HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

7 aprilie 2011*

În cauza C-20/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 15 ianuarie 2009,

Comisia Europeană, reprezentată de domnii R. Lyal și A. Caeiros, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

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

pârâtă,

* Limba de procedură: portugheza.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J.N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev, A. Rosas (raportor), U. Lõhmus și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 17 iunie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin prevederea, în cadrul regularizării fiscale introduse prin Legea nr. 39-A/2005 din 29 iulie 2005 (*Diário da República* I, seria A, nr. 145 din 29 iulie 2005), a unui tratament fiscal preferențial pentru titlurile datoriei publice emise exclusiv de statul portughez, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul

articolului 56 CE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE").

Cadrul juridic

Acordul privind SEE

2 Articolul 40 din Acordul privind SEE prevede:

„În cadrul prezentului acord, nu există restricții între părțile contractante cu privire la circulația capitalurilor aparținând persoanelor rezidente în statele membre ale [Comunității Europene] sau în statele [Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS)] și discriminări pe bază de cetățenie, de naționalitate sau de reședință a părților ori pe baza locului unde sunt investite aceste capitaluri. Anexa XII conține dispozițiile necesare pentru punerea în aplicare a prezentului articol." [traducere neoficială]

3 Anexa XII menționată, intitulată „Libera circulație a capitalurilor", face referire la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10).

Dreptul național

4 Regimul excepțional de regularizare fiscală a elementelor patrimoniale care nu se aflau pe teritoriul portughez la 31 decembrie 2004 („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004", denumit în continuare „RERF") a fost introdus prin Legea nr. 39-A/2005.

5 Articolul 1 din RERF prevede:

„[RERF] se aplică elementelor patrimoniale care nu se aflau pe teritoriul portughez la 31 decembrie 2004 constând în depozite, certificate de depozit, valori mobiliare și alte instrumente financiare, inclusiv polițele de asigurare din ramura «asigurare de viață» legate de fonduri de investiții și operațiunile de capitalizare din ramura «asigurare de viață»."

6 Potrivit articolului 2 alineatul 1 din RERF, de acest regim pot beneficia persoanele fizice care dețin elemente patrimoniale prevăzute la articolul 1.

7 Articolul 2 alineatul 2 din RERF prevede:

„În scopul aplicării prezentului regim, persoanele impozabile trebuie:

a) să prezinte declarația de regularizare fiscală prevăzută la articolul 5;

b) să efectueze plata sumei corespunzătoare aplicării unei cote de 5 % din valoarea elementelor patrimoniale care figurează în declarația prevăzută la alineatul 1.”

8 Articolul 5 din RERF prevede:

„1. Declarația de regularizare fiscală la care face trimitere articolul 2 alineatul 2 litera a) urmează modelul aprobat prin decretul ministrului de Finanțe și trebuie să fie însoțită de documentele care fac dovada proprietății și a depozitului sau a înregistrării elementelor patrimoniale care figurează în aceasta.

2. Declarația de regularizare fiscală trebuie să fie depusă până la 16 decembrie 2005 la Banco de Portugal sau la o altă bancă stabilită în Portugalia.

3. Plata prevăzută la articolul 2 alineatul 2 litera b) se efectuează la organismele menționate la alineatul 2 [al prezentului articol], simultan cu depunerea declarației prevăzute la alineatul 2 litera a) [al articolului 2 menționat] sau în următoarele 10 zile lucrătoare, calculate începând cu data primirii declarației menționate.

4. Organismul bancar care intervine remite declarantului, la momentul plății, un document nominativ care dovedește depunerea declarației și plata corespunzătoare.

5. În limitele prezentei legi, declarația de regularizare fiscală nu poate în niciun caz să fie utilizată ca un indice sau ca un element luat în considerare în vreo procedură fiscală, penală sau infracțională, băncile intervenientе trebuind să garanteze secretul cu privire la informațiile furnizate.

6. În cazul în care depunerea declarației și plata nu ar fi efectuate direct la Banco de Portugal, banca ce intervine va trebui să remită Banco de Portugal declarația menționată, precum și o copie a documentului doveditor în următoarele 10 zile lucrătoare după data depunerii declarației.

7. În cazurile prevăzute la alineatul 6, banca intervenientă va trebui să transfere sumele primite către Banco de Portugal în următoarele 10 zile lucrătoare după plata respectivă."

