CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL PAOLO MENGOZZI prezentate la 25 mai 2011 [1]

I — Introducere

1. Prin acțiunea introdusă la 1 decembrie 2009, Comisia Europeană urmărește să se constate că, prin impozitarea dividendelor primite de fondurile de pensii nerezidente pe teritoriul portughez la o cotă superioară celei care grevează dividendele primite de fondurile de pensii rezidente, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE (fostul articol 56 CE) și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 [2] (denumit în continuare „Acordul privind SEE").

II — Cadrul juridic

2. În temeiul articolului 16 alineatul 1 din Regimul avantajelor fiscale (Estatuto dos Benefícios Fiscais, denumit în continuare „EBF"), veniturile obținute de fondurile de pensii și de entitățile asimilate care se constituie și își desfășoară activitatea în conformitate cu dreptul portughez sunt scutite de la plata impozitului pe profit (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, denumit în continuare „IRC").

3. Articolul 16 alineatul 4 din EBF prevede că, în cazul nerespectării condițiilor impuse la alineatul 1 al aceluiași articol, beneficierea de avantajul prevăzut rămâne fără efect pentru exercițiul în cauză, întrucât societățile de administrare a fondurilor de pensii și a entităților asimilate, inclusiv asociațiile de ajutor reciproc, răspund cu titlu principal de datoriile la plata impozitelor ale fondurilor sau ale patrimoniilor a căror administrare le revine și trebuie să efectueze plata impozitului datorat în termenul prevăzut la articolul 120 alineatul 1 din Codul privind impozitul pe profit (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, denumit în continuare „CIRC").

4. Articolul 4 alineatul 2 din CIRC prevede că persoanele juridice și alte entități care nu au nici sediul și nici conducerea efectivă pe teritoriul portughez rămân supuse la plata IRC pentru veniturile realizate pe teritoriul portughez. Articolul 80 alineatul 4 litera c) din CIRC prevede că IRC se ridică la

1 — Limba originală: franceza.
2 — JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4.

20 %, sub rezerva, dacă este cazul, a aplicării dispozițiilor unei convenții privind evitarea dublei impuneri [3].

5. Potrivit articolului 4 alineatul 3 litera c) punctul 3) din CIRC, veniturile obținute din plasamentul de capitaluri al căror debitor domiciliază, și-a stabilit sediul sau dispune de o conducere efectivă pe teritoriul portughez sau a căror plată ar fi imputabilă unui sediu permanent situat în Portugalia fac parte din veniturile persoanelor nerezidente supuse la plata impozitului în Portugalia.

6. Potrivit articolului 88 alineatul 11 din CIRC:

„Este impozitat în mod autonom, la cota de 20 %, profitul distribuit de entitățile supuse la plata IRC unor entități care beneficiază de scutirea totală sau parțială, inclusiv, în acest caz, veniturile din capitaluri, atunci când titlurile de participare care generează profiturile nu au rămas în mod neîntrerupt la dispoziția aceleiași persoane supuse la plata impozitului în cursul anului anterior datei punerii la dispoziție a acestora și nu au fost păstrate suficient pentru încheierea acestei perioade.”

7. Articolul 88 alineatul 12 din CIRC prevede:

„Din cuantumul impozitului determinat în conformitate cu dispozițiile alineatului 11 se deduce impozitul care a fost eventual reținut la sursă, impozitul reținut neputând fi dedus în această situație în temeiul articolului 90 alineatul 2.”

8. În sfârșit, articolul 90 alineatul 2 din CIRC prevede că, în ceea ce privește dividendele plătite fondurilor de pensii rezidente, părțile care le plătesc nu sunt obligate să efectueze reținerea la sursă a IRC în cazul în care le este prezentată o dovadă a scutirii de care beneficiază aceste fonduri până la expirarea termenului prevăzut pentru plata impozitului.

