

**Cauza C-39/23****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

26 ianuarie 2023

**Instanța de trimitere:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Suedia)

**Data deciziei de trimitere:**

24 ianuarie 2023

**Reclamante:**

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

**Pârât:**

Skatteverket

**Obiectul litigiului principal**

Dreptul la rambursarea impozitului reținut la sursă în Suedia pe dividendele societăților suedeze plătite instituțiilor de pensii stabilite în Finlanda

**Obiectul și temeiul întrebărilor preliminare**

Interpretarea liberei circulații a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE și a jurisprudenței Curții de Justiție în scopul clarificării aspectului dacă este compatibilă cu libera circulație a capitalurilor impozitarea, prin reținere la sursă, a dividendelor plătite instituțiilor finlandeze de pensii. Articolul 267 TFUE.

## Întrebările preliminare

Prima întrebare: Faptul că dividendele plătite de societăți rezidente instituțiilor publice de pensii din străinătate sunt supuse impozitului cu reținere la sursă, în timp ce dividendele corespunzătoare nu sunt supuse impozitării dacă se fac venit la propriul buget de stat prin intermediul fondurilor generale de pensii ale statului, constituie o diferență de tratament negativă care implică o restricție privind libera circulație a capitalurilor, care este interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE?

A doua întrebare: În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, care sunt criteriile care trebuie luate în considerare pentru a aprecia dacă o instituție publică de pensii din străinătate se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a propriului stat și a fondurilor sale generale de pensii?

A treia întrebare: Se poate considera că o eventuală restricție este justificată de motive imperative de interes general?

## Dispoziții de drept al Uniunii și jurisprudența Curții invocate

Articolele 63-66 TFUE

Hotărârea Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punctele 44, 47, 48 și 63).

## Dispoziții relevante de drept național

Kupongskattelagen (Legea privind impozitul pe dividende) (1970:624): articolele 1, 4, 5 și 27

Inkomstskattelagen (Legea privind impozitul pe venit) (1999:1229): capitolul 6, articolele 3, 4, 7 și 9 primul paragraf; capitolul 7, articolul 2 primul paragraf; capitolul 2 articolul 2 primul paragraf

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (Legea privind convenția de evitare a dublei impuneri între țările nordice) (1996:1512) (denumită în continuare „convenția fiscală între țările nordice”): articolul 10 alineatul 3 și articolul 25

## Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Asigurarea de pensii ocupaționale este prevăzută de lege și este obligatorie în Finlanda. Sistemul finlandez de pensii ocupaționale se bazează pe plata de către angajator a contribuțiilor în numele angajatului către o instituție de pensii. Litigiile principale privesc trei instituții de pensii din cadrul acestui sistem de pensii: KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (fondul de pensii al regiunii Åland) și Kyrkans Centralfond (fondul central al Bisericii), care gestionează sau au

gestionat fonduri în cadrul sistemului obligatoriu de asigurări de pensii ocupaționale.

- 2 KEVA este responsabil pentru pensiile ocupaționale ale angajaților din sectorul municipal și îndeplinește, de asemenea, anumite sarcini administrative, inclusiv plata pensiilor și colectarea contribuțiilor la pensii. KEVA este o persoană juridică de drept public.
- 3 Landskapet Ålands pensionsfond este responsabil pentru pensiile ocupaționale ale angajaților administrației regiunii Åland, dar nu se ocupă de plăți. Nu este o entitate juridică separată, ci face parte din administrația regiunii Åland. Activele fondului sunt păstrate separat de bugetul regiunii.
- 4 Kyrkans Centralfond a fost, până la 1 ianuarie 2016, o instituție de pensii pentru angajații Bisericii Evanghelice Luterane din Finlanda. Fondul a administrat de asemenea capitalul Bisericii în alte scopuri, precum acordarea de sprijin financiar congregațiilor bisericești. Fondul nu este o entitate juridică distinctă, ci face parte din Biserica Evanghelică Luterană.
- 5 În ceea ce privește impozitarea, KEVA este scutit de la plata impozitului în Finlanda. În practică, Kyrkans Centralfond este scutit de la plata impozitului pe venit în Finlanda. Landskapet Ålands Pensionsfond este parțial scutit de la plata impozitului în Finlanda și nu este supus la plata impozitului pe dividendele provenite de la societățile cu răspundere limitată.
- 6 Principala sarcină a allmänna pensionsfonderna suedeze (fonduri generale de pensii, denumite în continuare „fonduri GP”) este de a gestiona capitalul aferent pensiei pentru limită de vârstă bazate pe venit, care face parte din sistemul general suedez de pensii pentru limită de vârstă. Acesta, la rândul său, face parte din sistemul public și obligatoriu de asigurări sociale. În calitatea lor de autorități de stat, fondurile GP sunt parte din stat. Prin urmare, acestea sunt scutite de la plata impozitului către bugetul statului.
- 7 Între anii 2003 și 2016, cele trei instituții de pensii finlandeze au primit dividende de la societăți suedeze. Dividendele au fost supuse impozitului cu reținere la sursă în Suedia. Întrucât impozitul pe dividendele instituțiilor de pensii nu a fost reținut în Finlanda, impozitul reținut la sursă în Suedia nu putea fi dedus în conformitate cu convenția fiscală între țările nordice.
- 8 Instituțiile de pensii au solicitat Skatteverket (administrația fiscală suedeză) rambursarea impozitului reținut la sursă în Suedia, majorat cu dobânzi. În susținerea cererilor lor, instituțiile de pensii au susținut că reținerea la sursă a impozitului este contrară liberei circulații a capitalurilor, prevăzută de Tratatul FUE, întrucât ele beneficiază de un statut comparabil celui al fondurilor GP, care sunt scutite de la plata impozitului pe venit.
- 9 Administrația fiscală suedeză a respins cererile pentru motivul că situația acestor instituții de pensii nu este comparabilă în mod obiectiv cu cea a fondurilor GP

