Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ANTHONY MICHAEL COLLINS
prezentate la 21 martie 2024 [1]

Cauza C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
împotriva
Skatteverket

[cerere de decizie preliminară formulată de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia)]

„Trimitere preliminară – Articolul 63 TFUE – Articolul 65 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Legislație fiscală – Impozitarea dividendelor primite de fondurile publice de pensii – Neimpozitarea dividendelor plătite fondurilor publice de pensii rezidente – Impozit reținut la sursă pentru dividendele plătite fondurilor publice de pensii nerezidente – Comparabilitate obiectivă – Justificare prin motive imperative de interes general”

I. Contextul factual și juridic

1. În Suedia există trei tipuri de pensii: (1) pensia publică națională [2], (2) pensiile ocupaționale și (3) pensiile private. Angajatorii și angajații sunt obligați să plătească contribuții legale, calculate în funcție de veniturile celor din urmă, pentru a finanța pensia publică națională. Aceste contribuții anuale finanțează plata pensiilor în anul respectiv. În cazul în care, într-un anumit an, plățile primite depășesc plățile efectuate, fondurile GP [3] gestionează surplusul. În schimb, într-un an în care plățile primite sunt mai mici decât plățile efectuate, fondurile generale de pensii acoperă orice deficit. Astfel, fondurile GP acționează ca un tampon și un stabilizator pentru sistemul public național de pensii. Plata pensiei publice naționale este responsabilitatea Pensionsmyndigheten (Agenția de Pensii, Suedia), nu a fondurilor GP.

[1] Limba originală: engleza.

[2] Pensia bazată pe venit și pensia premium, împreună cu pensia complementară bazată pe venit și pensia garantată sunt componente ale pensiei publice naționale. 16 % din venitul supus contribuției la pensie și alte beneficii impozabile ale unei persoane sunt alocate pensiei bazate pe venit și 2,5 % pensiei premium.

[3] Fondurile generale de pensii (denumite în continuare „fondurile GP”) sunt formate din primul, al doilea, al treilea, al patrulea, al șaselea și al șaptelea fond. Cu excepția celui de al șaptelea fond, fondurile GP gestionează capitalul pentru a proteja sistemul de pensii bazat pe venit, astfel încât să echilibreze orice excedente sau deficite între contribuțiile la pensii și plățile de pensii într-un anumit an și să contribuie la performanța pe termen lung a sistemului de pensii. Cel de al șaptelea fond gestionează capitalul provenit din pensia premium.

2. Statul suedez este scutit de toate obligațiile fiscale [4]. Întrucât fondurile GP sunt parte integrantă a statului, acestea sunt scutite de plata impozitului pe dividendele pe care le primesc de la societăți rezidente în Suedia.

3. În Finlanda, legea impune tuturor angajaților să se înscrie într-un sistem de pensii ocupaționale. Aceste sisteme sunt finanțate în principal prin contribuții din partea angajatorilor și a angajaților.

4. Keva, Landskapet Ålands pensionsfond și Kyrkans Centralfond (denumite în continuare „reclamantele”) se numără printre instituțiile care gestionează sistemul de pensii ocupaționale din Finlanda [5]. Keva este o persoană juridică de drept public și este scutită de impozit în Finlanda. Aceasta administrează pensiile ocupaționale ale angajaților, printre alții, ai autorităților locale și de stat, ai Bisericii Evanghelice Luterane și ai Băncii Finlandei. Principala sa sarcină este de a gestiona fondurile astfel încât să garanteze plata pensiilor și să stabilizeze evoluția contribuțiilor la sistemul de pensii. Keva colectează contribuții și plătește pensii. Landskapet Ålands pensionsfond este fondul de pensii al regiunii Åland și face parte integrantă din administrația regiunii respective. Acesta este responsabil de gestionarea pensiilor ocupaționale în numele angajaților din regiunea Åland. Principala sa sarcină este de a gestiona capitalul său, care este păstrat separat de bugetul regiunii. Landskapet Ålands pensionsfond nu plătește pensii. Acesta este parțial scutit de impozit în Finlanda și nu plătește impozit pe dividendele primite de la societățile cu răspundere limitată rezidente în acest stat membru. Kyrkans Centralfond face parte din Biserica Evanghelică Luterană din Finlanda. Până la 1 ianuarie 2016, acesta a gestionat fondul de pensii pentru angajații săi ca parte a responsabilității sale generale pentru gestionarea fondurilor Bisericii. Kyrkans Centralfond este, în practică, scutit de impozitul pe venit în Finlanda. Keva a gestionat plata pensiilor pentru Kyrkans Centralfond.