III — Procedura precontencioasă

9. La 23 martie 2007, Comisia a adresat Republicii Portugheze o scrisoare de punere în întârziere în care aceasta susținea incompatibilitatea cu articolul 56 CE și cu articolul 40 din Acordul privind SEE a dispozițiilor fiscale portugheze care prevăd un tratament fiscal

3 — Potrivit explicațiilor Comisiei, necontestate de Republica Portugheză, în conformitate cu o asemenea convenție, cota de impozitare ar fi redusă la 10 %.

dezavantajos pentru dividendele și pentru dobânzile obținute de fondurile de pensii nerezidente în Portugalia.

10. Nemulțumită de răspunsul Republicii Portugheze, Comisia i-a adresat, la 8 mai 2008, un aviz motivat prin care îi solicita să ia măsurile necesare pentru a se conforma articolului 56 CE și articolului 40 din Acordul privind SEE în ceea ce privește legislația referitoare la impozitarea dividendelor plătite unor fonduri de pensii nerezidente [4].

11. În răspunsul din 14 august 2008, Republica Portugheză a admis că regimul fiscal în cauză constituia o restricție privind libera circulație a capitalurilor, dar că o asemenea restricție ar fi justificată în raport cu dreptul comunitar. În special, aceasta a subliniat că regimul fiscal mai favorabil aplicat fondurilor de pensii stabilite în Portugalia ar fi justificat de caracteristicile speciale ale fondurilor de pensii naționale, precum și de normele specifice la care sunt supuse. Acest stat membru insistă în răspunsul său asupra imposibilității practice de a verifica dacă o entitate nerezidentă îndeplinea condiții analoge celor impuse de legislația națională, precum și asupra coerenței fiscale a regimului în litigiu.

4 — Astfel cum a precizat în cererea introductivă de instanță, Comisia a renunțat la motivele referitoare la tratamentul fiscal al dobânzilor cu ocazia avizului motivat, care, potrivit explicațiilor sale, fac obiectul unei proceduri diferite de constatare a neîndeplinirii obligațiilor.

IV — Procedura în fața Curții și concluziile părților

12. Prin înscrisul depus la grefa Curții la 1 decembrie 2009, Comisia a introdus prezenta acțiune, prin care solicită Curții:

— constatarea faptului că, prin impozitarea dividendelor primite de fondurile de pensii nerezidente la o cotă superioară celei care grevează dividendele primite de fondurile de pensii stabilite pe teritoriul portughez, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind SEE și

— obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecată.

13. Republica Portugheză solicită Curții respingerea acțiunii și obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

14. Prin înscrisul depus la grefa Curții la 8 aprilie 2010 și în temeiul articolului 40 al treilea paragraf din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și al articolului 93 din Regulamentul de procedură al acesteia din urmă, Autoritatea AELS de Supraveghere a solicitat să se admită intervenția sa în prezenta cauză pentru susținerea concluziilor Comisiei.

15. Prin Ordonanța din 15 iulie 2010, președintele Curții a respins această cerere.

16. Pledoariile Comisiei și ale Republicii Portugheze au fost ascultate în ședința din 24 martie 2011.

V — Analiză

17. Înainte de a examina caracterul restrictiv al regimului în litigiu, precum și justificările invocate de Republica Portugheză, vom face câteva observații cu privire la obiectul neîndeplinirii obligațiilor, imputată de către Comisie, problemă care a fost dezbătută în special în cadrul ședinței în fața Curții.

A — *Cu privire la obiectul neîndeplinirii obligațiilor imputate*

18. Obiectul prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor privește, astfel cum arată Comisia, diferența de tratament pe care o realizează regimul fiscal portughez între dividendele primite de fondurile de pensii în funcție de locul de stabilire a fondurilor menționate. Astfel, dividendele plătite de societățile portugheze fondurilor de pensii constituite și care își desfășoară activitatea în conformitate cu legislația portugheză sunt scutite în totalitate de la plata IRC, în timp ce dividendele similare plătite fondurilor de pensii nerezidente sunt supuse la plata acestui impozit, la o cotă maximă de 20 % din dividendele plătite.

