

Cauza C-601/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

29 septembrie 2023

Instanța de trimitere:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Spania)

Data deciziei de trimitere:

19 septembrie 2023

Recurentă:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Intimat:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Obiectul procedurii principale

Procedură în contencios administrativ – Impozitare aplicabilă veniturilor obținute din distribuirea profiturilor – Acțiune introdusă de o societate nerezidentă în Spania – Posibilă diferență de tratament în ceea ce privește societățile rezidente în Spania – Societatea nerezidentă care a suferit pierderi în cursul unui exercițiu fiscal NU poate recupera sumele reținute la sursă cu titlu de impozit pe venitul persoanelor nerezidente vs. Societatea rezidentă care a suferit pierderi în cursul unui exercițiu fiscal POATE recupera sumele reținute la sursă cu titlu de impozit pe profit.

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Cerere de decizie preliminară de interpretare – Articolul 267 TFUE – Compatibilitatea dispozițiilor naționale cu articolul 63 TFUE

Întrebarea preliminară

„Dacă articolul 63 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, referitor la libera circulație a capitalurilor, trebuie interpretat în sensul că se opune ca Regatul Spaniei, și în special teritoriul istoric autonom din punct de vedere fiscal Bizkaia, să nu ramburseze persoanelor nerezidente reținerea la sursă percepută pentru plata dividendelor de către o entitate rezidentă – pe care acestea nu o pot neutraliza în temeiul convenției pentru evitarea dublei impuneri –, în pofida faptului că le aplică același procent ca persoanelor rezidente, în timp ce persoanele rezidente care înregistrează și pierderi în cursul exercițiului beneficiază de o rambursare integrală a acestei rețineri”.

Dispozițiile de drept internațional invocate

Convenția dintre Regatul Spaniei și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale în materia impozitului pe venit și a impozitului pe avere și Protocolul la aceasta, încheiată la Londra la 14 martie 2013. Potrivit articolului 10 din Convenție, dividendele plătite de o societate rezidentă dintr-un stat contractant unei persoane rezidente în celălalt stat contractant pot fi impozitate și în statul contractant în care societatea care plătește dividendele este rezidentă în conformitate cu legislația statului respectiv, dar cu următoarea limitare: dacă beneficiarul efectiv al dividendelor este o persoană rezidentă a celuilalt stat contractant, impozitul astfel perceput nu poate depăși, ca regulă generală, 10 la sută din valoarea brută a dividendelor. La rândul său, articolul 22 stabilește o serie de reguli pentru eliminarea dublei impuneri. În special, din alineatul 2 al acestui articol rezultă că, pentru ca reținerea să fie deductibilă trebuie să existe profituri sau câștiguri impozabile.

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Articolul 63 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

Hotărâri ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, în special Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Sofina și alții (C-575/17, EU:C:2018:943), și Hotărârea din 16 iunie 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Dispozițiile naționale invocate

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). Articolul 21 din această lege stabilește că impozitul pe venitul persoanelor nerezidente este un impozit armonizat (adică reglementat, administrat și colectat de teritoriile istorice/provinciile Țării Bascilor) care este reglementat de aceleași norme materiale și de formă ca cele stabilite în orice moment de către Stat.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Legea provincială nr.12/2013 din 5 decembrie 2013 privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente (IRNR)). Articolul 1 din lege prevede că acest impozit se aplică veniturilor obținute pe teritoriul istoric Bizkaia de persoane fizice sau juridice nerezidente pe teritoriul spaniol care nu au un sediu permanent. Articolul 4 recunoaște că dispozițiile legii provinciale se interpretează fără a aduce atingere dispozițiilor tratatelor și convențiilor internaționale care fac parte din ordinea juridică internă spaniolă. Articolul 13 califică drept venituri obținute în Bizkaia, printre altele, dividendele și alte venituri rezultate din participarea la capitalul unor entități private. Articolul 25 stabilește o cotă generală de 24 % pentru IRNR. Totuși, această cotă este de 19 % în cazul contribuabililor rezidenți într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European. De asemenea, prin articolul 31 se impune efectuarea unei rețineri sau impozitarea anticipată a entităților rezidente pe teritoriul spaniol care plătesc venituri supuse acestui impozit. Această reținere sau impozitare anticipată este egală cu suma rezultată din aplicarea dispozițiilor conform cărora se stabilește obligația fiscală pentru acest impozit.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Legea provincială nr. 11/2013 din 5 decembrie 2013 privind impozitul pe profit) (IS). Articolul 68 din această lege prevede că reținerile și impozitele anticipate vor fi deductibile din valoarea efectivă a impozitului. În cazul în care cuantumul reținerilor și al impozitelor anticipate depășește valoarea impozitului efectiv, administrația fiscală este obligată să restituie, din oficiu, excedentul. În plus, articolul 130 stabilește că entitățile care plătesc sau achită venituri supuse acestui impozit *vor fi obligate să rețină* sau să transfere în avans, cu titlu de plată anticipată, suma stabilită prin lege și *vor fi obligate să achite această sumă* către Hacienda Foral (Trezoreria Publică provincială, Spania).

Prezentare pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Societatea CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, rezidentă în Regatul Unit și care nu are un sediu permanent pe teritoriul istoric Bizkaia, a obținut în anul 2017 suma de **2 763 848,73 €** cu titlu de dividende distribuite de o societate rezidentă în Bizkaia, „**Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A**”. Potrivit reglementărilor aplicabile, Siemens Gamesa Renewable Energy a efectuat o reținere la sursă în declarațiile sale de autoevaluare fiscală în ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor nerezidente datorat de Credit Suisse Securities (Europe) ca urmare a dividendelor distribuite acesteia din urmă. În conformitate cu reglementările fiscale interne, această reținere era stabilită la 19%, cotă egală cu cea aplicabilă persoanelor rezidente, ce a fost redusă la 9% deoarece Credit Suisse Securities (Europe) făcea obiectul Convenției pentru evitarea dublei impunerii (CDI) dintre Spania și Regatul Unit, care o limitează la 10%, rezultând o sumă de **276 384,87 €**.

- 2 La 10 februarie 2021, Credit Suisse Securities (Europe) a solicitat Serviciului de Impozite Directe din cadrul Hacienda Foral de Bizkaia (Trezoreria Publică provincială din Bizkaia, Spania) rectificarea declarațiilor fiscale de autoevaluare depuse de societatea care a efectuat reținerea („Siemens Gamesa Renewable Energy”), cerând și rambursarea procentului de 9 % pentru motivul că reprezintă un excedent. În acest sens, Credit Suisse Securities (Europe) a arătat, mai întâi, că a înregistrat pierderi în exercițiul fiscal respectiv. De asemenea, aceasta a argumentat că, în cazul său, spre deosebire de societățile rezidente în Bizkaia care se aflau în aceeași situație de pierderi – și care ar recupera într-adevăr diferența de 9 % prin impozitul pe profit (la care sunt supuse societățile rezidente), deoarece pentru acestea reținerea efectuată are caracterul unei rețineri „anticipate” a impozitului efectiv de plătit, astfel încât, odată calculat impozitul efectiv, dacă suma reținută este mai mare decât impozitul rezultat, diferența este rambursată automat - ea nu ar putea recupera diferența de 9 % în țara sa de rezidență (Regatul Unit). Această cerere a fost respinsă de către Hacienda Foral de Bizkaia (Trezoreria Publică provincială din Bizkaia, Spania) prin Decizia din 15 februarie 2021.
- 3 La 18 martie 2021, Credit Suisse Securities (Europe) a introdus o acțiune administrativă împotriva Deciziei anterioare la Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Tribunalul Economic Administrativ Provincial din Bizkaia) (TEAFB). Susținerile sale plecau de la premisa că Legea provincială nr. 12/2013 din 5 decembrie 2013 privind impozitul pe venitul persoanelor nerezidente dă naștere unui tratament discriminatoriu al contribuabililor nerezidenți atunci când aceștia înregistrează pierderi fiscale: în timp ce contribuabilul rezident obține o rambursare a impozitului reținut dacă înregistrează pierderi, aceasta, în calitate de entitate nerezidentă, nu beneficiază de o rambursare. În argumentația sa, a invocat, în special, Hotărârea din 22 noiembrie 2018 în cauza C-575/17.
- 4 Prin Hotărârea din 23 februarie 2022, TEAFB a respins acțiunea administrativă menționată. În motivarea sa juridică, TEAFB s-a referit pe larg la jurisprudența Curții și la legislația provincială în vigoare și a concluzionat că nu se impunea restituirea sumei reținute. În acest sens, a arătat că existau diferențe între situația din speță și cea analizată de Curte în *cauza Sofina*, întrucât, în această din urmă cauză, dividendele plătite de o societate franceză societăților nerezidente erau supuse unei rețineri la sursă de 25 la sută din valoarea lor, care putea fi redusă pe baza unei CDI. În schimb, în speță, dividendele primite de o societate rezidentă sunt incluse în baza de impozitare a impozitului pe profit și, în cazul unor pierderi, impozitarea este amânată până în următorul exercițiu cu rezultat pozitiv (cea ce presupune un avantaj de trezorerie și chiar o neimpozitare în lipsa unor rezultate pozitive suficiente înainte de încetarea activității), în timp ce dividendele obținute de o societate nerezidentă sunt impozitate imediat și definitiv.
- 5 TEAFB a subliniat că, în această situație, diferența de tratament constatată de Curte în *cauza Sofina* nu există, întrucât legislația provincială aplicabilă în prezenta cauză stabilește aceleași cote de reținere atât pentru persoane rezidente

cât și pentru cele nerezidente (19% în ambele cazuri), ceea ce dă naștere unui scenariu fiscal diferit. În acest sens, TEAFB a citat punctele 40 și 41 din Concluziile Avocatului General Melchior Wathelet în cauza C-575/2017 menționată anterior. Din acestea, el a evidențiat ideea că repartizarea echilibrată a competenței de impozitare poate fi realizată prin formule nediscriminatorii, precum efectuarea unei rețineri la sursă comune pentru ambele grupuri, iar această măsură ar fi tocmai cea preluată de legislația provincială aplicabilă în speță. TEAFB a adăugat că aprecierea egalității este independentă de impozitarea aplicată de Regatul Unit și trebuie să se bazeze doar pe impozitarea impusă în teritoriul istoric Bizkaia, astfel încât eventuala impozitare globală mai mare a acționarului nu este relevantă pentru țara de origine a dividendelor, dacă această țară a stabilit un tratament egal în raport cu persoana rezidentă. TEAFB a respins, de asemenea, faptul că societatea reclamantă [Credit Suisse Securities (Europe)] a dovedit în mod concludent pierderile fiscale înregistrate în exercițiul 2017.

- 6 La 4 mai 2022, Credit Suisse Securities (Europe) a introdus o cale de atac în materie de contencios administrativ împotriva hotărârii anterioare a TEAFB la Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Curtea Superioară de Justiție din Țara Bascilor, Spania). Argumentele recurente și întâmpinarea intimatului sunt prezentate în secțiunea următoare.

Argumentele esențiale ale părților din procedura principală

- 7 În cererea sa, Credit Suisse Securities (Europe) solicită anularea Hotărârii TEAFB menționate anterior și recunoașterea dreptului său de a obține rambursarea sumei de 276 384,87 €, majorată cu dobânzi de întârziere. Aceasta se întemeiază exclusiv motive juridice specifice dreptului Uniunii Europene care, în opinia sa, susțin existența unui tratament discriminatoriu, bazat pe configurarea reținerii impozitului aplicat entităților nerezidente ca impozit definitiv, fără nici cel mai mic mecanism de rambursare în cazul unor pierderi. În schimb, în cazul societăților rezidente supuse impozitului pe profit, reținerea este o simplă plată în contul acestui impozit și implică o impozitare efectivă numai dacă, în cursul anului fiscal, societatea respectivă are o bază de impozitare pozitivă, întrucât, în cazul unei baze de impozitare negative, reținerile nu sunt impozitate și fac obiectul rambursării.
- 8 Recurenta invocă, de asemenea, Hotărârea Curții pronunțată în cauza C-575/2017 la 22 noiembrie 2018, precum și Hotărârea din cauza C-572/2020, din care transcrie punctele 46-49, invocând elementele esențiale ale unui alt precedent referitor la impozitarea în Germania. Analizând posibila neutralizare pe baza Convenției pentru evitarea dublei impuneri dintre Spania și Regatul Unit, recurenta deduce că această convenție nu permite compensarea în cazul în care sunt înregistrate pierderi, întrucât, pentru ca reținerea să fie deductibilă, articolul 22 alineatul 2 din această convenție impune existența unor profituri sau câștiguri impozabile. Regatul Unit nu este obligat să ramburseze reținerea impozitului plătit în Spania și recunoaște un credit fiscal numai în cazul unei obligații fiscale

pozitive, deducerea nefiind posibilă nici în anii fiscali următori. Recurenta adaugă că sarcina probei unei astfel de neutralizări ar reveni administrației, în conformitate cu jurisprudența internă spaniolă.

- 9 În ceea ce privește dovada înregistrării unor pierderi fiscale în exercițiul 2017, recurenta face trimitere, printre altele, la diferite declarații fiscale prezentate ca anexe. Aceasta se referă, de asemenea, la principii constituționale interne (capacitatea economică) sau la jurisprudența referitoare la restricțiile privind libera circulație a capitalurilor asociate IRNR.
- 10 În sfârșit, recurenta propune ca instanța de trimitere să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară sau Tribunal Constituțional (Curtea Constituțională, Spania) cu o excepție de constituționalitate.
- 11 În întâmpinarea sa, intimatul [Diputación Foral de Bizkaia (Consiliul provincial din Bizkaia, Spania)] face o amplă descriere a legislației aplicabile și respinge discriminarea invocată în ceea ce privește entitățile rezidente, subliniind încă o dată egalitatea reținerii care, în urma aplicării CDI, este redusă la 9 %. Intimatul susține că situațiile din jurisprudența invocată de recurentă, referitoare la organismele de plasament colectiv (OPC), potrivit Directivei 2009/65/CE, diferă în mod semnificativ de situația entității examinate în prezentul litigiu (întrucât în aceste cazuri este vorba despre o cotă de impozitare de 1 % comparativ cu 15 sau 18 %, nu despre o cotă identică, ca în speță) și citează în special hotărârea Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) din 5 ianuarie 2021. În plus, în ceea ce privește Hotărârea Curții în cauza C-575/2017, „*Sofina și alții*”, se reiterează considerentele TEAFB. Pe lângă contestarea caracterului justificat al unei eventuale sesizări cu o excepție de constituționalitate, recurenta își exprimă opoziția în ceea ce privește probarea înregistrării pierderii fiscale din exercițiul financiar invocate de recurentă.
- 12 La 13 iunie 2023, instanța a acordat părților un termen pentru prezentarea observațiilor cu privire la adresarea unei eventuale cereri de decizie preliminară. Prin scrisorile din 28 și 29 iunie 2023, părțile și-au reiterat pozițiile contradictorii cu privire la formularea unei cereri de decizie preliminară. În timp ce recurenta a făcut referire la cele mai recente decizii ale jurisprudenței interne (menționând Hotărârea Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) din 5 aprilie 2023 și alte câteva hotărâri cu aceeași abordare care au urmat) și s-a referit din nou la hotărârile Curții în cauzele „*Silicones*” sau „*Sofina*”, intimatul și-a expus punctul de vedere în legătură cu ultimele hotărâri ale Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) și diferențele față de prezenta cauză, și a insistat asupra lipsei de probe în ceea ce privește pierderile recurtenței.

Prezentare pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 13 Instanța de trimitere apreciază că este necesară sesizarea Curții cu cererea de decizie preliminară solicitată de recurentă având în vedere îndoielile expuse în continuare.