5. Între anii 2003 și 2016, reclamantele au primit dividende de la societăți rezidente în Suedia. În conformitate cu articolele 1, 4 și 5 din kupongskattelagen (1970:624) [Legea (1970:624) privind impozitarea dividendelor], persoanele juridice străine [6] care primesc dividende în acțiuni de la societăți rezidente în Suedia plătesc un impozit cu reținere la sursă cu o rată de 30 %. Această rată de impozitare este redusă la 15 % pentru persoanele juridice rezidente în statele care sunt părți la acordul multilateral privind dubla impunere încheiat între Danemarca, Insulele Feroe, Finlanda, Islanda, Norvegia și Suedia [7]. Întrucât reclamantele sunt scutite de plata impozitului pe dividende în Finlanda, acestea nu au putut să deducă impozitul cu reținere la sursă pe care l-au plătit în Suedia din eventualele obligații fiscale pe care le-ar fi avut în Finlanda. În consecință, reținerea la sursă a impozitului pe dividendele pe care le-au primit în Suedia a rămas definitivă.

6. Reclamantele au solicitat rambursarea impozitului pe care Skatteverket (denumită în continuare „pârâta”) l-a dedus din dividendele pe care le-au primit de la societăți rezidente în Suedia. Reclamantele au susținut că situația lor era comparabilă cu cea a fondurilor GP. Prin urmare, acestea au pretins că diferența de tratament fiscal dintre dividendele pe care le-au primit

[4] Capitolul 7 articolul 2 din inkomstskattelagen (1999:1229) [Legea (1999:1229) privind impozitul pe venit].

[5] Sistemul de pensii din Finlanda este alcătuit dintr-o pensie legată de venituri, bazată pe încadrarea pe un loc de muncă (pensie ocupațională), o pensie națională bazată pe reședință și o pensie garantată.

[6] O persoană juridică din străinătate („utländsk juridisk person”) este o entitate rezidentă într-o altă țară decât Suedia, care îndeplinește anumite cerințe legale în temeiul cărora dreptul suedez o consideră echivalentă cu o persoană juridică suedeză. În scopuri fiscale, persoanele juridice din străinătate sunt considerate nerezidente în Suedia.

[7] Convenția între țările nordice pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Helsinki la 23 septembrie 1996, a fost transpusă în legislația suedeză prin lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna [Legea (1996:1512) privind convenția de evitare a dublei impuneri între țările nordice].

și cele primite de fondurile GP a fost contrară articolului 63 TFUE. Pârâta a respins acest argument pentru motivul că circumstanțele reclamantelor nu erau comparabile în mod obiectiv cu cele ale fondurilor GP.

7. Reclamantele au contestat validitatea acestei decizii prin intermediul unei acțiuni în fața Förvaltningsrätten i Falun (Tribunalul Administrativ din Falun, Suedia), care a respins cererea acestora. Kammarrätten i Sundsvall (Curtea Administrativă de Apel, Sundsvall, Suedia) a respins apelul reclamantelor împotriva acestei hotărâri.

8. Reclamantele au introdus un recurs la Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), instanța de trimitere. Această instanță a examinat recursul în măsura în care acesta ridica problema dacă perceperea unei rețineri la sursă a impozitului pe dividendele primite de o instituție publică de pensii cu sediul în Finlanda este compatibilă cu libera circulație a capitalurilor în temeiul dreptului Uniunii în condițiile în care dividendele corespunzătoare pe care le primesc fondurile generale de pensii nu sunt impozitate. În acest context, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții de Justiție următoarele întrebări preliminare:

„1) 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?

2) 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 […] stat[ului sursă] și a fondurilor sale generale de pensii?

3) Se poate considera că o eventuală restricție este justificată de motive imperative de interes general?”

9. Reclamantele, pârâta, guvernele spaniol și suedez, precum și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. În ședința din 11 ianuarie 2024, acestea au prezentat pledoarii orale și au răspuns la întrebările Curții.

II. Apreciere

A. Prima întrebare

1. Observațiile părților

10. Reclamantele și Comisia consideră că, întrucât dividendele pe care fondurile de pensii nerezidente le-au primit de la societăți rezidente în Suedia au fost supuse practic unui impozit final cu reținere la sursă, în timp ce dividendele pe care fondurile GP le-au primit de la aceleași

societăți sunt scutite de impozit, este posibil ca primele să fie descurajate să investească în Suedia, ceea ce ar conduce la o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă de articolul 63 TFUE.

