

Cauza C-267/22**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

20 aprilie 2022

Instanța de trimitere:

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

Data deciziei de trimitere:

12 aprilie 2022

Reclamantă:

Global Roads Investimentos SGPS, Lda

Pârâtă:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Obiectul procedurii principale

Prezenta cerere de decizie preliminară a fost formulată în cadrul unei proceduri desfășurate între, pe de o parte, Global Roads Investimentos SGPS, Lda (denumită în continuare „Global”) și, pe de altă parte, Autoridade Tributária e Aduaneira (denumită în continuare „autoritatea fiscală”), în care prima solicită anularea actelor de autostabilire a taxei de timbru aferente lunilor iulie și decembrie 2015, în valoare totală de 4 486 737,88 euro, emise de Banco Comercial Português, S.A. (denumită în continuare „BCP”), în calitate de bancă agent, pentru operațiunile de acordare de credite efectuate de aceasta, de Caixa Geral de Depósitos, S.A. (denumită în continuare „CGD”), de Novo Banco, S.A., de Caixa Banco de Investimento, S.A. (denumită în continuare „Caixa BI”) și de Banco Espírito Santo de Investimento, S.A. [denumită în continuare „BESI” – redenumită ulterior Haitong Bank, S.A. (denumită în continuare „Haitong”)], repercutate asupra sa și a celorlalte societăți absorbite prin fuziune, în calitate de beneficiare ale creditului respectiv, precum și a deciziei de respingere a cererii de reexaminare din oficiu a actelor de autostabilire a taxei de timbru menționate și a deciziei de respingere a

recursului ierarhic formulat împotriva acesteia. Global solicită de asemenea rambursarea taxei plătite, precum și a dobânzilor de întârziere aferente.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Global, o *sociedade gestora de participações sociais* [societate holding], consideră că situația descrisă beneficiază de scutirea prevăzută la articolul 7 alineatul 1 litera e) din Código do Imposto do Selo [Codul privind taxa de timbru], deoarece este inclusă, în calitate de societate holding, în categoria de „instituție financiară”, aspect cu care autoritatea fiscală nu este de acord.

Întrebarea preliminară

Noțiunea de „instituție financiară”, în sensul articolului 3 alineatul (1) punctul 22 din Directiva 2013/36/UE și al articolului 4 alineatul (1) punctul 26 din Regulamentul UE nr. 575/2013, include o societate holding cu sediul în Portugalia, reglementată de dispozițiile Decretului-lege nr. 495/88 din 30 decembrie 1988, care are ca unic obiect de activitate gestionarea participațiilor sociale ale altor societăți ca formă indirectă de desfășurare a activităților economice și care, în acest cadru, achiziționează și deține în mod durabil aceste participații care, în general, nu reprezintă mai puțin de 10 % din capitalul social al societăților în cadrul cărora deține participații, care nu își desfășoară activitatea în sectorul asigurărilor și nici în sectorul financiar?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Directiva 2013/36/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 cu privire la accesul la activitatea instituțiilor de credit și supravegherea prudențială a instituțiilor de credit și a firmelor de investiții, de modificare a Directivei 2002/87/CE și de abrogare a Directivelor 2006/48/CE și 2006/49/CE (JO 2013, L 176, p. 338): articolul 3 alineatul (1) punctul 22.

Regulamentul (UE) nr. 575/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 26 iunie 2013 privind cerințele prudențiale pentru instituțiile de credit și societățile de investiții și de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 (JO 2013, L 176, p. 1): articolul 4 alineatul 1 punctul 26.

Dispozițiile naționale invocate

Legea nr. 150/99 din 11 septembrie 1999, în versiunea în vigoare în urma reformei impozitului pe avere efectuate prin Decretul lege nr. 287/2003 din 12 noiembrie 2003, cu modificările ulterioare [(*Diário da República* nr. 213/1999, seria I-A din 11 septembrie 1999): articolul 7 alineatul 1 litera e)]

„Articolul 7

Alte scutiri

1. Sunt de asemenea scutite de taxă:

[...]

e) dobânzile și comisioanele percepute, garanțiile oferite și utilizarea creditului acordat de instituții de credit, societăți financiare și instituții financiare de la societățile cu capital de risc, precum și de la societățile sau entitățile ale căror formă și obiect de activitate corespund tipurilor de instituții de credit, societăți financiare și instituții financiare prevăzute de legislația comunitară, indiferent dacă au sediul în statele membre ale Uniunii Europene sau în alt stat, cu excepția celor care au sediul pe teritorii cu regim fiscal privilegiat, care va fi definit prin decret al ministrului finanțelor”.

Decretul lege nr. 495/88 din 30 decembrie 1988, care reglementează regimul juridic al *sociedades gestoras de participações sociais* (SGPS) [societăți holding], cu modificările ulterioare (*Diário da República* nr. 301/1988, al 6-lea supliment, seria I din 30 decembrie 1988)

„Articolul 1

Sociedades gestoras de participações sociais [societăți holding; denumite în continuare «SGPS»]

1 – [SGPS] au ca unic obiect de activitate gestionarea de acțiuni sau de participații în cadrul altor societăți, ca formă indirectă de desfășurare a activităților economice.

2 – În sensul prezentului decret-lege, participația în cadrul unei societăți este considerată ca fiind o formă indirectă de desfășurare a activității economice a societății, cu condiția ca aceasta să nu fie pur ocazională și să aibă o pondere de cel puțin 10 % din capitalul social, cu drept de vot, fie direct, fie prin intermediul unor acțiuni sau participații în cadrul altor societăți în care SGPS ocupă o poziție dominantă.

3 – În sensul alineatului anterior, se consideră că participația nu este pur ocazională în cazul în care este deținută de SGPS pentru o perioadă mai mare de un an.

4 – SGPS pot achiziționa și deține participații cu o valoare inferioară sumei menționate la alineatul 2, în conformitate cu articolul 3 alineatele 3-5.

Articolul 2

Tipul de societate și condițiile speciale ale contractului

1 – SGPS pot fi constituite ca societăți pe acțiuni sau ca societăți cu răspundere limitată.

2 – Actul constitutiv al SGPS trebuie să menționeze în mod expres ca unic obiect de activitate al societății gestionarea participațiilor altor societăți, ca formă indirectă de desfășurare a activităților economice, în conformitate cu dispozițiile alineatului 2 al articolului anterior.

3 – Actul constitutiv poate limita numărul de participații permise, în funcție atât de tipul, de obiectul de activitate sau de naționalitatea societăților în cadrul cărora se dețin participații, cât și de valoarea participațiilor.

4 – Denumirea SGPS trebuie să conțină mențiunea «sociedad gestora de participações sociais» [societate holding] sau abrevierea SGPS, considerându-se că oricare dintre aceste forme identifică în mod suficient obiectul de activitate.

Articolul 3

Participații permise

1 – SGPS pot achiziționa și deține participații sociale sau acțiuni în toate tipurile de societăți, în conformitate cu prevederile legale.

2 – SGPS pot achiziționa și deține participații în cadrul unor societăți de drept străin în aceleași condiții în care pot achiziționa și deține participații în cadrul societăților de drept portughez, sub rezerva limitărilor prevăzute în contractele și în ordinele juridice străine corespunzătoare.

3 – Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 1 alineatul 2 *in fine*, SGPS pot achiziționa și deține acțiuni sau participații sociale reprezentând mai puțin de 10 % din capitalul cu drept de vot al societății în cadrul căreia se dețin participații numai în următoarele cazuri:

a) până la 30 % din valoarea totală a participațiilor egale sau mai mari de 10 % din capitalul social cu drept de vot al societăților în cadrul cărora se dețin participații, incluse în investițiile financiare, astfel cum figurează în ultimul bilanț aprobat;

b) în cazul în care valoarea de achiziție a fiecărei participații nu este mai mică de un miliard de escudo, conform ultimului bilanț aprobat;

c) în cazul în care achiziția participațiilor rezultă în urma fuziunii sau a divizării societății în cadrul căreia se dețin participații;

d) în cazul în care participația este deținută în cadrul unei societăți cu care SGPS a încheiat un contract de subordonare.