- 14 În primul rând, aceasta consideră că trebuie să se țină seama că există numeroase precedente în jurisprudența internă referitoare la diferența de tratament fiscal al persoanelor nerezidente în ceea ce privește veniturile obținute în Spania. Un exemplu recent este hotărârea Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) din 5 aprilie 2023, cu privire la care părțile sunt în dezacord. Din această hotărâre rezultă în mod clar - în cazul fondurilor de hedging sau nearmonizate nerezidente [„FS sau Hedge Fund”] și al comparabilelor acestora rezidente în Spania - că, potrivit doctrinei Curții, neutralizarea efectelor restricției privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din legislația națională poate fi considerată realizată prin efectul dispozițiilor convențiilor pentru evitarea dublei impuneri numai în cazul în care aceste dispoziții permit ca impozitul reținut la sursă în temeiul legislației naționale să fie dedus din impozitul datorat în celălalt stat membru până la limita diferenței de tratament care rezultă din legislația națională. Totuși, ceea ce definește situația societăților nerezidente în raport cu societățile rezidente în ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor nerezidente, în cazul încasării dividendelor societăților, este faptul că cele două grupuri (persoane rezidente și nerezidente) sunt supuse aceleiași cote de impozitare, inițial de 19 %, acesta fiind elementul de egalitate care determină administrația intimată să susțină că nu există o încălcare a liberei circulații a capitalurilor, deși tratamentul fiscal indirect al celor două persoane impozabile este diferit. Astfel, în cazul exercițiilor în care se înregistrează pierderi, mecanismul impozitului pe profit conduce, în orice caz, la o rambursare integrală a impozitului reținut pentru societățile rezidente - articolul 68 alineatul 2 din Legea provincială privind impozitul pe profit -, iar, în schimb, pentru persoanele nerezidente, reținerea este compensată doar ipotetic prin convențiile pentru evitarea dublei impuneri, posibilitate care, în cazul CDI dintre Spania și Regatul Unit din 2013, nu este efectiv realizată în acest caz - articolul 22 alineatul 2 din convenție.
- 15 Având în vedere jurisprudența citată anterior, instanța de trimitere consideră că subzistă îndoieli serioase cu privire la faptul că singurul criteriu de apreciere a existenței unei încălcări a articolului 63 TFUE trebuie să fie disparitatea cotelor de impozitare sau a reținerilor echivalente între cele două tipuri de entități comparate, astfel cum susține administrația intimată. Dimpotrivă, totul indică faptul că punctul de referință nu este faptul și momentul reținerii, separat sau în particular, ci cel al impozitării efective și definitive, așa cum reiese, de exemplu, din Hotărârea din 16 iunie 2022 în cauza C-572/2020 (punctul 49), în măsura în care, chiar dacă există o posibilitate incertă de a recupera în viitor valoarea integrală a reținerii percepute în statul de rezidență - Regatul Unit -, diferența de tratament va fi considerată neutralizată prin Convenția pentru evitarea dublei impuneri. În această măsură, nu se poate afirma că dreptul intern are posibilitatea să nu țină seama de faptul că, prin intermediul Convenției pentru evitarea dublei impuneri, societatea supusă reținerii la sursă poate sau nu poate obține neutralizarea excedentului de impozit final în ceea ce privește persoana rezidentă, aspect pe care administrația intimată îl prezintă ca o simplă ipoteză care nu intră în sfera sa de acțiune. Dimpotrivă, autoritățile publice ale statului (sau ale sistemului fiscal) care reține impozitul vor trebui să verifice, la cererea persoanei interesate, dacă, având în vedere prevederile tratatelor și ale dreptului Uniunii, acest rezultat al

neutralizării a avut loc și, în caz contrar, să ramburseze diferența cu titlu de excedent.

- 16 În sfârșit, instanța de trimitere subliniază că părțile nu au ridicat problema entităților supuse impozitului pe venitul persoanelor nerezidente care au înregistrat rezultate negative. În opinia sa, această chestiune nu trebuie să influențeze formularea cererii de decizie preliminară, întrucât, deși există un dezacord între părți cu privire la situația de fapt și la probele referitoare la acest aspect, este o chestiune cu privire la care în acest stadiu trebuie evitată o antepunțare, dat fiind că se va soluționa prin hotărârea definitivă.

DOCUMENT DE LUCRU