11. Pârâta și guvernele spaniol și suedez susțin că diferența de tratament fiscal al dividendelor primite de fondurile de pensii publice rezidente și nerezidente nu reprezintă o restricție privind libera circulație a capitalurilor. Această diferență de tratament rezultă din faptul că fondurile GP sunt parte integrantă a statului suedez și nu din cauza locului de reședință al acestora. Pârâta arată în continuare că fondurile GP sunt singurele fonduri de pensii scutite de impozit în Suedia. Dividendele primite de fondurile de pensii rezidente în Suedia, altele decât fondurile GP, sunt supuse unui impozit pe randament [8], în timp ce dividendele primite de fondurile de pensii nerezidente sunt supuse unui impozit cu reținere la sursă. Pârâta și guvernul suedez adaugă că scutirea de impozitare a fondurilor generale de pensii în temeiul integrării lor în cadrul statului nu conferă niciun avantaj economic nici acestor fonduri, nici statului suedez. Rezultă că nicio diferență de tratament fiscal al fondurilor GP nu descurajează fondurile de pensii publice rezidente în alte state membre să investească în Suedia. Potrivit guvernului suedez, o opinie contrară ar avea ca efect obligarea statelor membre să contribuie la finanțarea pensiilor generale pentru limită de vârstă din alte state membre. Această obligație nu există, întrucât fiecare stat membru este responsabil pentru finanțarea propriului sistem public național de pensii. Existența acestei obligații ar fi de asemenea contrară articolului 153 alineatele (1) și (4) TFUE. În absența unei armonizări a dreptului Uniunii în domeniul securității sociale, fiecare stat membru are dreptul de a concepe și de a organiza propriul sistem de securitate socială, inclusiv modul de finanțare a acestuia. În final, guvernul suedez constată că sistemele publice naționale de pensii nu se află în concurență între ele, întrucât, în virtutea coordonării sistemelor de securitate socială ale statelor membre, o persoană poate beneficia la un moment dat numai de sistemul obligatoriu de pensii pentru limită de vârstă al unui singur stat membru.

2. Analiză

12. Cu titlu introductiv, se poate observa că, deși articolul 63 TFUE interzice orice restricții privind libera circulație a capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe, statele membre păstrează dreptul de a aplica dispoziții relevante din legislația lor fiscală care fac distincție între contribuabili care nu se află în aceeași situație în ceea ce privește locul de reședință sau locul în care este investit capitalul lor [9]. Pentru ca această diferență de tratament să fie compatibilă cu dispozițiile tratatului care reglementează libera circulație a capitalurilor, ea trebuie să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general [10].

[8] În temeiul lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel [Legea (1990:661) privind impozitul pe randament pentru fondurile de pensii], fondurile de pensii și societățile de asigurări de viață suedeze trebuie să plătească un impozit pe randamentul capitalului, calculat la o rată fixă menită să impoziteze randamentele curente ale economiilor pentru pensie.

[9] Derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este de strictă aplicare și este limitată de articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că astfel de dispoziții naționale nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată privind libera circulație a capitalurilor. A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctele 55 și 56 și jurisprudența citată), Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 63), și Hotărârea din 17 martie 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, punctul 41 și jurisprudența citată).

[10] A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 23 și jurisprudența citată), Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:2019:960, punctul 64 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 17 martie 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, punctul 42 și jurisprudența citată).

13. Articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice măsurile care descurajează nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau descurajează rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state [11]. Pentru a stabili, în principiu, prezența unei astfel de restricții, este suficient să se demonstreze că tratamentul fiscal al dividendelor pe care fondurile de pensii publice nerezidente le primesc de la societăți rezidente în Suedia este de natură să descurajeze instituțiile respective să facă investiții în acest stat membru. În cazul în care un stat membru tratează dividendele primite de fondurile de pensii nerezidente mai puțin favorabil decât dividendele primite de fondurile de pensii rezidente, Curtea a considerat că această diferență de tratament este de natură să descurajeze investitorii cu sediul în alte state membre să investească în acest stat membru, constituind astfel o restricție privind libera circulație a capitalurilor [12]. De asemenea, Curtea a statuat că impunerea unei sarcini fiscale mai grele asupra dividendelor primite de fondurile de pensii nerezidente decât cea aplicată acelorași dividende primite de fondurile de pensii rezidente constituie un tratament mai puțin favorabil [13]. Dividendele pe care reclamantele le-au primit de la societăți rezidente în Suedia au fost supuse unui impozit final cu reținere la sursă la o rată de 15 %, în timp ce aceleași dividende au fost scutite de impozit atunci când au fost primite de fondurile GP. Faptul că tratamentul fiscal al statului suedez nu constituie un tratament preferențial nici pentru acesta, nici pentru fondurile sale de pensii publice nu are nicio incidență asupra aspectului dacă acest tratament constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor. Numai impactul negativ al măsurii asupra investițiilor din alte state membre este cel care determină dacă aceasta constituie o astfel de restricție.

