HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

17 iunie 2010 *

În cauza C-105/08,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 6 martie 2008,

Comisia Europeană, reprezentată de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg

reclamantă,

împotriva

Republicii Portugheze, reprezentată de domnii L. Inez Fernandes și J. Menezes Leitão, precum și de doamna C. Guerra Santos, în calitate de agenți,

pârâtă,

* Limba de procedură: portugheza.

susținută de:

Republica Lituania, reprezentată de domnul D. Kriaučiūnas și de doamna V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, în calitate de agenți,

intervenientă,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 februarie 2010,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 martie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin impozitarea dobânzilor plătite instituțiilor financiare nerezidente la un nivel mai ridicat decât nivelul dobânzilor plătite instituțiilor financiare care au sediul pe teritoriul portughez, Republica Portugheză restrânge libera prestare a serviciilor de credit ipotecar și a altor forme de credit de către instituțiile financiare rezidente în alte state membre, precum și în statele părți la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE") și, prin urmare, nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 49 CE și 56 CE, precum și al articolelor 36 și 40 din Acordul privind SEE.

Cadrul juridic

2 Conform articolului 4 alineatul 2 din Codul impozitului pe venit al persoanelor juridice (código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), aprobat prin Decretul-lege nr. 442/B/88 din 30 noiembrie 1988, în versiunea care rezultă din Decretul-lege nr. 211/2005 din 7 decembrie 2005 (*Diário da República* I, seria A, nr. 234 din 7 decembrie 2005, denumit în continuare „CIRC"), persoanele juridice și alte entități care nu au nici sediul, nici gestiunea efectivă pe teritoriul portughez sunt supuse impozitului pe venitul persoanelor juridice (denumit în continuare „IRC") numai în ceea ce privește veniturile obținute pe acest teritoriu.

Printre veniturile avute în vedere figurează, în temeiul articolului 4 alineatul 3 litera c) din CIRC, dobânzile plătite de debitorii care au reședința, sediul sau gestiunea efectivă pe teritoriul portughez sau a căror plată este imputabilă unui sediu permanent stabilit în acest stat.

3 În lipsa unei convenții de prevenire a dublei impozitări (denumită în continuare „CDI"), astfel de venituri sunt impozitate, în principiu, prin aplicarea unei cote de 20 %, în temeiul articolului 80 alineatul 2 litera c) din CIRC.

4 În conformitate cu articolul 88 alineatul 1 litera c), cu articolul 3 litera b) și cu articolul 5 din CIRC, IRC în discuție este perceput prin reținere definitivă la sursă.

5 CDI încheiate între Republica Portugheză și celelalte state membre ale Uniunii Europene, precum și statele părți la Acordul privind SEE prevăd, în conformitate cu articolul 11 din modelul de convenție fiscală privind venitul și averea elaborat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), că aceste venituri sunt impozitate de statul în care se află sursa acestora prin aplicarea unei cote situate între 10 % și 15 %. În temeiul articolului 90-A alineatul 1 din CIRC, în astfel de cazuri, obligația de reținere la sursă este limitată la partea corespunzătoare IRC. În ceea ce privește cele două state cu care Republica Portugheză nu a încheiat CDI, și anume Republica Cipru și Principatul Lichtenstein, această cotă se ridică la 20 %.

6 Părțile în litigiu sunt de acord că impozitarea veniturilor din dobânzi obținute de instituțiile financiare nerezidente are ca bază cuantumul brut al veniturilor, în timp ce veniturile din dobânzi obținute de instituțiile financiare rezidente sunt incluse în profitul impozabil al acestora din urmă. Cu ocazia calculării acestui profit sunt deduse cheltuielile efectuate. În temeiul articolului 80 alineatul 1 din CIRC, profitul respectiv este impozitat prin aplicarea cotei generale de 25 %. Potrivit

Republicii Portugheze, se poate considera că, în al doilea caz, impozitul se aplică asupra cuantumului net al dobânzilor, care poate să corespundă, în special, cu diferența dintre dobânzile încasate și dobânzile plătite terților pentru obținerea capitalului necesar realizării operațiunii de credit.

Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

7 La 21 martie 2005, Comisia a adresat Republicii Portugheze o scrisoare de punere în întârziere în care atrăgea atenția autorităților portugheze asupra faptului că, prin impozitarea dobânzilor ipotecare încasate de instituțiile financiare nerezidente la un nivel mai ridicat decât nivelul dobânzilor încasate de instituțiile financiare rezidente, acest stat membru restrânge prestarea serviciilor de credit ipotecar și a altor tipuri de credite de către instituțiile financiare străine, neîndeplinindu-și astfel obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 49 CE și 56 CE, precum și al articolelor 36 și 40 din Acordul privind SEE.

8 Întrucât răspunsul Republicii Portugheze nu a convins Comisia, aceasta din urmă a adresat, la 19 decembrie 2005, un aviz motivat statului membru menționat, prin care îl invita să ia măsurile necesare pentru a se conforma avizului în termen de două luni de la primirea acestuia.

9 La 24 februarie 2006, Republica Portugheză a răspuns că își menține punctul de vedere potrivit căruia CIRC este conform dreptului comunitar și este justificat, în orice caz, prin motive de coerență și de logică internă a sistemului fiscal național. În plus, soluția preconizată de Comisie ar implica divulgarea de către instituțiile

financiare nerezidente a unor elemente necesare stabilirii venitului lor net. Or, controlul acestor elemente ar suscita dificultăți evidente pentru administrația fiscală portugheză.

10 Considerând că răspunsul Republicii Portugheze nu este satisfăcător, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

11 Prin Ordonanța președintelui Curții din 4 august 2008, Republica Lituania a fost autorizată să intervină în susținerea concluziilor Republicii Portugheze.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

12 Comisia susține că, deși cota de impozitare aplicabilă veniturilor instituțiilor financiare nerezidente este inferioară celei aplicate veniturilor similare ale instituțiilor financiare rezidente, sarcina fiscală suportată de primele în Portugalia este, în realitate, în mod clar mai ridicată, din moment ce, spre deosebire de entitățile rezidente, acestea nu pot deduce din valoarea veniturilor impozitate costurile de exploatare legate în mod direct de activitatea exercitată. Or, o astfel de diferență de tratament ar constitui, astfel cum rezultă din Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, Rep., p. I-8491, punctele 35-38), o discriminare în detrimentul instituțiilor financiare nerezidente.

13 Întrucât prevede o reținere la sursă la o cotă cuprinsă între 10 % și 20 % aplicabilă cuantumului brut al dobânzilor obținute în Portugalia, reglementarea în cauză ar descuraja orice instituție de credit străină să își ofere serviciile în Portugalia, cu excepția cazului în care marja sa de profit, cu ocazia operațiunilor respective, este în mod semnificativ superioară cotei impozitului reținut la sursă. Or, ținând seama de caracterul extrem de concurențial al piețelor financiare internaționale, de contextul creat prin existența unei monede comune în zona euro și de nivelurile similare ale ratei dobânzii în majoritatea statelor membre, ar fi foarte puțin probabil ca o instituție financiară străină să reușească să obțină o marjă de profit mai mare de 10 %. În plus, pentru a restabili egalitatea cu instituțiile financiare rezidente, care suportă o sarcină fiscală de 25 % pe veniturile nete, ar trebui ca instituțiile financiare nerezidente să ajungă să realizeze marje de profit de patru ori mai mari decât cele obținute de instituțiile financiare rezidente în activitățile pe care le exercită în Portugalia.