4 – În anul calendaristic în care s-a constituit o SGPS, procentul de 30 % menționat la litera a) a alineatului anterior se aplică bilanțului aferent exercițiului financiar respectiv.

5 – Fără a aduce atingere sancțiunii prevăzute la articolul 13 alineatul 1, orice depășire, indiferent de motiv, a limitei stabilite la alineatul 3 litera a) se regularizează în termen de șase luni de la data la care a avut loc.

6 – În cazuri excepționale, la cererea SGPS interesate, ministrul finanțelor poate, prin decizie motivată, să prelungească termenul prevăzut la alineatul anterior.

Articolul 4

Prestarea de servicii

1 – SGPS sunt autorizate să furnizeze servicii tehnice de administrare și de gestionare a tuturor sau a unora dintre societățile în cadrul cărora dețin participații, astfel cum sunt definite la articolul 1 alineatul 2 și la articolul 3 alineatul 3 literele a)-c) sau cu care au încheiat un contract de subordonare.

2 – Prestarea de servicii face obiectul unui contract scris în care trebuie să se indice remunerația corespunzătoare.

Articolul 5

Operațiuni interzise

1 – Se interzice SGPS:

a) să dobândească sau să păstreze dreptul de proprietate asupra bunurilor imobile, cu excepția celor necesare pentru propriul sediu sau pentru sediul societăților în cadrul cărora dețin participațiile menționate la articolul 1 alineatul 2, a celor dobândite prin adjudecare în cadrul procedurilor de executare silită inițiate împotriva debitorilor lor și a celor rezultate din lichidarea societăților în cadrul cărora dețin participații, prin transferul întregului patrimoniu, în conformitate cu articolul 148 din Código das Sociedades Comerciais [Codul societăților comerciale, denumit în continuare «CSC»];

b) în termen de un an de la achiziție, să transfere sau să constituie sarcini asupra participațiilor menționate la articolul 1 alineatul 2 și la articolul 3 alineatul 3 literele a)-c), cu excepția cazului în care transferul are loc prin schimb sau în care produsul transferului este reinvestit în termen de șase luni în alte participații dintre cele prevăzute la dispoziția respectivă sau la articolul 3 alineatul 3 sau în cazul în care dobânditorul este o societate controlată de SGPS, în conformitate cu articolul 486 alineatul 1 din CSC;

c) să acorde credite, cu excepția societăților pe care le controlează în sensul articolului 486 din CSC sau a societăților în cadrul cărora dețin participațiile prevăzute la articolul 1 alineatul 2 și la articolul 3 alineatul 3 literele b) și c), sub rezerva dispozițiilor următorului alineat.

2 – În sensul literei c) a alineatului anterior, acordarea de credite de către o SGPS societăților în cadrul cărora deține participațiile menționate, însă care nu sunt controlate de aceasta, este permisă numai în limitele valorii participației, astfel cum figurează în ultimul bilanț aprobat, cu excepția cazului în care creditul provine dintr-un împrumut de la un asociat.

3 – Operațiunile menționate la alineatul 1 litera c), efectuate în condițiile prevăzute la alineatul anterior, precum și operațiunile de trezorerie efectuate în favoarea SGPS de către societățile în cadrul cărora deține participații care au o relație de control sau de grup cu aceasta nu constituie acordare de credite în sensul Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras [Regimul general al instituțiilor de credit și societăților financiare, denumit în continuare «RGIC»], aprobat prin Decretul legislativ nr. 298/92 din 31 decembrie 1992.

4 – SGPS și societățile în cadrul cărora dețin participațiile prevăzute la articolul 1 alineatul 2 și la articolul 3 alineatul 3 literele b) și c) menționează individual în documentele lor contabile contractele încheiate în temeiul alineatului 1 litera c) și pozițiile debitoare sau creditoare corespunzătoare la finalul anului calendaristic la care se referă documentele respective.