14. Rezultă că diferența de tratament fiscal al dividendelor pe care le primesc reclamantele de la societăți rezidente în Suedia în raport cu tratamentul fiscal al dividendelor pe care le primesc fondurile GP constituie în principiu o restricție privind libera circulație a capitalurilor pe care articolul 63 TFUE o interzice.

15. Articolul 153 alineatele (1) și (4) TFUE prevede că Uniunea Europeană susține și completează acțiunea statelor membre printre altele în domeniul securității sociale și al protecției sociale a lucrătorilor. Nicio dispoziție pe care Uniunea Europeană o adoptă în temeiul articolului respectiv nu aduce atingere dreptului recunoscut al statelor membre de a-și defini principiile fundamentale ale sistemului lor de securitate socială și nici echilibrului financiar al acestor sisteme. Limitările privind exercitarea competenței Uniunii Europene în acest domeniu se aplică, prin însăși natura lor, exercitării acestei competențe și nu reglementează aplicarea normelor cuprinse în dreptul primar. Guvernul suedez nu identifică nicio dispoziție adoptată de Uniunea Europeană în temeiul articolului 153 TFUE care ar putea afecta dreptul său de a defini principiile fundamentale ale sistemului său de securitate socială sau care ar putea afecta în mod semnificativ echilibrul financiar al acestui sistem. Din aceste motive, argumentele invocate de guvernul suedez în cadrul acestei rubrici trebuie respinse.

16. Nici celelalte argumente ale guvernului suedez referitoare la gradul de armonizare și la natura coordonării sistemelor de securitate socială la nivelul Uniunii nu au nicio legătură cu întrebarea dacă o diferență între tratamentul fiscal al fondurilor GP și cel al fondurilor rezidente în alte state membre constituie o restricție în sensul articolului 63 TFUE. Statele membre trebuie să respecte

[11] A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Comisia/Finlanda (C-342/10, EU:C:2012:688, punctul 28 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 48 și jurisprudența citată).

[12] A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Comisia/Finlanda (C-342/10, EU:C:2012:688, punctul 33 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 49 și jurisprudența citată).

[13] A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2015, Miljoen și alții (C-10/14, C-14/14 și C-17/14, EU:C:2015:608, punctul 48), și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 50).

dispozițiile tratatului, inclusiv cele care reglementează cele patru libertăți, indiferent dacă dreptul Uniunii impune sau nu statelor membre o obligație de a contribui la finanțarea sistemelor de securitate socială ale altor state membre.

17. Având în vedere cele menționate anterior, propunem Curții să răspundă la prima întrebare după cum urmează:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că faptul că dividendele plătite de societăți naționale unor instituții publice de pensii din străinătate sunt supuse impozitului cu reținere la sursă, în timp ce dividendele corespunzătoare nu sunt supuse impozitării în cazul în care ele revin statului de origine prin intermediul fondurilor GP ale acestuia, constituie un tratament diferențiat atât de negativ încât implică în principiu o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

B. A doua întrebare

1. Observațiile părților

18. Reclamantele și Comisia susțin că circumstanțele reclamantelor și cele ale fondurilor GP sunt comparabile în mod obiectiv. Atunci când se apreciază dacă o instituție publică de pensii din străinătate se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a unui fond național de pensii, reclamantele susțin că ar trebui să se țină seama de scopul, funcțiile și sarcinile esențiale ale organismelor comparate. Reclamantele afirmă că acestea există pentru aceleași scopuri ca și fondurile GP: în calitate de fonduri tampon angajate în gestionarea și întreținerea sistemelor lor corespunzătoare de asigurare obligatorie de pensii ocupaționale. Întrucât au un scop identic, reclamantele susțin că nu este necesar ca acestea să aibă o formă juridică identică cu cea a fondurilor GP pentru a fi considerate comparabile în mod obiectiv [14]. În orice caz, în timp ce fondurile GP sunt parte a statului suedez, reclamantele sunt parte a statului finlandez din toate punctele de vedere practice.