14 Potrivit Comisiei, nu poate fi susținut în mod valabil în speță că instituțiile financiare rezidente și instituțiile financiare nerezidente nu se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv. Astfel, din jurisprudența Curții și, mai ales, din Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 27), și din Hotărârea din 15 februarie 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Rep., p. I-1425, punctul 24), ar rezulta că, în materie de costuri de exploatare legate în mod direct de activitatea exercitată de un nerezident într-un stat membru și care a generat venituri impozabile în acest stat, rezidenții și nerezidenții se află într-o situație comparabilă, astfel încât aceste cheltuieli trebuie, în principiu, să fie luate în considerare în statul respectiv, din moment ce rezidenții sunt impozitați în acest stat pe veniturile nete, și anume după deducerea unor astfel de costuri. Potrivit Hotărârii Hollmann, citată anterior (punctele 50 și 51), principiul nediscriminării ar impune, de altfel, ca, atunci când același impozit este aplicat rezidenților și nerezidenților, veniturile acestora din urmă să nu fie impozitate la o cotă superioară celei aplicate veniturilor rezidenților și ca baza impozabilă să nu fie mai largă decât cea prevăzută pentru aceștia din urmă. În consecință, instituțiile financiare nerezidente ar trebui cel puțin să fie autorizate să deducă cuantumul dobânzilor pe care au trebuit să îl plătească terților pentru a obține capitalurile utilizate în cadrul operațiunilor de credit efectuate în Portugalia.

15 Comisia arată de asemenea că, contrar celor susținute de Republica Portugheză, nu este de competența statului de reședință să stabilească, prin convenții sau prin măsuri unilaterale ce au ca rol evitarea dublei impozitări, sarcina fiscală care va fi suportată în final de către investitor. Dimpotrivă, statul membru a cărui legislație conține o discriminare ar avea obligația să o elimine. În speță, argumentul Republicii Portugheze ar fi, de altfel, lipsit de relevanță deoarece nivelul reținerii la sursă practicate de acest stat membru ar fi atât de ridicat, încât ar fi susceptibil să absoarbă totalitatea profitului rezultat dintr-o operațiune de credit efectuată în condițiile normale ale pieței.

16 În sfârșit, în ceea ce privește argumentul potrivit căruia diferența de tratament în discuție în speță este justificată prin motive imperative de interes general, și anume, pe de o parte, menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre și, pe de altă parte, combaterea evaziunii fiscale, Comisia susține, printre altele, că există alte măsuri, în special cele prevăzute de Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), care permit statelor membre să atingă obiectivele vizate prin aceste motive imperative de interes general, respectând în același timp principiul proporționalității.

17 În memoriul său în replică, Comisia precizează că neîndeplinirea obligațiilor imputată nu constă în existența reală a unor situații precum cea menționată cu titlu de exemplu în cadrul prezentei proceduri, ci în menținerea în vigoare a dispozițiilor naționale a căror aplicare conduce la o diferență evidentă în domeniul tratamentului fiscal între instituțiile financiare rezidente și instituțiile financiare nerezidente, în detrimentul celor din urmă.

18 Comisia recunoaște că nu este posibil să se determine care dintre capitalurile obținute de la terți au fost utilizate în mod concret de o entitate pentru finanțarea operațiunilor individuale de credit realizate într-un anumit stat. Aceasta afirmă totuși că nu este

imposibil să se calculeze cuantumurile veniturilor nete obținute de această entitate în vederea impozitării în statul în care se află sursa venitului. În speță, ar fi suficient ca Republica Portugheză să permită contribuabilului să deducă din suma veniturilor brute obținute pe teritoriul acestui stat membru un cuantum corespunzător mediei costurilor care sunt suportate în general de același contribuabil pentru a obține venituri similare în statul de reședință. Pentru a evita situația în care instituțiile financiare nerezidente deduc costuri medii care pot fi considerate excesive de statul în care se află sursa de venit, acest din urmă stat ar putea limita posibilitatea de deducere a costurilor la un cuantum maxim stabilit, de exemplu, în funcție de cuantumul mediu al costurilor suportate de băncile rezidente pentru operațiuni similare. În orice caz, dificultatea de a imputa costuri determinate asupra anumitor venituri specifice nu ar constitui un motiv valabil pentru a justifica impozitarea veniturilor brute ale nerezidenților în statul în care se află sursa acestor venituri sau aplicarea, în cazul veniturilor respective, a unei sarcini fiscale efective superioare celei aplicate veniturilor similare încasate de contribuabilii rezidenți.