5 – Termenul prevăzut la alineatul 1 litera b) în fine se prelungește până la data corespunzătoare finalului celui de al doilea exercițiu fiscal care urmează celui în care s-a efectuat transferul, în cazul participațiilor a căror valoare de transfer nu este mai mică de un miliard de escudo.

6 – Valoarea de achiziție înscrisă în bilanțul SGPS pentru bunurile imobile destinate înființării de societăți în cadrul cărora dețin participațiile prevăzute la articolul 1 alineatul 2 nu poate depăși 25 % din patrimoniul net al SGPS.”

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Global este o societate cu răspundere limitată cu sediul în Lisabona, înscrisă în registrul comerțului începând din 27 mai 2015, care are ca obiect de activitate „gestionarea de participații sociale în cadrul altor societăți, ca formă indirectă de desfășurare a activităților economice, în conformitate cu dispozițiile legale”.
- 2 La 1 iulie 2015, s-a încheiat un contract de împrumut între împrumutătoarele BCP, CGD și Novo Banco, SA, în calitate de bănci, BCP în calitate de bancă agent, BCP, BESI, Caixa BI și Novo Banco, SA în calitate de aranžori (*arrangers*) și societățile împrumutate Global Roads, Investimentos, SGPS, Lda, Vale do Gurguéia, SGPS, Lda, Uniroads SGPS, Sociedade Unipessoal, Lda și Rodoeurope SGPS.
- 3 În vederea acordării creditului, fiecare dintre societățile menționate a suportat taxa de timbru aferentă lunilor iulie și decembrie 2015, achitată de împrumutătoare către bugetul statului, în valoare totală de 4 486 737,88 euro.

- 4 La 25 mai 2016, s-a înregistrat fuziunea dintre Global, în calitate de societate absorbantă, prin metoda transferului universal de patrimoniu, și Vale do Gurguéia, SGPS, Lda, Uniroads SGPS, Sociedade Unipessoal, Lda și Rodoeurope SGPS, în calitate de societăți absorbite.
- 5 La 28 decembrie 2018, Global și societățile cărora le-a succedat prin fuziune au formulat o cerere de reexaminare din oficiu, solicitând anularea actelor de stabilire a taxei de timbru menționate.
- 6 Autoritatea fiscală a notificat către Global, prin scrisoarea oficială din 21 noiembrie 2019, decizia de respingere a cererii de reexaminare din oficiu.
- 7 La 19 decembrie 2019, Global și celelalte societăți absorbite au formulat un recurs ierarhic împotriva deciziei de respingere a cererii de reexaminare din oficiu.
- 8 Recursul ierarhic a fost respins prin decizia din 5 august 2019, care a fost notificată către Global prin scrisoarea din 18 august 2021.

Principalele argumente ale părților

- 9 Global susține că, la data situației de fapt, societățile Global Roads SGPS, Vale do Gurguéia SGPS, Uniroads SGPS și Rodoeurope SGPS erau SGPS, cu alte cuvinte societăți holding, prevăzute și reglementate de Decretul-lege nr. 495/88 din 30 decembrie 1988, cu modificările ulterioare, care aveau sediul în Portugalia și care desfășurau o activitate economică exclusiv în mod indirect.
- 10 Acestea aveau un rol de intermediar în circuitul financiar și economic, inclusiv în ceea ce privește intermedierea finanțării entităților în cadrul cărora dețineau participații, apelând la finanțare din partea instituțiilor de credit împrumutătoare (bănci) menționate anterior, care au de asemenea sediul în Portugalia.
- 11 În contextul operațiunilor de împrumut realizate cu BCP, CGD, Novo Banco, Caixa BI și BESI, împrumutatele/beneficiarele împrumutului Global Roads SGPS, Vale do Gurguéia SGPS, Uniroads SGPS și Rodoeurope SGPS au suportat taxa de timbru calculată.
- 12 Cotele subiective prevăzute de norma legală de scutire [articolul 7 alineatul 1 litera e) din Codul privind taxa de timbru] referitoare la entitățile cărora li se acordă împrumutul sunt aplicabile pentru toate tipurile de instituții financiare, societăți financiare și instituții de credit prevăzute de dreptul Uniunii, fără niciun fel de excludere.
- 13 Prin urmare, autoritatea fiscală a calificat deja, în sensul scutirii menționate la articolul 7 alineatul 1 litera e) din Codul privind taxa de timbru, printre altele, fondurile cu capital de risc și fondurile de investiții imobiliare ca fiind instituții financiare.

- 14 Societățile holding sunt instituții financiare în conformitate cu dreptul Uniunii, astfel cum rezultă din Directiva 2013/36/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 și din Regulamentul (UE) nr. 575/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 26 iunie 2013, în vigoare la data situației de fapt.
- 15 Prin urmare, nu există nicio îndoială că Global Roads SGPS, Vale do Gurguéia SGPS, Uniroads SGPS și Rodoeurope SGPS erau incluse, la data situației de fapt, în categoria instituțiilor financiare prevăzute de dreptul Uniunii, care face trimitere la societățile indicate de acesta, fiind vorba despre societăți a căror activitate principală constă în achiziția de participații sociale (spre deosebire de cumpărarea și vânzarea sau negocierea și vânzarea de participații sociale) sau, în conformitate cu articolul 4 alineatul (1) punctul 26 din Regulamentul (UE) nr. 575/2013, în categoria „societăților holding”.
- 16 Modificările ulterioare ale dispoziției care face obiectul trimiterii preliminare, precum cele introduse de Regulamentul (UE) nr. 2019/876 din 20 mai 2019, aplicabile începând de la 27 iunie 2019 [conform articolului 3 alineatul (3)] în Regulamentul (UE) nr. 575/2013, în special la articolul 4 punctul 26, confirmă *a contrario sensu* ceea ce, înainte de intrarea în vigoare a acestor modificări, rezulta deja în mod neechivoc din dispoziția la care face trimitere norma de scutire din Codul privind taxa de timbru.
- 17 Dispoziția menționată exclude din noțiunea de instituție financiară numai societățile holding de asigurare și societățile holding mixt de asigurare, în sensul articolului 212 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2009/138/CE.
- 18 Or, la data situației de fapt, Global Roads SGPS, Vale do Gurguéia SGPS, Uniroads SGPS și Rodoeurope SGPS, societăți holding, nu dețineau în patrimoniul lor nicio participație în cadrul unor întreprinderi de asigurare sau de reasigurare și nici nu controlau sau dominau, direct sau indirect, vreo întreprindere de asigurare sau de reasigurare, astfel încât nu numai că se încadrau în noțiunea de instituție financiară în sensul dreptului Uniunii, dar nici nu erau excluse din această noțiune.
- 19 Prin urmare, Global Roads SGPS, Vale do Gurguéia SGPS, Uniroads SGPS și Rodoeurope SGPS îndeplineau condiția subiectivă a scutirii prevăzute pentru împrumutați la articolul 7 alineatul 1 litera e) din Codul privind taxa de timbru și îndeplineau de asemenea celelalte condiții ale scutirii, în special pe cea referitoare la împrumutătoare, o bancă, care este o instituție de credit.
- 20 Autoritatea fiscală consideră că operațiunile care stau la baza actelor de stabilire a taxei de timbru contestate în cadrul prezentei proceduri sunt supuse taxei de timbru în temeiul articolului 1 alineatul 1 din Codul privind taxele de timbru și al rubricilor 17.1 și 17.3 din Tabela Geral do Imposto do Selo [Tariful general al taxei de timbru].