19. O serie de factori demonstrează că fondurile de pensii publice finlandeze și suedeze sunt comparabile în mod obiectiv. Ambele sunt guvernate de legi specifice. În Suedia, contribuțiile publice obligatorii la fondurile de pensii sunt plătite către fondurile GP, în timp ce în Finlanda aceste contribuții sunt plătite către Keva și Landskapet Ålands pensionsfond. Pensionsmyndigheten (Agenția de Pensii, Suedia) plătește pensiile în Suedia, în timp ce Keva (în nume propriu și în numele Kyrkans Centralfond) și guvernul regiunii Åland (în numele Landskapet Ålands pensionsfond) îndeplinesc această funcție în Finlanda. Fondurile GP și reclamantele sunt printre cei mai mari investitori instituționali din statele lor membre. Funcționând într-un cadru juridic strict și fiind supuse unor strategii de investiții exacte, fondurile GP și reclamantele investesc printre altele în societăți naționale și străine, proprietăți și instrumente financiare. Tratamentul fiscal al acestora în statele membre de reședință este de asemenea identic, întrucât fondurile GP nu sunt supuse impozitului în Suedia, deoarece fac parte din statul suedez, în timp ce reclamantele sunt scutite prin lege de impozitul pe venit în Finlanda.

[14] Reclamantele, făcând referire la Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punctul 50), observă că funcționarea instituțiilor publice de pensii nu a fost armonizată la nivelul Uniunii.

20. Comisia observă că fondurile de pensii suedeze și finlandeze au același obiectiv, servesc aceluiași scop social și au aceleași structuri organizatorice și juridice. Funcționarea acestora, inclusiv modelele de finanțare sunt în practică identice. La fel precum fondurile GP sunt parte a statului suedez, Landskapet Ålands pensionsfond și Kyrkans Centralfond sunt parte a regiunii Åland și, respectiv, a Bisericii Evanghelice Luterane. În timp ce Keva este o entitate juridică de drept public, acest lucru nu o împiedică să fie comparabilă cu fondurile GP. Comparabilitatea trebuie evaluată în mod global, luând în considerare obiectivele, funcțiile și activitățile instituțiilor examinate.

21. Pârâta și guvernele spaniol și suedez susțin că fondurile GP și reclamantele nu se află în situații comparabile din punct de vedere obiectiv. Diferența dintre tratamentul fiscal al fondurilor GP și cel al reclamantelor este o consecință a faptului că primele sunt parte a statului, și nu a faptului că au sediul în Suedia. De asemenea, pârâta observă că fondurile GP funcționează ca un tampon în cadrul sistemului public național de pensii suedez. În calitate de fonduri de stabilizare, scopul acestora este de a promova stabilitatea financiară și durabilitatea sistemului suedez de asigurări sociale. Fondurile de pensii publice nerezidente nu pot, prin definiție, să urmărească acest obiectiv specific.

22. Guvernul suedez susține că obiectivele urmărite de o măsură fiscală pot fi limitate la împrejurări și aspecte de interes public care sunt legate în mod direct de un anumit stat membru. Prin urmare, situațiile transfrontaliere și cele interne nu sunt comparabile în mod obiectiv. Scutirea de impozitare acordată fondurilor GP este direct legată de statul suedez, întrucât urmărește să evite sarcina administrativă a unui flux circular de resurse care nu prezintă niciun beneficiu financiar pentru stat.

23. În opinia guvernului suedez, dreptul fiecărui stat membru de a concepe și de a-și organiza sistemul de securitate socială, inclusiv modul în care este finanțat, este relevant pentru evaluarea comparabilității obiective. Interesul public pe care îl promovează sistemul public național de pensii este direct legat de statul suedez și nu intră în concurență cu sistemele care există în alte state membre. Prin urmare, nu este posibilă compararea obiectivă a diferitelor sisteme publice de pensii din statele membre.

24. În cazul în care, *quod non*, este posibil să se evalueze comparabilitatea obiectivă a reclamantelor și a fondurilor GP, guvernul suedez și pârâta acceptă că trebuie să se țină seama de scopurile, funcțiile și sarcinile esențiale ale acestora, de cadrul de reglementare în care funcționează, de modalitățile prin care sunt finanțate și de modul în care sunt organizate. Cu toate acestea, guvernul suedez insistă asupra faptului că, în cadrul acestei aprecieri, trebuie să se țină seama de independența unui fond public de pensii nerezident față de orice responsabilitate pentru alte prestații de asigurări sociale și față de bugetul național. Comparabilitatea obiectivă ar trebui să impună ca fondul public de pensii nerezident să se ocupe exclusiv de gestionarea fondurilor tampon în vederea asigurării disponibilității pensiilor pentru limită de vârstă. Aceste fonduri ar trebui de asemenea să fie complet scutite de impozit în conformitate cu legislația națională. Aprecierea finală a acestor aspecte ține de competența instanței de trimitere.