19 Republica Portugheză susține că tratamentul discriminatoriu invocat de Comisie se întemeiază pe o simplă prezumție. Întrucât Comisia nu ar fi demonstrat existența pretinsei neîndepliniri a obligațiilor, acțiunea acesteia ar trebui respinsă.

20 Republica Portugheză explică faptul că, chiar dacă se presupune că există cazuri în care, în raport cu împrejurările concrete ale operațiunii financiare, poate fi constatată o diferență de sarcină fiscală între impozitarea dobânzilor obținute de instituțiile financiare rezidente și cea a dobânzilor încasate de instituțiile financiare nerezidente, această diferență de tratament nu este discriminatorie și nu determină nicio restricție a libertăților prevăzute la articolele 49 CE și 56 CE, precum și la articolele 36 și 40 din Acordul privind SEE.

21 Astfel, situația instituțiilor financiare rezidente și cea a instituțiilor financiare nerezidente nu ar fi comparabile în mod obiectiv, astfel încât existența unei diferențe de tratament privind baza impozabilă referitoare la dobânzile încasate pe teritoriul portughez ar fi justificată. Această diferență ar rezulta din natura particulară a operațiunilor financiare și a prestărilor de servicii referitoare la acordarea de credite, care este legată de faptul că nu este posibil, în general, să se stabilească o legătură caracteristică între costurile suportate și veniturile obținute, nici să se asocieze, pentru fiecare operațiune în parte, profiturile realizate și fondurile utilizate pentru finanțare. Astfel, baza de calcul a impozitării dobânzilor încasate de instituțiile financiare nerezidente ar trebui să se întemeieze pe veniturile brute, în timp ce impozitarea veniturilor instituțiilor financiare rezidente ar fi efectuată în temeiul veniturilor nete. În măsura în care, în ceea ce le privește pe acestea din urmă, totalitatea veniturilor lor ar fi luată în considerare oricare ar fi locul în care au fost obținute aceste venituri, ar fi posibil de asemenea să se țină seama de totalitatea costurilor suportate.

22 Republica Portugheză arată de asemenea că, în orice caz, reglementarea în litigiu trebuie considerată justificată prin motive imperative de interes general. Republica Portugheză invocă în această privință menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre, în conformitate cu principiul teritorialității fiscale, și combaterea evaziunii fiscale.

23 În memoriul său în duplică, acest stat membru adaugă, printre altele, că, întrucât Comisia admite că nu este posibil să se stabilească ce capitaluri au fost utilizate în mod concret de o entitate pentru a finanța operațiuni de credit realizate într-un anumit stat, „creația juridică" pe care se întemeiază argumentarea prezentată de Comisie depășește ceea ce permite dreptul comunitar. Reglementarea în litigiu nu poate fi considerată, așadar, incompatibilă cu Tratatul CE sau cu Acordul privind SEE.

24 Sistemul preconizat de Comisie ar însemna să se aplice veniturilor instituțiilor financiare nerezidente o deducere abstractă și artificială, ceea ce ar implica faptul că rezultatul operațiunii nu ar corespunde absolut deloc cu realitatea concretă a veniturilor nete ale operatorilor nerezidenți. De altfel, într-un astfel de sistem, contrar a ceea ce ar impune jurisprudența invocată de Comisie în această privință, nu ar exista nicio legătură între cheltuielile luate în considerare și activitatea care a generat veniturile impozabile. Ar rezulta că, în raport cu reglementarea în discuție în speță, entitățile rezidente și entitățile nerezidente nu s-ar afla într-o situație comparabilă în mod obiectiv.