19. Comisia consideră că această diferență de tratament este o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în măsura în care investiția fondurilor de pensii nerezidente în societăți portugheze se dovedește a fi mai puțin atractivă.

20. Republica Portugheză subliniază că obiectul neîndeplinirii obligațiilor imputate este formulat în termeni prea generali. Astfel, potrivit articolului 88 alineatul 11 din CIRC, profitul distribuit de entitățile portugheze supuse la plata IRC unor fonduri de pensii sunt impozitate la cota de 20 % atunci când părțile sociale care dau naștere la dividende nu au rămas în mod neîntrerupt la dispoziția aceleiași persoane impozabile în cursul anului anterior impozitării acestora și nu vor fi păstrate suficient pentru încheierea acestei perioade. Respectiva cotă ar fi identică cu impozitarea fondurilor de pensii nerezidente. În consecință, Republica Portugheză deduce de aici că neîndeplinirea obligațiilor imputată ar fi trebuit să fie limitată la situația părților sociale deținute de un fond de pensii pentru o perioadă *care depășește* un an.

21. Obiecția Republicii Portugheze nu este convingătoare.

22. Astfel, din modul de redactare a dispozitivului cererii introductive de instanță reiese în mod clar că neîndeplinirea obligațiilor nu vizează dispozițiile legislative care impozitează

dividendele distribuite de societăți portugheze unor fonduri de pensii rezidente și nerezidente la aceeași cotă de 20 %, precum cele care se aplică în cazul părților sociale păstrate în cursul unei perioade care nu depășește un an.

23. Prin urmare, *petitum*-ul Comisiei nu include situațiile în care impozitarea dividendelor plătite unor fonduri de pensii rezidente este egală cu impozitarea dividendelor plătite fondurilor de pensii nerezidente.

26. În speță, în timp ce o reținere la sursă la cota de 20 % grevează dividendele plătite fondurilor de pensii nerezidente, o asemenea reținere nu este suportată de dividendele plătite fondurilor de pensii portugheze. Prin urmare, investiția în capitalul societăților portugheze s-a dovedit în mod incontestabil mai puțin atractivă pentru fondurile nerezidente decât pentru fondurile rezidente omologe, înțelegându-se că toate aceste fonduri se află într-o situație comparabilă în raport cu legislația portugheză, întrucât Republica Portugheză își exercită, în calitate de stat membru în care au fost obținute veniturile, competența fiscală față de dividendele distribuite acestor entități independent de locul de stabilire a acestora din urmă.

B — *Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor*

27. În plus, dorim să subliniem că acest tratament mai puțin favorabil nu este contestat de Republica Portugheză.

24. Cu titlu introductiv, amintim că, potrivit articolului 63 alineatul (1) TFUE, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre.

28. În consecință, considerăm că regimul fiscal în cauză constituie o restricție privind circulația capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 63 alineatul (1) TFUE.

25. Astfel, constituie asemenea restricții măsurile, inclusiv fiscale, adoptate de un stat membru care sunt de natură să descurajeze nerezidenții să efectueze investiții pe teritoriul acestuia [5].

29. În măsura în care dispozițiile articolului 40 din Acordul privind SEE au aceeași valoare juridică precum prevederile, în esență identice, ale articolului 63 alineatul (1) TFUE, aceste

5 — A se vedea în acest sens, printre altele, Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 40), Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania (C-487/08, Rep., p. I-4843, punctul 43), precum și Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 50).

considerații sunt aplicabile *mutatis mutandis* articolului 40 menționat [6].

30. Prin urmare, rămâne să examinăm motivele justificării invocate de Republica Portugheză.

C — *Cu privire la justificările invocate de Republica Portugheză*

31. În temeiul justificărilor referitoare la restricția privind circulația capitalurilor evidențiată anterior, Republica Portugheză invocă în principal două tipuri de justificări, și anume, pe de o parte, necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal și, pe de altă parte, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale.