suedeze. Instituțiile de pensii au atacat decizia la Förvaltningsrätten i Falun (Tribunalul Administrativ cu sediul în Falun). Ulterior, au atacat hotărârea acestei instanțe la Kammarrätten i Sundsvall (Curtea de Apel Administrativă din Sundsvall) și, în sfârșit, hotărârea acestei din urmă instanțe la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă).

### **Principalele argumente ale părților**

- 10 Instituțiile de pensii susțin că reținerea la sursă de către Suedia a impozitului pe dividendele încasate din Suedia de către instituțiile publice de pensii finlandeze este contrară liberei circulații a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE. Instituțiile publice de pensii finlandeze ar trebui asimilate fondurilor GP suedeze. Întrucât instituțiile de pensii finlandeze sunt scutite de la plata impozitului pe venit în Finlanda, acestea nu pot deduce în Finlanda impozitul reținut la sursă în Suedia. Instituțiile publice de pensii finlandeze sunt astfel dezavantajate în raport cu fondurile GP suedeze, ceea ce implică o restricție privind libera circulație a capitalurilor în sensul Tratatului FUE. Această restricție nu poate fi justificată.
- 11 Instituțiile publice de pensii finlandeze consideră că ar trebui să fie tratate în mod egal cu fondurile GP suedeze. Sistemele de pensii suedez și finlandez au același tip de alcătuire și de structură juridică, sunt finanțate în același mod și au aceeași funcție socială și același scop social. În plus, instituțiile sistemelor de pensii funcționează aproape în exact același mod. La fel cum fondurile GP suedeze fac parte din statul suedez, Landskapet Ålands pensionsfond și Kyrkans Centralfond fac parte din administrația regiunii Åland și, respectiv, din Biserica Evanghelică Luterană. KEVA are personalitate juridică proprie, dar acest lucru nu îl împiedică să fie tratat în același mod ca și fondurile GP, deoarece comparabilitatea trebuie privită ca un întreg, adică pe baza funcției și a scopului instituțiilor și a activităților pe care le desfășoară.
- 12 Administrația fiscală suedeză arată că instituțiile de pensii finlandeze și fondurile GP suedeze nu se află în situații comparabile în mod obiectiv. Fondurile GP nu sunt persoane juridice autonome, fiecare autoritate fiind o emanație a statului ca persoană juridică. Prin urmare, autoritățile de stat nu sunt entități juridice autonome, ci sunt doar o parte a entității juridice a statului. Chiar dacă instituțiile de pensii finlandeze și fondurile GP ar trebui să fie considerate ca desfășurându-și activitățile în condiții similare în ceea ce privește organizarea, funcția și scopul, nu se poate afirma că acestea se află în situații comparabile în mod obiectiv în ceea ce privește activitățile statului și scopul scutirii de impozit acordate de stat.
- 13 Rațiunea pentru scutirea de impozit a statului constă în faptul că impozitarea nu aduce fonduri la bugetul de stat, ci doar necesită o administrare extinsă. Prin urmare, scopul scutirii de impozit este complet diferit de evitarea sau atenuarea dublei impuneri economice.

**Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare**

- 14 Comisia a inițiat o procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor împotriva Suediei și, într-un aviz motivat din 2 decembrie 2021, a susținut că este contrar articolului 63 TFUE ca dividendele plătite fondurilor GP să nu fie impozitate în Suedia, în timp ce, pentru dividendele plătite instituțiilor publice de pensii comparabile stabilite în alte state membre, este aplicată reținerea la sursă a impozitului.
- 15 În cauza C-252/14, Curtea de Justiție a hotărât că o diferență de tratament între dividendele plătite fondurilor de pensii rezidente și cele plătite fondurilor de pensii nerezidente, care are ca rezultat impunerea unei sarcini fiscale mai mari celor din urmă, constituie o restricție a liberei circulații a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE. În această cauză, Curtea a constatat că situația fondurilor de pensii străine nu era comparabilă cu cea a fondurilor de pensii naționale.
- 16 Cu toate acestea, în respectiva cauză, subiectele în discuție erau entități de drept privat și, întrucât în prezentele cauze sunt implicate entități de drept public, Hotărârea pronunțată în cauza C-252/14 nu oferă nicio indicație directă.
- 17 În plus, nu există o altă hotărâre a Curții de Justiție care să clarifice aspectul dacă articolul 63 TFUE se opune reținerii la sursă a impozitului pe dividendele plătite de o societate națională unei instituții publice de pensii din străinătate în condițiile în care dividendele corespunzătoare nu sunt supuse impozitării dacă se fac venit la bugetul propriului stat prin intermediul fondurilor sale generale de pensii.
- 18 Întrebările secundare care trebuie examinate sunt dacă aplicarea normelor suedeze implică o diferență de tratament în defavoarea instituțiilor de pensii străine și, în acest caz, dacă aceste situații sunt comparabile în mod obiectiv, iar, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă diferența de tratament este justificată de motive imperative de interes general.
- 19 Există diferite moduri de abordare a acestor întrebări, astfel cum reiese din pozițiile părților și din corespondența dintre Comisie și guvernul suedez. În ceea ce privește întrebarea dacă există o diferență de tratament, guvernul suedez susține, de exemplu, că alegerea statului de a nu se autoimpozita este doar un instrument de evitare a circularității resurselor de stat pentru finanțarea sistemului suedez de asigurări sociale. Aceasta nu aduce niciun beneficiu financiar real statului, întrucât același rezultat ar fi putut fi obținut prin intermediul unui alt instrument, de exemplu prin alocarea de resurse de stat. Potrivit guvernului suedez, o abordare diferită ar însemna că, în practică, orice impozitare din alte state membre ar putea fi contestată în temeiul liberei circulații a capitalurilor, ceea ce, în opinia acestui guvern, depășește cu mult domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE.
- 20 Comisia consideră că, în ceea ce privește obiectivul de reducere a necesității de a aloca autorităților publice impozitele pe care ar fi obligate să le plătească dacă nu

ar fi scutite de la plata acestora, instituțiile care sunt reglementate în același mod și care au aceeași misiune în alte state membre se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a fondurilor GP.

- 21 În schimb, se poate susține, astfel cum o face guvernul suedez, că dreptul Uniunii nu prevede nicio obligație comună a statelor membre de a contribui reciproc la finanțarea sistemelor lor de asigurări sociale. Nu există nicio situație în care o instituție publică de pensii străină ar putea avea *de facto* aceeași sarcină ca fondurile GP din sistemul suedez de securitate socială. În consecință, o instituție publică de pensii străină nu se poate afla niciodată într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a statului suedez și a fondurilor sale GP.
- 22 În plus, în cazul în care abordarea guvernului suedez nu ar fi acceptată, se pune întrebarea ce ar fi necesar atunci pentru ca situațiile să fie comparabile. Comisia subliniază, în această privință, că instituțiile publice de pensii din alte state membre sunt tratate într-un mod mai puțin favorabil, indiferent de activitățile și de obiectivele lor sau de modul în care sunt reglementate, organizate și finanțate. Acest lucru poate fi înțeles în sensul că, în opinia Comisiei, elemente de acest tip trebuie luate în considerare la aprecierea comparabilității situațiilor. Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) solicită clarificări cu privire la aspectul dacă aceste criterii și/sau alte criterii ar trebui să fie determinante în cadrul unei astfel de aprecieri.
- 23 Întrebarea este, de asemenea, dacă comparația ar trebui efectuată prin raportare la statul suedez ca atare sau numai prin raportare fondurile GP înseși. De exemplu, pentru aprecierea în speță, este relevantă împrejurarea că instituțiile de pensii finlandeze îndeplinesc și alte atribuții decât fondurile GP suedeze? Fondurile GP nu sunt responsabile cu colectarea contribuțiilor la fondul de pensii sau cu plata pensiilor, ci au sarcina exclusivă de a gestiona fonduri în cadrul sistemului de asigurări de pensii pentru limită de vârstă bazate pe venit. Aceste alte atribuții sunt îndeplinite însă de alte autorități ale statului suedez, care beneficiază de asemenea de scutire de impozit din partea statului.
- 24 În ceea ce privește întrebarea dacă o eventuală diferență de tratament este justificată de motive imperative de interes public, ar trebui remarcat, așa cum a făcut-o și Comisia, faptul că Curtea a respins în mod constant posibilitatea ca o pierdere de venituri sau dificultățile administrative să constituie motive valabile ale unei restricții privind libera circulație. În ceea ce privește guvernul suedez, acesta consideră că diferența de tratament este justificată de necesitatea de a proteja obiectivul politicii sociale suedeze și finanțarea acestuia.