9 Articolul 6 din RERF prevede:

„1. Dacă toate sau unele dintre elementele patrimoniale care fac obiectul declarației de regularizare fiscală sunt titluri emise de statul portughez, cota prevăzută la articolul 2 alineatul 2 litera b) se reduce la jumătate pentru partea corespunzătoare acestor titluri.

2. Reducerea cotei prevăzută la alineatul precedent se aplică și altor elemente patrimoniale, dacă valoarea acestora este reinvestită în titluri emise de statul portughez până la data prezentării declarației de regularizare fiscală.

3. În cazul reinvestirii parțiale, diminuarea cotei privește numai partea din valoare reinvestită.

4. Titlurile emise de statul portughez care beneficiază de regimul prevăzut în prezentul articol trebuie să rămână în proprietatea declarantului timp de cel puțin trei ani de la data prezentării declarației de regularizare fiscală și aceasta indiferent de data achiziției lor.

5. Nerespectarea perioadei minime de deținere prevăzute la alineatul precedent determină plata sumei reprezentând diferența față de suma care ar rezulta în urma aplicării cotei menționate la articolul 2 alineatul 2 litera b), la care se adaugă dobânzile compensatorii corespunzătoare majorate cu 5 procente."

Procedura precontencioasă

10 În urma unei plângeri, la 19 decembrie 2005, Comisia a adresat Republicii Portugheze o scrisoare de punere în întârziere, considerând că acest stat membru nu își îndeplinise obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE și al articolului 40 din Acordul privind SEE, în măsura în care aplica, în cadrul RERF, o cotă mai favorabilă regularizării elementelor patrimoniale care constă în titluri emise de statul portughez sau în elemente patrimoniale reinvestite în titluri emise de statul portughez cel mai târziu la data prezentării declarației de regularizare fiscală (denumit în continuare „regimul în litigiu").

11 Printr-o scrisoare din 27 februarie 2006, Republica Portugheză a adresat o întrebare preliminară cu privire la expirarea RERF. În opinia acestui stat membru, dată fiind expirarea și lipsa reînnoirii RERF și, așadar, a regimului în litigiu, trebuia să se considere că punerea în întârziere era fără obiect, întrucât legislația care reprezenta pretinsa neîndeplinire a obligațiilor nu mai exista. În ceea ce privește fondul, statul membru

menționat considera că nu putea fi stabilită nicio incompatibilitate cu dreptul Uniunii și că, în orice caz, regimul în litigiu era justificat de motive de interes general recunoscute de dreptul Uniunii, în special de obiectivul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale.

12 Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, la 11 mai 2007, Comisia a adresat Republicii Portugheze un aviz motivat în care a contestat pertinența întrebării prealabile referitoare la expirarea RERF și a imputat acestui stat membru faptul că a acordat un tratament fiscal preferențial exclusiv titlurilor datoriei publice emise de acesta. Comisia a invitat Republica Portugheză să ia măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz în termen de două luni de la primire.

13 Întrucât Republica Portugheză a răspuns la respectivul aviz motivat menținându-și poziția anterioară, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Cu privire la admisibilitate

14 Republica Portugheză consideră că acțiunea formulată de Comisie este inadmisibilă pentru două motive. Pe de o parte, ar exista o discordanță între scrisoarea de punere în întârziere și avizul motivat menționate la punctul 10 și, respectiv, la punctul 12 din prezenta hotărâre. Pe de altă parte, întrucât RERF și, prin urmare, regimul în litigiu au expirat, acțiunea menționată este lipsită de obiect.

Cu privire la cauza de inadmisibilitate întemeiată pe lipsa concordanței dintre scrisoarea de punere în întârziere și avizul motivat

— Argumentele părților

15 În opinia Republicii Portugheze, numai în avizul motivat trimis la 11 mai 2007, cu alte cuvinte, după expirarea regimului în litigiu în 2005, Comisia ar fi explicat că pretinsa neîndeplinire a obligațiilor consta în tratamentul preferențial al titlurilor emise de statul portughez în comparație nu cu celelalte elemente patrimoniale, astfel cum ar fi fost indicat în scrisoarea de punere în întârziere adresată la 19 decembrie 2005, ci numai cu titlurile datoriei publice ale altor state membre și ale altor state părți la Acordul privind SEE. Prin urmare, obiectul neîndeplinirii obligațiilor, astfel cum este delimitat în avizul motivat menționat, nu ar coincide cu cel descris în scrisoarea de punere în întârziere menționată.