1. Cu privire la justificarea întemeiată pe coerența sistemului fiscal

32. Potrivit Republicii Portugheze, regimul fiscal referitor la fondurile de pensii ar fi justificat în temeiul unei aplicări largi a principiului coerenței fiscale. Astfel, scutirea veniturilor fondurilor de pensii portugheze ar fi compensată prin impozitarea pensiilor plătite beneficiarilor cu reședința în Portugalia în temeiul impozitului pe venitul persoanelor fizice. În domeniul pensiilor, o asemenea interpretare ar fi necesară pentru a înlătura orice risc de atingere adusă echilibrului financiar al sistemului de securitate socială. Republica Portugheză se referă în înscrisurile sale la principiul numit „EET” (scutirea contribuțiilor plătite la fondurile de pensii, scutirea veniturilor obținute și a câștigurilor realizate de fondurile de pensii și impozitarea pensiilor plătite persoanelor fizice). În sfârșit, un asemenea sistem ar urmări să îndrepte economiile spre instrumentele de finanțare a pensiilor, prevenind dubla impunere economică a acestor venituri.

33. Comisia răspunde că, având în vedere jurisprudența Curții, o asemenea justificare nu poate fi reținută în speță.

34. Achiesăm la teza Comisiei.

35. În această privință, amintim că, începând cu Hotărârile Bachmann și Comisia/Belgia [7], Curtea a recunoscut că necesitatea de a menține coerența unui sistem fiscal poate justifica o reglementare de natură să restrângă

6 — A se vedea în această privință Hotărârea din 7 aprilie 2011, Comisia/Portugalia (C-20/09, Rep., p. I-2637, punctul 68 și jurisprudența citată).

7 — Hotărârile din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249) și Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305).

exercitarea libertăților de circulație garantate prin tratat [8].

36. Totuși, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca un argument bazat pe justificarea coerenței sistemului fiscal să poată fi acceptat, Curtea solicită existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al unei astfel de legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză [9].

37. Până la Hotărârea Manninen [10], Curtea interpreta noțiunea de legătură directă în sensul că era necesar ca deducerea și prelevarea să se efectueze în cadrul aceleiași impozitări și ca acestea să fie efectuate pe seama aceluiași contribuabil [11].

38. Astfel cum am arătat deja în Concluziile prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Columbus Container Services [12], începând cu Hotărârea Manninen menționată, Curtea a atenuat rigiditatea interpretării noțiunii de legătură directă, care se baza pe criteriul identității impozitării și al identității contribuabilului, care prevalau în jurisprudență până atunci.

39. În acest context, Republica Portugheză propune Curții să adopte o concepție „largă" a justificării întemeiate pe coerența sistemului fiscal.

40. Republica Portugheză este perfect conștientă că, dacă se urma linia jurisprudenței tradiționale anterioare Hotărârii Manninen, citată anterior, existența, în speță, a unei legături directe ar lipsi în mod clar. Astfel, dezavantajul fiscal aplicat fondurilor de pensii care nu sunt stabilite în Portugalia și scutirea pensiilor plătite persoanei fizice pensionate privesc doi contribuabili diferiți, în cadrul a două impozitări distincte, și anume, pe de o parte, impozitarea profiturilor unei persoane juridice și, pe de altă parte, impozitarea veniturilor persoanelor fizice.

41. În orice caz, chiar și în privința jurisprudenței ulterioare Hotărârii Manninen, citată anterior, o legătură directă nu poate fi constată în speță.

8 — A se vedea Hotărârile citate anterior Bachmann (punctul 28) și Comisia/Belgia (punctul 21), Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 40), și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 46).

9 — A se vedea printre altele Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctele 42 și 43), Hotărârea din 28 februarie 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 37), Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon (C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 44), Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 72), precum și Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Rep., p. I-6649, punctul 55).

10 — Hotărâre citată anterior.

11 — A se vedea printre altele Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 40), Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071, punctele 57 și 58), Hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal (C-168/01, Rec., p. I-9409, punctele 29 și 30), precum și Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063, punctul 36).

12 — Punctul 189 din Concluziile prezentate la 29 martie 2007 în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 6 decembrie 2007 (C-298/05, Rep., p. I-10451).