2. Analiză

25. Diferențele de tratament acordate de legislațiile fiscale naționale pot fi compatibile cu dispozițiile tratatului care reglementează libera circulație a capitalurilor în cazul în care aceste diferențe se aplică unor situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv [15]. Rezultă în mod clar din jurisprudența Curții că comparabilitatea trebuie examinată ținând seama de obiectivul, obiectul și conținutul dispozițiilor naționale examinate [16]. Atunci când se stabilește dacă o diferență de tratament care rezultă din legislație reflectă prezența unei situații obiectiv diferite, trebuie să se țină seama de criteriile de distincție pertinente conținute în legislația respectivă [17].

26. Din momentul în care un stat supune, în mod unilateral sau pe cale convențională, impozitului pe venit dividendele pe care contribuabilii rezidenți și nerezidenți le încasează de la o societate rezidentă, situația acestor contribuabili este comparabilă [18]. Pentru motivele prezentate la punctele 21-23 din prezentele concluzii, pârâta și guvernele spaniol și suedez afirmă că reclamantele și fondurile GP nu sunt comparabile în mod obiectiv.

27. Sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu pare să existe niciun element care să sugereze că, având în vedere obiectivul, scopul și conținutul scutirii de impozitare acordate statului suedez, această scutire a fost concepută pentru a reflecta o diferență obiectivă în ceea ce privește situația fondurilor de pensii publice rezidente și nerezidente. Acest lucru este în concordanță cu afirmația pârâtei și a guvernelor spaniol și suedez potrivit căreia diferența de tratament rezultă din faptul că fondurile GP sunt parte integrantă a statului suedez și nu se bazează pe rezidență. Din informațiile de care dispune Curtea reiese că decizia de scutire de impozit a statului suedez a fost introdusă pentru a evita sarcina administrativă a unui flux circular de resurse care nu aduce niciun beneficiu financiar acestui stat. În consecință, se poate observa că, în loc să reflecte o diferență între situația reclamantelor și cea a fondurilor GP, scutirea acordată celor din urmă creează o astfel de diferență.

28. Chiar dacă obiectivul, scopul și conținutul scutirii de impozit a statului suedez nu sugerează niciun criteriu care ar putea contribui la o comparație obiectivă între reclamante și fondurile GP, părțile sunt totuși de acord cu privire la unele dintre criteriile care trebuie luate în considerare la efectuarea acestui exercițiu.

29. Constatarea că persoanele se află în împrejurări comparabile în mod obiectiv, astfel încât trebuie tratate în același mod în scopul aplicării articolului 63 TFUE, nu înseamnă că acestea se află în împrejurări identice. O evaluare globală a comparabilității obiective a reclamantelor și a fondurilor GP necesită luarea în considerare a scopului, a funcțiilor și a sarcinilor esențiale ale acestora, a cadrelor de reglementare în care operează și a principalelor caracteristici ale organizării lor. Rezultă că aspectele auxiliare, inclusiv diferențele de natură pur tehnică, nu sunt determinante pentru această evaluare.

[15] A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții (C-338/11-C 347/11, EU:C:2012:286, punctul 23 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 64 și jurisprudența citată).

[16] A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 mai 2012, Comisia/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282, punctul 51 și jurisprudența citată), Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Comisia/Finlanda (C-342/10, EU:C:2012:282, punctul 36 și jurisprudența citată), Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, (C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 48 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 65 și jurisprudența citată).

[17] Hotărârea din 21 iunie 2018, Fidelity Funds și alții (C-480/16, EU:C:2018:480, punctul 51 și jurisprudența citată).

[18] A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 66 și jurisprudența citată).

30. Privită din această perspectivă, afirmația pârâtei potrivit căreia fondurile de pensii publice nerezidente nu urmăresc să promoveze stabilitatea financiară și durabilitatea sistemului suedez de asigurări sociale și că, prin urmare, nu pot fi comparate cu fondurile GP este nejustificat de restrictivă. Întrucât, prin definiție, fiecare fond are scopul de a proteja stabilitatea și durabilitatea unui sistem național distinct de pensii, o astfel de abordare ar face imposibilă compararea chiar și a unor fonduri de pensii identice la nivel transfrontalier. Evaluarea scopurilor urmărite de reclamante nu poate fi făcută decât în contextul sistemului de securitate socială în care acestea funcționează, și nu prin raportare la cel al unui alt stat membru.

31. În lumina considerațiilor prezentate anterior, propunem Curții să răspundă la cea de a doua întrebare după cum urmează:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că criteriile care trebuie luate în considerare atunci când se evaluează dacă o instituție publică de pensii din străinătate se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a statului sursă și a fondurilor generale de pensii ale acestuia trebuie să includă scopurile, funcțiile și sarcinile esențiale ale acestora, cadrele de reglementare în care operează și caracteristicile organizării lor.