16 Comisia, la rândul său, consideră că nu există nicio discordanță între scrisoarea de punere în întârziere și avizul motivat menționate mai sus în ceea ce privește obiectul pretinsei neîndepliniri a obligațiilor. Numai în urma argumentelor invocate de Republica Portugheză în răspunsul său la această scrisoare de punere în întârziere Comisia ar fi precizat obiecția sa în acest aviz motivat, fără ca aceasta să modifice în vreun fel obiecțiile formulate în scrisoarea de punere în întârziere menționată. Conținutul obiecției aflate în centrul prezentei acțiuni ar fi fost inclus deja, în mod necesar, în aceasta din urmă.

— Aprecierea Curții

17 Dintr-o jurisprudență constantă rezultă că procedura precontencioasă are ca scop să acorde statului membru vizat posibilitatea, pe de o parte, de a se conforma obligațiilor

sale izvorâte din dreptul Uniunii și, pe de altă parte, de a face uz în mod eficient de mijloacele de apărare împotriva obiecțiilor formulate de Comisie (a se vedea în special Hotărârea din 10 mai 2001, Comisia/Țările de Jos, C-152/98, Rec., p. I-3463, punctul 23, Hotărârea din 5 noiembrie 2002, Comisia/Germania, C-476/98, Rec., p. I-9855, punctul 46, și Hotărârea din 8 aprilie 2008, Comisia/Italia, C-337/05, Rep., p. I-2173, punctul 19).

18 Regularitatea acestei proceduri constituie o garanție esențială prevăzută de Tratatul FUE nu numai pentru protejarea drepturilor statului membru în cauză, ci și pentru a se asigura că eventuala procedură contencioasă va avea ca obiect un litigiu clar definit (a se vedea în special Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 46, și Hotărârea din 10 aprilie 2008, Comisia/Italia, C-442/06, Rep., p. I-2413, punctul 22).

19 Din această finalitate rezultă că scrisoarea de punere în întârziere are ca scop, pe de o parte, să delimiteze obiectul litigiului și să indice statului membru, care este invitat să își prezinte observațiile, elementele necesare pentru pregătirea apărării și, pe de altă parte, să îi permită acestuia să se conformeze înainte de a fi sesizată Curtea (a se vedea în special Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, punctul 47, și Hotărârea din 10 aprilie 2008, Comisia/Italia, citată anterior, punctul 22).

20 Trebuie amintit de asemenea că, deși este necesar ca avizul motivat să cuprindă o expunere coerentă și detaliată a rațiunilor care au determinat Comisia să ajungă la convingerea că statul membru în cauză nu și-a îndeplinit una dintre obligațiile care îi revin în temeiul tratatului, scrisoarea de punere în întârziere nu poate fi supusă unor cerințe de precizie atât de stricte precum cele pe care trebuie să le îndeplinească avizul motivat, întrucât aceasta nu poate reprezenta în mod necesar decât un prim rezumat succint al obiecțiilor. Nimic nu împiedică, așadar, Comisia să detalieze, în avizul motivat, obiecțiile pe care le-a invocat deja în mod mai general în scrisoarea de punere în întârziere (a se vedea în special Hotărârea din 31 ianuarie 1984, Comisia/Irlanda, 74/82, Rec., p. 317, punctul 20, Hotărârea din 28 martie 1985, Comisia/Italia,

274/83, Rec., p. 1077, punctul 21, și Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Comisia/Spania, C-358/01, Rec., p. I-13145, punctul 29).

21 În speță, scrisoarea de punere în întârziere a permis informarea Republicii Portugheze cu privire la natura obiecțiilor care îi erau adresate dându-i posibilitatea de a-și prezenta apărarea. În scrisoarea de punere în întârziere, Comisia compara desigur tratamentul preferențial privind titlurile datoriei publice emise de statul portughez în raport cu toate celelalte elemente patrimoniale avute în vedere de RERF, în timp ce, în avizul motivat, aceasta făcea numai o comparație a titlurilor menționate cu titluri ale datoriei publice emise de alte state membre și de celelalte state părți la Acordul privind SEE. Cu toate acestea, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 21 din concluzii, nu este mai puțin adevărat că elementele patrimoniale constituie o categorie mai generală decât cea a titlurilor datoriei publice emise de state, care o cuprinde în mod obligatoriu pe cea de a doua.

22 Prin urmare, Comisia nu a făcut altceva decât să precizeze, în avizul motivat, obiecțiile expuse în scrisoarea de punere în întârziere. Procedând astfel, aceasta a limitat obiectul litigiului la tratamentul diferit al titlurilor datoriei publice emise de statul portughez în raport cu titlurile datoriei publice emise de alte state membre și de celelalte state părți la Acordul privind SEE, fără ca obiectul menționat să fi fost extins (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 1999, Comisia/Italia, C-365/97, Rec., p. I-7773, punctul 25, și, prin analogie, Hotărârea din 18 mai 2006, Comisia/Spania, C-221/04, Rec., p. I-4515, punctul 33).

23 În consecință, cauza de inadmisibilitate întemeiată pe discordanța dintre scrisoarea de punere în întârziere și avizul motivat, invocată de Republica Portugheză, trebuie să fie respinsă.

Cu privire la cauza de inadmisibilitate întemeiată pe lipsa de obiect a acțiunii

— Argumentele părților

24 Republica Portugheză susține că acțiunea este inadmisibilă pentru lipsă de obiect. RERF ar fi fost aplicat în mod foarte limitat în timp, o astfel de limitare fiind esențială în raport cu obiectivul urmărit de acesta, și anume, încurajarea contribuabililor să își regularizeze în mod spontan situația fiscală.

25 Or, o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 226 CE ar fi inadmisibilă în cazul în care încălcarea obligațiilor care decurg din dreptul Uniunii nu mai există la expirarea termenului stabilit în avizul motivat. Tocmai aceasta ar fi situația în speță, întrucât posibilitatea de a aplica regimul în litigiu a dispărut la sfârșitul anului 2005. Astfel, dreptul de a beneficia de regimul menționat era condiționat de plata valorii datorate pentru regularizarea fiscală, ceea ce, în temeiul articolului 5 alineatele 2 și 3 din RERF, trebuia să se facă în următoarele 10 zile lucrătoare după depunerea declarației de regularizare fiscală, care trebuia să aibă loc cel târziu la 16 decembrie 2005.

26 În speță, nu s-ar prezenta nicio situație durabilă. Astfel, plata integrală a unei sume mai mult sau mai puțin ridicate ar fi un fapt de moment. Dezavantajul financiar suferit de persoanele care nu au putut obține beneficiul unui tratament fiscal mai favorabil ar fi încetat la momentul executării plății valorii care rezultă din aplicarea cotei stabilite de RERF. Acest moment ar fi relevant din punct de vedere juridic pentru a verifica dacă pretinsa neîndeplinire a obligațiilor își epuizase deja toate efectele înaintea expirării termenului stabilit în avizul motivat.

27 În susținerea tezei sale, Republica Portugheză invocă în special punctul 73 din Hotărârea din 4 mai 2006, Comisia/Regatul Unit (C-508/03, Rec., p. I-3969), potrivit căruia o acțiune care are ca obiect o neîndeplinire a obligațiilor care nu mai exista la data expirării termenului stabilit în avizul motivat ar fi inadmisibilă pentru lipsă de obiect.

28 Comisia consideră, dimpotrivă, că prezenta acțiune este admisibilă.

29 Aceasta consideră că Republica Portugheză în mod intenționat nu a încetat pretinsa neîndeplinire a obligațiilor cu scopul de a restabili legalitatea. RERF nu ar mai fi în vigoare, întrucât, de la început și din cauza naturii sale, acest regim era temporar. Chiar și în cazul în care situația în cauză nu mai există, procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor ar putea fi continuată pentru a determina dacă un stat membru nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin, dacă există în continuare un interes pentru continuarea acestei proceduri. Potrivit Comisiei, acest interes poate exista în continuare în special atunci când efectele unei măsuri temporare sunt de natură durabilă. Or, persoanele care nu au putut obține dreptul de a beneficia de un tratament fiscal mai favorabil ar rămâne dezavantajate din punct de vedere financiar în raport cu cele care au avut această posibilitate. Un efect ar fi durabil prin faptul că acesta se menține, chiar dacă nu se repetă.

30 În ședința de audiere a pledoariilor, Comisia a adăugat că un caracter durabil al efectelor regimului în litigiu este demonstrat de un element suplimentar, și anume, obligația deținătorilor de titluri ale datoriei publice emise de statul portughez care doresc să beneficieze de cota de regularizare mai favorabilă pe care le-o acordă RERF, de a păstra aceste titluri o perioadă de cel puțin trei ani de la depunerea declarației lor de regularizare fiscală, conform articolului 6 alineatul 4 din RERF.