25 Republica Lituania, care intervine în susținerea Republicii Portugheze, consideră că, pentru a putea stabili dacă există o diferență de tratament în detrimentul instituțiilor financiare nerezidente, trebuie să se țină seama nu numai de impozitarea aplicată în statul în care se află sursa de venit, ci și de cea care este aplicată în statul de reședință al entităților în discuție. Or, în speță, Comisia s-ar limita la a examina tratamentul care rezultă din aplicarea legislației portugheze și ar face abstracție de efectele pe care le produce legislația statului de reședință al entităților respective asupra capacității și voinței acestora de a-și oferi serviciile pe teritoriul portughez. Prin urmare, ar trebui să se concluzioneze că Comisia nu a demonstrat existența pretinsei neîndepliniri a obligațiilor.

Aprecierea Curții

26 Trebuie să se amintească de la bun început că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul unei proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 226 CE, revine Comisiei obligația de a stabili existența pretinsei neîndepliniri a obligațiilor. Comisia este cea care trebuie să prezinte Curții elementele necesare pentru ca aceasta să verifice existența neîndeplinirii obligațiilor, fără a se putea întemeia pe vreo prezumție (a se vedea în special Hotărârea din 5 octombrie 1989, Comisia/Țările de Jos, 290/87, Rec., p. 3083, punctele 11 și 12, precum și Hotărârea din 4 martie 2010, Comisia/Franța, C-241/08, Rep., p. I-1697, punctul 22).

27 În speță, pentru a demonstra că reglementarea portugheză, despre care nu se contestă că tratează diferit entitățile rezidente și entitățile nerezidente în ceea ce privește IRC, are drept consecință o impozitare mai ridicată a celor din urmă, Comisia se întemeiază pe un exemplu de calcul care se bazează pe premisa că marja de profit realizată de entitatea despre care este vorba în acest exemplu este de 10 %.

28 Or, astfel cum reiese din tabelul prezentat de avocatul general la punctul 31 din concluzii și pentru motivele dezvoltate mai amplu la punctele 37-39 din aceleași concluzii, această marjă de profit joacă un rol determinant atunci când trebuie examinat dacă o reglementare, precum cea în discuție în speță, are drept consecință o impozitare mai ridicată a entităților nerezidente, cota de impozitare nefiind astfel unicul element care trebuie luat în considerare în această privință.

29 În măsura în care, pe de o parte, acest calcul pe care Comisia însăși îl califică drept „teoretic" este contestat de guvernul portughez pentru motivul că premisa pe care se întemeiază este lipsită de orice legătură cu realitatea și, pe de altă parte, guvernul respectiv prezintă un calcul întemeiat pe o altă marjă de profit și care conduce la o soluție în care entitățile rezidente sunt impozitate la un nivel mai ridicat, Comisia avea obligația, astfel cum a indicat avocatul general la punctul 40 din concluzii, să demonstreze că cifrele pe care este întemeiat calculul său sunt conforme cu realitatea economică. Astfel, pentru a demonstra plauzibilitatea calculelor sale, Comisia ar fi putut să prezinte în special date statistice sau informații legate de nivelul dobânzilor la împrumuturile bancare și de condițiile de refinanțare.

30 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, în speță, Comisia nu a prezentat, nici în cursul procedurii scrise, nici în cursul ședinței și nici chiar după solicitarea explicită a Curții, nici cel mai nesemnificativ element concludent susceptibil să demonstreze că cifrele pe care le prezintă în sprijinul tezei sale se verifică în mod efectiv în realitate și că exemplul de calcul pe care se bazează nu constituie numai un simplu exemplu de școală.

31 În aceste condiții, este necesar să se considere că, în speță, Comisia nu a dovedit neîndeplinirea obligațiilor imputată Republicii Portugheze.

32 În consecință, acțiunea Comisiei trebuie respinsă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Republica Portugheză a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, iar Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată. Republica Lituania, care a intervenit în susținerea concluziilor prezentate de Republica Portugheză, suportă, conform articolului 69 alineatul (4) primul paragraf din același regulament, propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară și hotărăște:

1) Respinge acțiunea.

2) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.

3) Republica Lituania suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături