HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

20 iunie 2024*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Articolul 63 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Taxă de timbru – Operațiuni de trezorerie pe termen scurt – Debitori rezidenți și nerezidenți – Diferență de tratament – Restricție”

În cauza C-420/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), prin decizia din 24 mai 2023, primită de Curte la 7 iulie 2023, în procedura

Faurécia – Assentos de Automóvel Lda

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, și domnii P. G. Xuereb și A. Kumin (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Faurécia – Assentos de Automóvel Lda, de M. D. Soares și S. Soares, advogadas;

– pentru guvernul portughez, de P. Barros da Costa, H. Gomes Magno și A. Rodrigues, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de P. Caro de Sousa și W. Roels, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

* Limba de procedură: portugheza.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 18 și 63, precum și a articolului 65 alineatul (3) TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (denumită în continuare „Faurécia”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea unei taxe de timbru pe operațiuni de trezorerie pe termen scurt.

Dreptul portughez

3 Articolul 1 alineatul 1 din Código do Imposto do Selo (Codul privind taxele de timbru), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „CIS”), are următorul cuprins:

„Taxa de timbru se percepe pentru toate actele, contractele, documentele, titlurile, înscrisurile și alte operațiuni sau situații juridice prevăzute în [Tabela Geral do Imposto do Selo (Tariful general privind taxa de timbru)], inclusiv pentru transferurile de bunuri cu titlu gratuit.”

4 Potrivit articolului 7 alineatele 1 și 2 din CIS:

„1. De asemenea, sunt scutite de taxa de timbru:

[…]

g) operațiunile financiare, inclusiv dobânda aferentă acestora, care nu depășesc un an, cu condiția ca acestea să fie destinate exclusiv acoperirii penuriei de numerar și să fie efectuate de societăți cu capital de risc (SCR) în favoarea unor societăți în care dețin participații, precum și operațiunile financiare efectuate de alte societăți în favoarea unor societăți pe care le controlează sau a unor societăți în care dețin cel puțin 10 % din capitalul cu drept de vot sau a căror valoare de achiziție nu este mai mică de 5 000 000 de euro, în conformitate cu ultimul bilanț aprobat, și operațiunile financiare efectuate în beneficiul unei societăți cu care există un raport de control sau de grup;

[…]

2. Articolul 7 alineatul 1 literele g) și h) nu se aplică în cazul în care unul dintre intervenienți nu are sediul sau conducerea efectivă pe teritoriul național, cu excepția situațiilor în care creditorul are sediul sau conducerea efectivă într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat față de care se aplică o convenție privind evitarea dublei impuneri a venitului și a averii încheiată cu Republica Portugheză, caz în care dreptul la scutire este menținut, cu excepția cazului în care creditorul a efectuat în prealabil finanțările prevăzute la articolul 7 alineatul 1 literele g) și h), prin operațiuni cu instituții de credit sau societăți financiare stabilite în străinătate sau cu filiale ori sucursale din străinătate ale instituțiilor de credit sau ale societăților financiare stabilite pe teritoriul național.”

5 Punctul 17 din Tariful general privind taxa de timbru, intitulat „Operațiuni financiare”, are următorul cuprins:

„17.1. Pentru utilizarea creditului, sub formă de fonduri, de bunuri și de alte valori, ca urmare a acordării de credite, indiferent cu ce titlu, inclusiv cesiunea de creanțe, factoringul și operațiunile de trezorerie, în cazul în care acestea implică orice tip de finanțare a cesionarului, a aderentului sau a debitorului, prelungirea duratei contractului fiind considerată întotdeauna o nouă acordare de credit – până la concurența valorii lui, în funcție de durată:

[…]

17.1.4. creditul utilizat sub formă de cont curent, descoperit de cont bancar sau orice altă formă a cărei durată de utilizare nu este nici determinată, nici determinabilă, pe baza mediei lunare obținute prin adunarea soldurilor datorate înregistrate zilnic, timp de o lună, împărțite la 30 – 0,04 %.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

6 Faurécia, societate cu sediul în Portugalia, își desfășoară activitatea în industria subcontractării în sectorul auto. La data faptelor aflate la originea litigiului principal, ea era deținută de societățile Faurécia Investments SA (99,99 %) și Financière Faurécia SA (0,01 %), ambele stabilite în Franța și aparținând aceluiași grup (denumit în continuare „grupul Faurécia”).

7 Pentru a asigura gestionarea operațiunilor de trezorerie în cadrul grupului Faurécia, în luna februarie 2000 a fost semnată între entitățile din acest grup o convenție de gestionare centralizată a operațiunilor de trezorerie („*cash pooling*”), în temeiul căreia Financière Faurécia ar fi însărcinată cu această gestiune. Potrivit acestei convenții, fondurile excedentare generate de anumite entități ale grupului Faurécia trebuiau transferate, sub forma acordării de împrumuturi cu dobândă, în contul Faurécia Investments, care își asuma apoi sarcina de a satisface, prin intermediul acestor fonduri, nevoile de lichidități ale altor entități ale grupului Faurécia.

8 În acest context, a fost încheiat un contract de împrumut între Faurécia, în calitate de împrumutător, și Faurécia Investments, în calitate de împrumutat. În temeiul acestui contract, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2011, Faurécia a acordat Faurécia Investments un împrumut sub formă de credit de tip revolving de un an în valoare de maximum 65 milioane de euro, în schimbul plății unor dobânzi calculate la sfârșitul fiecărei luni pe baza utilizării lunare a creditului. Contractul menționat a făcut obiectul mai multor modificări ulterioare, în special în ceea ce privește durata sa și cuantumul maxim al împrumutului.

9 În urma a patru controale fiscale efectuate în cursul anului 2019 cu privire la exercițiile 2014-2017, Administrația Fiscală și Vamală a efectuat o rectificare, apreciind că astfel de operațiuni de acordare de împrumuturi de către Faurécia erau supuse taxei de timbru.

10 După respingerea recursului grațios formulat împotriva acestei rectificări, Faurécia a sesizat Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral în Materie Fiscală (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia] cu o acțiune întemeiată printre altele pe încălcarea principiilor nediscriminării și liberei circulații a capitalurilor, consacrate la articolele 18 și, respectiv, 63 TFUE. Acest tribunal arbitral a pronunțat o sentință la 3 noiembrie 2020, prin care a respins acțiunea formulată de Faurécia. Or, într-o

sentință anterioară din 6 octombrie 2020, pronunțată într-un proces care se purta între aceleași părți, pentru aceleași fapte și în temeiul unei legislații naționale rămase neschimbată, tribunalul arbitral menționat statuase că perceperea taxei de timbru era contrară liberei circulații a capitalurilor.

11 Faurécia a formulat recurs împotriva sentinței Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral în Materie Fiscală (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD)] din 3 noiembrie 2020 în fața Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă, Portugalia), instanța de trimitere, invocând contrarietatea acestei sentințe față de cea pronunțată de același tribunal arbitral la 6 octombrie 2020.

12 Instanța de trimitere este astfel pusă în situația de a verifica conformitatea dispozițiilor relevante ale CIS cu dreptul Uniunii. În această privință, instanța de trimitere precizează că, în principiu, scutirea de taxa de timbru prevăzută la articolul 7 alineatul 1 litera g) din CIS este aplicabilă operațiunilor financiare în discuție în litigiul principal. Cu toate acestea, articolul 7 alineatul 2 din CIS ar restrânge domeniul de aplicare al acestei scutiri, întrucât aceasta nu se aplică în cazul în care unul dintre intervenienți nu are sediul sau conducerea efectivă în Portugalia.

13 Deși articolul 7 alineatul 2 din CIS prevede o excepție de la excluderea scutirii, această excepție s-ar aplica numai atunci când creditorul are sediul sau conducerea efectivă într-un alt stat membru al Uniunii sau într-un stat cu care Republica Portugheză a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri a venitului și a averii. Or, în speță, creditorul, și anume Faurécia, ar avea sediul în Portugalia, astfel încât această societate nu ar intra sub incidența excepției menționate.

14 Instanța de trimitere adaugă că, în sentința din 6 octombrie 2020, Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral în Materie Fiscală (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD)] a considerat că articolul 7 alineatul 2 din CIS constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, din moment ce rezidenții celorlalte state membre ar fi privați de posibilitatea de a beneficia, în ceea ce privește taxa de timbru, de scutirea aplicabilă împrumuturilor subscrise în Portugalia.

15 În schimb, în sentința din 3 noiembrie 2020, faptul că, în speță, persoana supusă taxei de timbru este creditorul, și anume Faurécia, iar nu debitorul stabilit în Franța, ar fi fost considerat determinant pentru a ajunge la concluzia contrară celei din sentința din 6 octombrie 2020. Astfel, în sentința din 3 noiembrie 2020, Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral în Materie Fiscală (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD)] ar fi statuat că, în ceea ce privește taxa de timbru, creditorii cu reședința în Portugalia nu ar face obiectul niciunui tratament fiscal diferențiat în funcție de cetățenia, de naționalitatea sau de reședința împrumutaților lor.

16 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Sunt conforme cu principiile nediscriminării și liberei circulații a capitalurilor, stabilite la articolele 18 și 63, precum și la articolul 65 alineatul (3) TFUE, dispozițiile articolului 7 alineatul 2 din [CIS], potrivit cărora scutirea de taxa de timbru prevăzută pentru operațiunile de trezorerie pe termen scurt este aplicabilă atunci când acestea implică două entități rezidente în Portugalia sau atunci când împrumutatul este rezident pe teritoriul portughez (iar creditorul este rezident în Uniune), dar nu se aplică atunci când împrumutatul (debitorul) este rezident într-un stat membru al Uniunii […], iar împrumutătorul (creditorul) este rezident în Portugalia?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 18 și 63, precum și articolul 65 alineatul (3) TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia operațiunile de trezorerie pe termen scurt sunt scutite de taxă de timbru în cazul în care implică două entități stabilite în acest stat membru sau în cazul în care împrumutatul este stabilit în acesta, însă nu sunt scutite atunci când împrumutătorul este stabilit în statul membru menționat, iar împrumutatul este stabilit în alt stat membru.

Cu privire la principiile și la libertățile aplicabile

18 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că articolul 18 TFUE nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care Tratatul FUE nu prevede norme specifice de nediscriminare [Hotărârea din 18 martie 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impozitarea câștigurilor din proprietăți imobiliare), C-388/19, EU:C:2021:212, punctul 20 și jurisprudența citată].

19 Or, Tratatul FUE prevede printre altele la articolul 63 o normă specifică de nediscriminare în domeniul care intră sub incidența liberei circulații a capitalurilor [Hotărârea din 18 martie 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impozitarea câștigurilor din proprietăți imobiliare), C-388/19, EU:C:2021:212, punctul 21 și jurisprudența citată]. În plus, Curtea a statuat deja că împrumuturile acordate de rezidenți unor nerezidenți, precum cele în discuție în litigiul principal, constituie circulație a capitalurilor care intră în domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 octombrie 1999, Sandoz, C-439/97, EU:C:1999:499, punctul 7).

20 Prin urmare, este necesar ca întrebarea preliminară să fie examinată exclusiv din perspectiva articolului 63 TFUE.

Cu privire la libera circulație a capitalurilor

21 Articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice de manieră generală obstacolele privind circulația capitalurilor între statele membre. Măsurile interzise de această dispoziție, ca restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții acestui stat membru să facă investiții în alte state (Hotărârea din 27 aprilie 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, punctul 42 și jurisprudența citată).

22 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că CIS prevedea, în cazul acordării de împrumuturi de către un rezident portughez, norme de impozitare diferite după cum împrumutatul avea sau nu reședința în Portugalia, o scutire de taxa de timbru fiind prevăzută numai în primul caz.

23 O asemenea diferență de tratament este de natură să facă mai puțin atractive pentru rezidenții portughezi investiții precum acordarea de împrumuturi realizate în străinătate în raport cu investițiile realizate pe teritoriul portughez. Această diferență de tratament produce de asemenea

un efect restrictiv față de împrumutații nerezidenți prin faptul că reprezintă în ceea ce îi privește un obstacol în calea colectării de capitaluri în Portugalia pe care împrumutații rezidenți nu îl întâlnesc.

24 Este lipsită de relevanță, în acest context, împrejurarea că, potrivit legislației portugheze în discuție în litigiul principal, persoana supusă taxei de timbru este împrumutătorul stabilit în Portugalia, iar nu împrumutatul stabilit în alt stat membru. Astfel, faptul că exercitarea liberei circulații a capitalurilor este făcută mai puțin atractivă din cauza unei reglementări fiscale naționale care tratează în mod diferit o situație internă și o situație transfrontalieră este suficient în sine pentru a stabili existența unei restricții.

25 În plus, nu este de natură să demonstreze lipsa unei restricții privind libera circulație a capitalurilor nici argumentul guvernului portughez potrivit căruia taxa de timbru nu constituie o sarcină fiscală pentru împrumutător, pentru motivul că împrumutații sunt cei care suportă efectiv impozitul, având în același timp în general posibilitatea de a deduce cuantumul acestuia în cadrul impozitului pe profit.

26 Desigur, este posibil, așa cum a arătat însăși reclamanta din litigiul principal în observațiile sale scrise, ca, în cele din urmă, împrumutatul să fie cel care suportă taxa de timbru, fie pentru că împrumutătorul pune în sarcina sa o sumă corespunzătoare, fie pentru că impozitul îi este solicitat direct în caz de neplată a acestui impozit de către persoana impozabilă. Totuși, pe de o parte, această constatare nu schimbă cu nimic faptul că, în temeiul reglementării naționale în discuție în litigiul principal, împrumutătorul este cel care este supus taxei de timbru. Pe de altă parte, în orice caz, astfel cum s-a arătat la punctul 23 din prezenta hotărâre, această reglementare produce un efect restrictiv nu numai în privința împrumutătorilor rezidenți, ci și în privința împrumutaților nerezidenți.

27 Prin urmare, o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în principiu interzisă de articolul 63 TFUE.

28 Cu toate acestea, potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile relevante ale legislației lor fiscale ce stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite.

29 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, întrucât constituie o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este în mod automat compatibilă cu tratatul [Hotărârea din 16 noiembrie 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Câștiguri din cesiunea unor părți sociale), C-472/22, EU:C:2023:880, punctul 27 și jurisprudența citată].

30 Astfel, diferențele de tratament autorizate de articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE nu trebuie să constituie, în virtutea alineatului (3) al acestui articol, nici un mijloc de discriminare arbitrară, nici o restricție disimulată. Curtea a statuat, prin urmare, că asemenea diferențe de tratament nu pot fi autorizate decât atunci când privesc situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau, în caz

contrar, atunci când sunt justificate de un motiv imperativ de interes general [Hotărârea din 16 noiembrie 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Câștiguri din cesiunea unor părți sociale), C-472/22, EU:C:2023:880, punctul 28 și jurisprudența citată].

31 Potrivit jurisprudenței Curții, analizarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă a statului membru trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și de conținutul acestora din urmă. Numai criteriile de distincție pertinente stabilite de reglementarea în cauză trebuie să fie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de reglementare reflectă o diferență obiectivă de situații [Hotărârea din 16 noiembrie 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Câștiguri din cesiunea unor părți sociale), C-472/22, EU:C:2023:880, punctul 29 și jurisprudența citată].

32 În această privință, pe de o parte, nici instanța de trimitere, nici guvernul portughez nu au precizat obiectivul urmărit prin scutirea parțială de taxa de timbru rezultată din reglementarea națională în discuție în litigiul principal.

33 Pe de altă parte, singurul criteriu de distincție stabilit de reglementarea națională în discuție în litigiul principal este întemeiat pe locul de reședință al împrumutatului, din moment ce operațiunile de trezorerie pe termen scurt sunt scutite de taxă de timbru atunci când implică două entități stabilite în Portugalia sau atunci când împrumutatul este stabilit în acest stat membru, dar nu sunt scutite atunci când împrumutatul este stabilit în alt stat membru.

34 Cu toate acestea, astfel cum a subliniat Comisia în observațiile sale scrise, în ceea ce privește taxa de timbru percepută în Portugalia, cazul unui împrumut acordat unui împrumutat rezident pare comparabil cu cel al unui împrumut acordat unui împrumutat nerezident, dat fiind că acest impozit este calculat pe baza fiecărei operațiuni considerate în mod individual și căreia i se aplică o cotă de impozitare fixă, ținând seama de circumstanțele specifice ale operațiunii.

35 Astfel, având în vedere obiectul și conținutul reglementării naționale în discuție în litigiul principal, diferența de tratament care rezultă din aceasta nu pare să se întemeieze, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, pe o diferență obiectivă de situații.

36 În rest, nici instanța de trimitere, nici guvernul portughez nu au invocat motive imperative de interes general care să justifice restricția generată de această reglementare.

37 Ținând seama de ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia operațiunile de trezorerie pe termen scurt sunt scutite de taxă de timbru în cazul în care implică două entități stabilite în acest stat membru, însă nu sunt scutite atunci când împrumutatul este stabilit în alt stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia operațiunile de trezorerie pe termen scurt sunt scutite de taxă de timbru în cazul în care implică două entități stabilite în acest stat membru, însă nu sunt scutite atunci când împrumutatul este stabilit în alt stat membru.

Semnături