— Aprecierea Curții

31 De la bun început, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația din statul membru la sfârșitul termenului stabilit în avizul motivat (a se vedea în special Hotărârea din 27 octombrie 2005, Comisia/Italia, C-525/03, Rec., p. I-9405, punctul 14, și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Comisia/Germania, C-456/05, Rep., p. I-10517, punctul 15).

32 În speță, termenul stabilit în avizul motivat pentru ca Republica Portugheză să se conformeze acestuia din urmă a expirat în cursul lunii iulie 2007.

33 Prin urmare, trebuie să se verifice dacă, la această dată, regimul în litigiu continua să producă efecte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2005, Comisia/Italia, citată anterior, punctul 16, Hotărârea din 18 mai 2006, Comisia/Spania, citată anterior, punctul 25, și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Comisia/Germania, citată anterior, punctul 16).

34 În această privință, din RERF rezultă că dreptul de a beneficia de acest regim era condiționat de plata valorii datorate pentru regularizarea fiscală, ceea ce trebuia să se facă în următoarele 10 zile lucrătoare după depunerea declarației de regularizare fiscală. Această depunere trebuia să aibă loc, conform articolului 5 alineatul 2 din RERF, cel mai târziu la 16 decembrie 2005.

35 În plus, este important să se sublinieze că titlurile datoriei publice emise de statul portughez, deținute de persoane impozabile care doresc să beneficieze de tratament fiscal preferențial, trebuiau, conform articolului 6 alineatele 4 și 5 din RERF, să rămână în proprietatea acestor persoane impozabile o perioadă de cel puțin trei ani de la data prezentării declarației de regularizare fiscală, independent de data dobândirii

acestora, în caz contrar, persoanele impozabile respective trebuiau să achite diferența dintre valoarea corespunzătoare aplicării cotei generale de regularizare și cea pe care au plătit-o în temeiul cotei preferențiale, la care se adaugă dobânzile compensatorii corespunzătoare majorate cu 5 procente.

36 Astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 49 din concluzii, dreptul de a beneficia de tratamentul fiscal preferențial nu era astfel complet dobândit decât la expirarea unui termen de trei ani de la prezentarea declarației de regularizare fiscală, cu alte cuvinte, între sfârșitul lunii iulie 2008, cel mai devreme, și 16 decembrie 2008, cel mai târziu.

37 Trebuie adăugat că articolul 6 alineatul 5 din RERF acorda acestui stat membru posibilitatea de a aplica, dincolo de perioada de aplicare a RERF, cota generală de 5 %, la care se adaugă dobânzi compensatorii, persoanelor impozabile care ar fi cesionat titlurile datoriei publice emise de statul portughez, a căror deținere justificase aplicarea cotei speciale de 2,5 % în cursul perioadei de trei ani prevăzute la articolul 6 alineatul 4 din RERF. Prin urmare, Republica Portugheză dispunea, până la 16 decembrie 2008, de posibilitatea de a aplica un tratament diferențiat persoanelor impozabile care cesionează titlurile datoriei publice emise de statul portughez în raport cu cele care păstrau astfel de titluri. Așadar, trebuie să se constate că această posibilitate era încă aplicabilă la momentul expirării termenului stabilit pentru a se conforma avizului motivat.

38 Rezultă din aceasta că regimul în litigiu continua să producă efecte la expirarea termenului stabilit în avizul motivat.

39 În cadrul ședinței de audiere a pledoariilor, Republica Portugheză, în esență, a susținut că Comisia nu îi impută că a impus o obligație de păstrare timp de trei ani a titlurilor datoriei publice emise de statul portughez care au determinat aplicarea unei cote de regularizare preferențiale, ci se limitează să îi solicite să extindă tratamentul

preferențial la deținătorii de titluri emise de alte state membre sau de alte state părți la Acordul privind SEE. Or, potrivit statului membru pârât, obligația în cauză nu constituie un avantaj, ci o sarcină pentru persoanele impozabile respective.

40 Totuși, trebuie să se sublinieze că această argumentare a Republicii Portugheze nu pare a fi pertinentă pentru a determina dacă regimul în litigiu își epuizase sau nu își epuizase efectele la expirarea termenului stabilit în avizul motivat.