C. A treia întrebare

32. A treia întrebare este dacă o restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată de motive imperative de interes general. Astfel cum este formulată, această întrebare nu poate primi decât un răspuns afirmativ. Interpretată în contextul în care a fost emisă decizia de trimitere, este clar că instanța de trimitere solicită îndrumări cu privire la aspectul dacă justificările invocate pentru o eventuală restricție privind libera circulație a capitalurilor sunt în principiu susceptibile să constituie motive imperative de interes general. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la cea de a treia întrebare astfel cum este reformulată.

1. Observațiile părților

33. Reclamantele și Comisia susțin că nu a fost invocat niciun motiv imperativ de interes general care să justifice restricția privind libera circulație a capitalurilor pe care acestea o identifică în tratamentul fiscal diferit al reclamantelor în comparație cu cel aplicat fondurilor GP. Nici o eventuală pierdere de venit pentru fondurile GP ca urmare a perceperii impozitului pe dividendele pe care le primesc, nici vreo dificultate de natură administrativă nu justifică existența acestei restricții. În opinia Comisiei, ține de competența Suediei dacă dorește să aloce resurse fondurilor GP în cazul în care dividendele pe care acestea le primesc ar fi supuse impozitării. De asemenea, nimic nu împiedică Suedia să scutească de impozitare fondurile de pensii publice comparabile din punct de vedere obiectiv, astfel cum a făcut deja cu privire la fondurile de pensii rezidente în Canada și în Statele Unite ale Americii [19].

34. În cazul în care tratamentul fiscal în discuție constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, pârâta și guvernele spaniol și suedez susțin că această restricție poate fi justificată prin raportare la motive imperative de interes general. Pârâta și guvernul suedez susțin că scopul fondurilor GP este de a garanta finanțarea politicii sociale a Suediei, asigurând independența

[19] A se vedea lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada [Legea (1996:1511) privind convenția de evitare a dublei impuneri între Canada și Suedia] și lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater [Legea (1994:1617) privind convenția de evitare a dublei impuneri între Statele Unite ale Americii și Suedia].

financiară a acesteia și separarea sa de restul bugetului de stat. În situația actuală, statul suedez nu este obligat să aloce resurse fondurilor GP pentru a compensa plata impozitului pe dividende din resursele proprii. Acest aranjament menține încrederea publicului în sistemul de pensii.

35. Pârâta observă că principiul teritorialității fiscale și al repartizării echilibrate a competențelor fiscale între statele membre le conferă acestora dreptul de a impozita veniturile generate pe teritoriile lor. Impozitarea dividendelor încasate de fondurile generale de pensii ar impune o sarcină administrativă inutilă fără a crea niciun beneficiu financiar pentru stat. În schimb, scutirea reclamantelor de impozitarea dividendelor pe care le-au primit de la societăți rezidente în Suedia ar cauza o pierdere statului suedez.

36. Guvernul suedez susține de asemenea că ar fi contrar repartizării echilibrate a competențelor între statele membre în domeniul securității sociale să se solicite Suediei să extindă beneficiul scutirii fiscale pe care o acordă fondurilor GP la fondurile de pensii publice cu sediul în alte state membre.

37. Chiar dacă recunosc că motivele de natură pur economică sau administrativă nu constituie motive imperative de interes general care să poată justifica o restricție privind exercitarea unei libertăți fundamentale garantate de tratate, atât guvernul suedez, cât și pârâta susțin că o restricție poate fi justificată atunci când este dictată de motive de natură economică adoptate în vederea realizării unui obiectiv de interes general [20]. În această privință, guvernul suedez susține că trebuie să se țină seama de motivele care stau la baza conceperii sistemului public național de pensii și de necesitatea de a garanta independența, stabilitatea financiară și durabilitatea fondurilor GP.

2. Analiză

38. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, restricțiile privind libera circulație a capitalurilor pot fi acceptate dacă sunt justificate de motive imperative de interes general, sunt de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmăresc și nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [21]. Invocarea unor motive imperative de interes general există doar în măsura în care astfel de interese nu sunt protejate de măsurile de armonizare ale Uniunii. În absența unor astfel de măsuri de armonizare, revine în principiu statelor membre sarcina să decidă asupra gradului de protecție pe care doresc să îl acorde acestor interese și asupra modului în care poate fi atins acest nivel de protecție. Cu toate acestea, astfel de măsuri trebuie să rămână în limitele stabilite de tratat și să fie proporționale [22].

[20] A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2013, Essent și alții (C-105/12-C-107/12, EU:C:2013:677, punctul 52 și jurisprudența citată).

[21] A se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Scutirea fondurilor de investiții contractuale) (C-342/20, EU:C:2022:276, punctul 79 și jurisprudența citată).

[22] A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Țările de Jos (C-282/04 și C-283/04, EU:C:2006:608, punctele 32 și 33).

39. Printre motivele imperative de interes general se numără asigurarea eficacității supravegherii fiscale și a combaterii evaziunii fiscale [23], prevenirea aranjamentelor pur artificiale [24], menținerea coerenței sistemelor fiscale [25] și repartizarea echilibrată a competenței de impozitare în relațiile dintre statele membre și țările terțe [26].

40. Sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, se pare că scopul scutirii statului suedez de obligația de a plăti impozitul pe venit este acela de a evita sarcina administrativă a unui flux circular de resurse care nu prezintă niciun beneficiu financiar pentru acest stat. O astfel de justificare este de natură să constituie o comoditate administrativă. După cum observă în mod corect Comisia, comoditatea administrativă nu constituie un motiv imperativ de interes general și nu poate justifica nerespectarea obligațiilor care decurg din tratat [27]. Această observație se aplică în egală măsură argumentului potrivit căruia fondurile GP trebuie să fie păstrate independente și separate de restul bugetului de stat pentru a menține încrederea publicului în aceste fonduri. În ceea ce privește afirmația potrivit căreia impozitarea dividendelor pe care le primesc fondurile GP ar necesita ca guvernul suedez să aloce resurse pentru a atenua consecințele plății acestui impozit, suntem de acord cu sugestia Comisiei potrivit căreia, în ultimă instanță, este o chestiune care ține de decizia Suediei.

41. De asemenea, Curtea a statuat că, în cazul în care un stat membru alege să exonereze în totalitate sau în cvasitotalitate dividendele plătite fondurilor de pensii rezidente, acesta nu poate justifica impozitarea dividendelor plătite fondurilor de pensii nerezidente, astfel cum încearcă să facă guvernul suedez, prin raportare la necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și țările terțe [28]. Această regulă trebuie să se aplice în egală măsură oricărei invocări a necesității de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre.

42. Chiar dacă fiecare stat membru este liber să își conceapă și să își organizeze sistemul de securitate socială, inclusiv mijloacele de finanțare, exercitarea acestei libertăți este supusă respectării tratatelor. Cu toate acestea, în ceea ce privește tratamentul fiscal al acestor fonduri, Suedia este obligată să nu trateze fondurile de pensii publice nerezidente într-un mod care să creeze o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

43. În măsura în care guvernul suedez susține că tratamentul fiscal diferit poate fi justificat de motive de natură economică în vederea atingerii unui obiectiv de interes general, acesta nu a prezentat niciun element sau factor, în afara comodității administrative, care să susțină această afirmație.

[23] A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 55), Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 69), și Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctele 73 și 74).

[24] A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctele 81 și 84).

[25] A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 59), și Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctele 91 și 92).

[26] A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctele 118 și 121), Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 98), și Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 72).

[27] A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 iunie 1982, Comisia/Luxemburg (58/81, EU:C:1982:215, punctul 4), Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punctul 48 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 28 iunie 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punctele 47 și 48).

[28] A se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 85 și jurisprudența citată).

44. În lumina considerațiilor prezentate anterior, propunem Curții să răspundă la cea de a treia întrebare după cum urmează:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că, în timp ce o restricție potențială privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată prin invocarea unor motive imperative de interes general, justificările care au fost invocate în prezenta cauză nu par în principiu să constituie motive imperative de interes general.

III. Concluzie

45. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) după cum urmează:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că

– faptul că dividendele plătite de societăți naționale unor instituții publice de pensii din străinătate sunt supuse impozitului cu reținere la sursă, în timp ce dividendele corespunzătoare nu sunt supuse impozitării în cazul în care ele revin statului de origine prin intermediul fondurilor generale de pensii ale acestuia, constituie un tratament diferențiat atât de negativ încât implică în principiu o restricție privind libera circulație a capitalurilor;

– criteriile care trebuie luate în considerare atunci când se evaluează dacă o instituție publică de pensii din străinătate se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv cu cea a statului sursă și a fondurilor generale de pensii ale acestuia trebuie să includă scopurile, funcțiile și sarcinile esențiale ale acestora, cadrele de reglementare în care operează și caracteristicile organizării lor;

– în timp ce o restricție potențială privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată prin invocarea unor motive imperative de interes general, justificările care au fost invocate în prezenta cauză nu par în principiu să constituie motive imperative de interes general.