42. În această privință, amintim că finalitatea și logica regimului fiscal în litigiu se bazează pe scutirea fondurilor de pensii rezidente în scopul evitării dublei impuneri a sumelor destinate a fi plătite persoanelor pensionate care, în caz contrar, s-ar realiza, în primul rând, la nivelul fondurilor de pensii și, în al doilea rând, în momentul plății pensiei către persoanele fizice.

43. Scutirea fondurilor de pensii este o practică comună în statele membre, o asemenea scutire fiind încurajată prin articolul 4 din modelul de convenție a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) care face trimitere la scutirea organismelor de pensii sau a organismelor caritabile. Majoritatea statelor membre impozitează pensiile ocupaționale potrivit sistemului EET (contribuții scutite, venituri din investiții și câștiguri scutite și pensii impozitate). Regimul EET permite astfel acordarea de stimulente fiscale în cursul etapei de constituire a rezervei de pensii și impozitează prestațiile pensionarilor care le vor fi plătite cu ocazia pensionării.

44. Pentru Republica Portugheză, ar fi inerent logicii și finalității acestui regim ca scutirea fiscală a veniturilor fondurilor să se aplice numai fondurilor de pensii rezidente, întrucât, în mod global, pensiile impozitate ulterior rezultă în esență din investițiile efectuate și din veniturile generate de fondurile de pensii pe care Republica Portugheză nu le-a supus la plata impozitului.

45. Totuși, nu înțelegem motivele pentru care coerența internă a sistemului național portughez ar putea fi afectată de extinderea scutirii fiscale de care beneficiază fondurile de pensii rezidente la fondurile de pensii stabilite în alte state membre. În opinia noastră, coerența sistemului fiscal național poate fi menținută pe deplin prin acordarea avantajului fiscal fondurilor de pensii nerezidente [13].

46. În această privință, am adăuga că această extindere ar putea, dimpotrivă, întări coerența sistemului național atunci când fondurile de pensii nerezidente plătesc pensiile unor persoane fizice cu reședința în Portugalia, care, în lipsa unei asemenea extinderi, sunt supuse unei duble impuneri.

47. În plus, Republica Portugheză, în pofida unei probleme ridicate cu privire la acest aspect în cadrul ședinței, nu a putut explica motivele pentru care admite o atingere adusă pretinsei coerențe a sistemului său național prin acordarea unui tratament identic în cazul dividendelor plătite fondurilor de pensii rezidente și nerezidente care dețin părți sociale la societățile portugheze în cursul unei

13 — A se vedea, prin analogie, Hotărârile citate anterior Lenz (punctul 38) și Manninen (punctul 46). A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Columbus Container Services, citate anterior (punctul 194).

perioade care nu depășește un an, în conformitate cu articolul 88 alineatul 11 din CIRC.

48. Pentru aceste motive, apreciem că justificarea care privește menținerea coerenței sistemului fiscal nu poate fi admisă în speță.

2. Cu privire la justificarea întemeiată pe menținerea eficacității controalelor fiscale

49. Republica Portugheză subliniază de asemenea că limitarea scutirii de plata IRC în cazul fondurilor de pensii rezidente se întemeiază pe cerințele legate de eficacitatea controalelor fiscale. Condițiile legale care permit a se beneficia de această scutire ar necesita ca fondurile care beneficiază de aceasta să poată fi controlate direct de autoritățile fiscale portugheze.

50. Astfel, fondurile portugheze ar fi supuse nu numai unor cerințe prudențiale și de protejare a investitorilor deosebit de stricte în conformitate cu Directiva 2003/41/CE[14], dar și unor condiții complementare proprii dreptului portughez, în special în materie de răspundere financiară. În această privință,

14 — Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 3 iunie 2003 privind activitățile și supravegherea instituțiilor pentru furnizarea de pensii ocupaționale (JO L 235, p. 10, Ediție specială, 05/vol. 06, p. 219).

Republica Portugheză insistă asupra faptului că regimul de răspundere principală pentru datoria la plata impozitului, prevăzut la articolul 16 alineatul 4 din EBF, nu ar putea fi activat în cazul fondurilor de pensii nerezidente.

51. Or, controlul acestor elemente ar fi deosebit de complex și ar necesita ca autoritățile fiscale portugheze să se poată adresa direct fondurilor de pensii care beneficiază de scutire la plata IRC. În special, în situația nerespectării cerințelor prevăzute de legislația portugheză în materie de scutire la plata IRC, o supraveghere directă asupra fondurilor ar fi indispensabilă pentru a asigura rambursarea sumelor datorate pentru plata IRC. Un asemenea control ar fi imposibil de asigurat în ceea ce privește fondurile de pensii stabilite într-un alt stat membru, *a fortiori* într-un stat al Spațiului Economic European (SEE), dispozițiile Uniunii referitoare la cooperarea în materie fiscală nefiind aplicabile în contextul acordului menționat.

52. Pentru Comisie, teza Republicii Portugheze ar trebui respinsă. Regimul fiscal în litigiu ar limita beneficiul scutirii de plata IRC în cazul fondurilor de pensii rezidente fără a lăsa o posibilitate fondurilor nerezidente de a dovedi că oferă garanții echivalente celor la care sunt supuse fondurile rezidente. În consecință, pentru a asigura realizarea obiectivelor invocate de Republica Portugheză, ar fi suficient să se solicite fondurilor de pensii

nerezidente să își demonstreze calitatea și cadrul legal în care acționează, mecanismele de cooperare și de asistență reciprocă prevăzute de dreptul Uniunii, dar și de acordurile multilaterale și bilaterale în ceea ce privește statele SEE, oferind autorităților portugheze posibilitatea să efectueze verificările necesare, chiar recuperarea datoriilor fiscale datorate.

53. În ceea ce ne privește, subscriem, în esență, argumentației dezvoltate de Comisie.

54. Astfel, după cum a arătat Comisia în mod întemeiat, sub pretextul menținerii eficacității controalelor fiscale, Republica Portugheză refuză fondurilor de pensii nerezidente orice posibilitate de a demonstra că pot îndeplini condițiile prevăzute de CIRC pentru a beneficia de scutirea fiscală acordată fondurilor de pensii rezidente.

55. Or, amintim că, în diverse ocazii, Curtea a considerat că nu pot fi justificate în temeiul asigurării eficacității controalelor fiscale reglementările naționale care împiedică *în mod absolut* persoana impozabilă să aducă dovada că putea îndeplini condițiile impuse de statul membru față de care acesta solicita să beneficieze de un avantaj fiscal [15]. Astfel, nu se poate exclude *a priori* ca persoana impozabilă să fie în măsură să prezinte elementele justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru în care se plătește impozitul să verifice, în mod clar și precis, îndeplinirea condițiilor impuse de acesta din urmă [16].

56. Această apreciere se extinde și în privința persoanelor impozabile rezidente în statele SEE.

57. Astfel, în primul rând, în ceea ce privește în mod deosebit argumentul Republicii Portugheze privind respectarea condițiilor prevăzute de Directiva 2003/41, este necesar să se sublinieze că fondurile de pensii stabilite în statele membre ale Uniunii Europene și în statele SEE trebuie să respecte dispozițiile menționate [17] și pot, prin urmare, obține pe deplin din partea autorităților de supraveghere respective documentele necesare care atestă că îndeplinesc garanțiile impuse de legislația portugheză.

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 25), Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 49), și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 60).

16 — A se vedea în acest sens Hotărârea Laboratoires Fournier, citată anterior (punctul 25), și Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 96).

17 — În ceea ce privește acestea din urmă, Directiva 2003/41 a fost extinsă la Republica Islanda, la Principatul Liechtenstein și la Regatul Norvegiei prin Decizia nr. 88/2006 a Comitetului mixt al SEE din 7 iulie 2006 de modificare a anexei IX (Servicii financiare) la Acordul privind SEE (JO L 289, p. 26).

58. În al doilea rând, în ceea ce privește celelalte condiții, cu excepția celei referitoare la răspunderea principală pentru datoria la plata impozitului, Republica Portugheză se limitează să amintească cerințele generale enumerate prin Decretul-lege nr. 12/2006 din 20 ianuarie 2006, care constituie actul de transpunere a Directivei 2003/41 notificat în acest sens de autoritățile portugheze Comisiei.

59. Prin urmare, nu înțelegem ce ar împiedica autoritățile portugheze să se adreseze fondurilor de pensii nerezidente pentru a obține informațiile necesare care să le permită să le acorde beneficiul scutirii fiscale în litigiu, după exemplul tratamentului acordat fondurilor de pensii stabilite în Portugalia.

60. Adăugăm că, deși Comisia și Republica Portugheză au dezbătut destul de mult timp aplicarea Directivei 77/799/CEE [18], dispozițiile acesteia par lipsite de utilitate într-o situație precum cea din prezenta cauză.

61. Astfel, condițiile a căror respectare este impusă de către autoritățile portugheze pentru acordarea scutirii în litigiu nu privesc situația fiscală a fondurilor de pensiile nerezidente în statele membre de stabilire respective, ci activitatea economică a acestor fonduri, în special informațiile referitoare la supravegherea prudențială și la diversificarea activelor acestora. În consecință, Directiva 77/799, care privește schimbul de informații în domeniul fiscal dintre autoritățile fiscale din statele membre, nu constituie, în opinia noastră, cadrul juridic corespunzător pentru a obține informațiile impuse de legislația portugheză.

62. Presupunând totuși că aceasta este situația, nu înțelegem, în ceea ce privește relațiile cu celelalte state membre, motivele pentru care asemenea informații nu ar putea fi obținute de autoritățile fiscale portugheze. În ceea ce privește statele SEE, este adevărat că Directiva 77/799 nu se aplică. Totuși, acest lucru nu poate fi suficient pentru a considera că restrângerile prevăzute de legislația portugheză ar fi justificate. Astfel, în conformitate cu jurisprudența Curții și cu ceea ce reiese din recenta Hotărâre Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen [19], legislația portugheză nu prevede nici măcar posibilitatea ca o scutire a dividendelor primite de fondurile de pensii nerezidente să poată fi acordată atunci când există un acord de asistență

18 — Directiva 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. 01, p. 21).

19 — Hotărâre citată anterior (punctele 132 și 133).

reciprocă între Republica Portugheză și statele SEE [20].

63. În al treilea rând, în ceea ce privește condiția referitoare la răspunderea principală pentru datorie la plata impozitului, prevăzută la articolul 16 alineatul 4 din EBF, este important să se facă următoarele observații.

64. Potrivit Republicii Portugheze, din moment ce se stabilește că diferitele condiții de care este condiționat avantajul fiscal nu mai sunt îndeplinite, acesta încetează a mai fi acordat, societățile de administrare a fondurilor de pensii trebuind să răspundă, așadar, cu titlu principal, pentru datoria la plata impozitului a fondurilor a căror administrare o asigură. Or, potrivit statului membru pârât, ar fi imposibil să se recupereze o asemenea datorie de la societățile nerezidente care administrează astfel de fonduri.

65. Această argumentare nu reușește să ne convingă.

66. În primul rând, este greu de sesizat în ce mod un mecanism care are drept obiect recuperarea creanțelor fiscale ar putea fi de natură să garanteze eficacitatea controalelor fiscale, în măsura în care un asemenea mecanism nu participă la realizarea controalele fiscale aplicate de autoritățile naționale. Astfel, în opinia noastră, etapa recuperării creanțelor de natură fiscală nu are legătură cu eficacitatea operațiunilor de controale fiscale, ci cu căile de executare disponibile pentru autoritățile fiscale.

67. În continuare, astfel cum a subliniat Comisia în mod întemeiat în înscrisurile sale și fără ca acest lucru să fi fost contestat de Republica Portugheză, autoritățile din acest stat membru pot să fi recurs pe deplin, în cadrul relațiilor cu autoritățile fiscale din celelalte state membre, la mecanismul prevăzut de Directiva 2008/55/CE [21] pentru a li se acorda asistență pentru a proceda la recuperarea creanței fiscale născute în Portugalia.

