsit de efect util dacă statele membre ar avea libertatea să stabilească sarcinile fiscale care trebuie suportate de întreprinderile din domeniu.” Această jurisprudență a fost pe deplin acceptată de Tribunal Supremo del Reino de España (Curtea Supremă a Regatului Spaniei).
- 19 Instanța de trimitere, după ce și-a dezvoltat convingerea negativă inițială cu privire la compatibilitatea celor două prelevări fiscale, prezintă considerentele pe care se bazează, în pofida acestui fapt, pentru a adresa întrebarea preliminară, având în vedere și un eventual recurs în cazul în care s-ar constata o contradicție între hotărârea pronunțată de aceasta și jurisprudența Curții. În acest scop, având în vedere Hotărârea din 6 octombrie 1982, *Cilfit și alții* (283/81, EU:C:1982:335), difuzată la scară largă, aceasta citează diferite hotărâri care susțin această abordare: Hotărârea din 30 ianuarie 2019, *Belgia/Comisia* (C-587/17 P, EU:C:2019:75); Hotărârea din 15 martie 2017, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209), punctele 31-33; Hotărârea din 17 iulie 2014, *Torresi* (C-58/13 și C-59/13, EU:C:2014:2088), punctul 32; Hotărârea din 9 septembrie 2015, *X și van Dijk* (C-72/14 și C-197/14, EU:C:2015:564), punctul 53; Hotărârea din 6 octombrie 1982, *Cilfit și alții*, (283/81, EU:C:1982:335).