- 21 Dispozițiile Regulamentului (UE) nr. 575/2013 trebuie să fie interpretate în mod coroborat cu dispozițiile Directivei 2013/36/UE, astfel încât, în ansamblu, constituie cadrul juridic care reglementează activitățile bancare, cadrul de supraveghere și normele prudențiale aplicabile instituțiilor de credit și firmelor de investiții, cu scopul de a armoniza și de a coordona legislațiile naționale în ceea ce privește „instituțiile”, care includ „instituțiile de credit” și „firmele de investiții”.
- 22 Global (precum și societățile cărora le-a succedat prin fuziune) au ca activitate principală CAE (codul de clasificare a activităților economice) 64202, care include activitățile societăților holding care controlează prin participații una sau mai multe societăți nefinanciare. Aceasta nu administrează, nu supraveghează și nu gestionează alte unități ale întreprinderii sau ale întreprinderilor pe care le controlează și, prin urmare, nu a fost (la data situației de fapt) și nu este supusă cadrului specific și riguros de reglementare, de sancționare și de supraveghere financiară aplicabil entităților reglementate și autorizate să își desfășoare activitatea în cadrul sistemului financiar și nu poate fi inclusă în noțiunea de „instituție financiară” nici la nivel comunitar, nici la nivel național.
- 23 În ceea ce privește argumentul referitor la presupusa discriminare între societățile holding și alte tipuri de entități – fonduri de capital de risc, societăți de capital de risc sau fonduri de investiții imobiliare – pe care autoritatea fiscală le-a calificat drept „instituții financiare” în sensul rubricii 17.3 din Tariful general al taxei de timbru, este inutil să se efectueze un astfel de exercițiu de comparație, cu atât mai mult cu cât cadrul juridic, atât la nivel național, cât și la nivel european, este diferit, nefiind oportun să se recurgă la analogii.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 24 Problema de drept care se ridică se referă la calificarea Global și a celorlalte societăți absorbite, în calitate de societăți holding, drept „instituții financiare” în sensul dreptului Uniunii, care îndeplinesc astfel elementul subiectiv al regimului de scutire prevăzut la articolul 7 alineatul 1 litera e) din Codul privind taxa de timbru.
- 25 Cu toate că întrebarea adresată se referă la interpretarea unei dispoziții fiscale de drept intern, adoptată în cadrul competențelor proprii ale legiuitorului portughez, care nu își are izvorul în dreptul Uniunii și care se limitează la o simplă trimitere la acesta, în cadrul puterii de apreciere a legiuitorului național, conformitatea (sau coerența) legislației naționale cu soluțiile adoptate de dreptul Uniunii în situații în care toate elementele sunt limitate la un singur stat membru este considerată o „trimiteră implicită” la dreptul european, motiv pentru care Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) a examinat cererile de decizie preliminară care aveau acest obiect.
- 26 Părțile nu contestă faptul că împrumuturile au fost acordate de instituții de credit și recunosc că aceste instituții, Global și celelalte societăți care au beneficiat de împrumutul respectiv nu au sediul într-un stat membru sau pe un teritoriu cu un

regim fiscal privilegiat. Acestea contestă doar faptul că societățile holding pot fi incluse în noțiunea de instituție financiară sau în tipul și în forma de instituție financiară la care se referă legiuitorul național la articolul 7 alineatul 1 litera e) din Codul privind taxa de timbru.

- 27 Noțiunea de instituție financiară prevăzută „de legislația comunitară” la care face trimitere la norma menționată privind scutirea de taxa de timbru indică faptul că soluționarea litigiului necesită nu numai interpretarea normelor naționale, ci și interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii și clarificarea noțiunii de „societăți sau entități ale căror formă și obiect de activitate corespund tipurilor de instituții de credit prevăzute de legislația comunitară”. Mai exact, este necesar să se clarifice aspectul dacă o societate holding, constituită în conformitate cu Decretul-lege nr. 495/88 din 30 decembrie 1988, care are ca unic obiect de activitate gestionarea de participații sociale în cadrul altor societăți ca formă indirectă de desfășurare a activităților economice, se încadrează în noțiunea de instituție financiară în sensul articolului 4 alineatul (1) punctul 26 din Regulamentul (UE) nr. 575/2013.