68. Astfel, directiva menționată permite statelor membre să adreseze autorităților competente din celelalte state membre orice cerere de recuperare a creanței aferente oricărei taxe, impozit și drept, inclusiv impozitele

20 — A se observa că Comisia a menționat astfel de clauze în ceea ce privește relațiile dintre Republica Portugheză și Republica Islanda și, respectiv, Regatul Norvegiei.

21 — Directiva Consiliului din 26 mai 2008 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO L 150, p. 28). Cu toate că această directivă a fost adoptată în cursul procedurii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, conținutul acesteia era totuși aplicabil în momentul declanșării procedurii precontencioase. Astfel, Directiva 2008/55 este doar versiunea codificată a Directivei 76/308/CEE a Consiliului din 15 martie 1976 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor rezultate din operațiuni cuprinse în sistemul de finanțare al Fondului european de orientare și garantare agricolă, precum și a prelevărilor agricole și drepturilor vamale (JO L 73, p. 18, Ediție specială, 02/vol. 01, p. 35),), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/44/CE a Consiliului din 15 iunie 2001 (JO L 175, p. 17), a cărei transpunere trebuia asigurată până la 30 iunie 2002.

pe venit, percepute de un stat membru sau pe seama acestuia, precum și să comunice toate informațiile pertinente după toate probabilitățile pentru recuperarea unei asemenea creanțe [22].

69. În sfârșit, în ceea ce privește situația statelor SEE, deși este adevărat că, astfel cum a admis Comisia, Directiva 2008/55 nu a fost extinsă la Acordul privind SEE, apreciem totuși că o interdicție absolută opusă fondurilor de pensii nerezidente de a beneficia de scutirea fiscală acordată fondurilor de pensii portugheze este, în orice caz, disproporționată în raport cu dificultățile prezumate de recuperare a datoriei la plata impozitului în aceste state ale SEE.

70. Astfel cum a sugerat Comisia, pot fi introduse alte măsuri mai puțin restrictive în vederea garantării recuperării unor asemenea creanțe fiscale. Astfel, este posibil ca administrația fiscală portugheză să se poată asigura *a priori* ca fondurile stabilite în statele SEE care solicită beneficiul scutirii să poată acorda garanțiile financiare necesare. În mod alternativ, ne putem gândi la instituirea unui regim care să permită recuperarea creanțelor fiscale neplătite *a posteriori* prin intermediul unei rețineri la sursă privind rezultatele exercițiilor fiscale viitoare ale societății portugheze deținute de fondul nerezident în cauză, atunci când condițiile impuse de legislația portugheză nu sunt respectate.

71. În consecință, este necesar să se constate că nici restricția privind libera circulație a capitalurilor nu poate fi justificată pentru motivul asigurării eficacității controalelor fiscale.

72. Având în vedere ansamblul acestor considerații, legislația portugheză în discuție constituie, în opinia noastră, o restricție privind libera circulație a capitalurilor care nu poate fi justificată.

73. În consecință, propunem să se admită acțiunea introdusă de Comisie.

74. Adăugăm că, în temeiul articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Comisia a solicitat obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecată. În aceste condiții, în cazul în care Curtea achiesează la propunerea noastră de a admite prezenta acțiune, va fi necesar, prin urmare, să se oblige Republica Portugheză la plata cheltuielilor de judecată.

22 — A se vedea printre altele articolele 2 și 4 din Directiva 2008/55.

VI — Concluzie

75. În lumina considerațiilor de mai sus, propunem Curții să declare și să hotărască:

„1) Prin impunerea dividendelor primite de fondurile de pensii stabilite în statele membre și în statele părți la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 la o cotă superioară celei care grevează dividendele primite de fondurile de pensii stabilite în Portugalia, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European;

2) Obligă Republica Portugheză la plata cheltuielilor de judecată."