41 Pe de altă parte, trebuie amintit că misiunea Comisiei este de a supraveghea, din oficiu și în interesul general, aplicarea dreptului Uniunii de către statele membre și de a solicita constatarea existenței unor eventuale neîndepliniri ale obligațiilor care decurg din aceasta în vederea încetării lor (a se vedea Hotărârea din 1 februarie 2001, Comisia/Franța, C-333/99, Rec., p. I-1025, punctul 23, și Hotărârea din 2 iunie 2005, Comisia/Grecia, C-394/02, Rec., p. I-4713, punctul 15). Or, în speță, Comisia se limitează în mod întemeiat la a solicita Curții să constate existența pretinsei neîndepliniri a obligațiilor și să invite Republica Portugheză să pună capăt neîndeplinirii obligațiilor menționate, fără a o obliga, spre deosebire de ceea ce susține acest stat membru, să adopte un comportament special pentru a restabili egalitatea de tratament pretins încălcată.

42 Având în vedere toate elementele care precedă și fără a fi necesar să se pronunțe Curtea cu privire la argumentul Comisiei potrivit căruia dezavantajul financiar pe care l-ar suferi persoanele care nu au putut beneficia de tratamentul fiscal preferențial în raport cu cele care au avut această posibilitate ar constitui, ca atare, un efect durabil al regimului în litigiu, trebuie să se constate că acest regim continua să producă efecte la data relevantă pentru aprecierea admisibilității acțiunii, astfel încât cauza de inadmisibilitate întemeiată pe lipsa de obiect a acestuia trebuie să fie respinsă.

Cu privire la fond

Argumentele părților

43 Comisia impută Republicii Portugheze că a încălcat articolul 56 CE și articolul 40 din Acordul privind SEE acordând, în cadrul RERF, un tratament fiscal preferențial în ceea ce privește titlurile datoriei publice emise de statul portughez.

44 Comisia subliniază că, în temeiul articolelor 2 și 6 din RERF, cota de 5 % aplicabilă valorii elementelor patrimoniale care este cuprinsă în declarația de regularizare fiscală era redusă la 2,5 % în ceea ce privește fie elementele patrimoniale care constau în titluri emise de statul portughez, fie alte elemente patrimoniale, dacă valoarea lor ar fi fost reinvestită în astfel de titluri înainte de data de prezentare a declarației menționate.

45 Deși nu pune în discuție faptul ca titlurile datoriei publice emise de state să poată beneficia de tratamentul preferențial, Comisia consideră că o cotă de impozitare inferioară aplicabilă numai elementelor patrimoniului regularizate care sunt titluri emise de statul portughez constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă prin articolul 56 CE, în măsura în care persoanele impozabile care puteau beneficia de RERF au fost descurajate să își păstreze elementele patrimoniale regularizate sub alte forme decât sub formă de titluri emise de statul portughez. Or, o dispoziție fiscală națională care poate să descurajeze persoanele impozabile să facă investiții în alte state membre ar constitui o restricție privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 56 CE prin referire la Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 70). Potrivit Comisiei, o astfel de restricție nu poate să fie justificată în temeiul articolului 58 alineatul (1) CE.

46 În susținerea tezei sale, Comisia invocă Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071, punctele 43 și 44). Nu ar exista o justificare obiectivă pentru aplicarea a două cote de regularizare diferite, în măsura în care toate persoanele impozabile în cauză s-ar afla într-o poziție identică ce se caracterizează prin voința de a-și regulariza situația fiscală.

47 În memoriul în replică, Comisia adaugă că Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64) nu permite justificarea tratamentului preferențial acordat în ceea ce privește titlurile emise de statul portughez.

48 Republica Portugheză consideră că regimul în litigiu se justifică în raport cu obiectivul de interes general pe care îl urmărește, care constă în combaterea evaziunii și a fraudei fiscale. În acest context, Republica Portugheză invocă articolul 58 alineatul 1 litera (b) CE, precizând totodată că regimul în litigiu îndeplinește de asemenea cerințele alineatului (3) al articolului menționat, și se referă de asemenea la noțiunea de motive imperative de interes general, trimițând în această privință la Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063, punctul 27).

49 Republica Portugheză amintește că RERF a fost introdus în vederea regularizării fiscale a elementelor patrimoniale care fuseseră sustrase de la impozitare în Portugalia. În acest context, plata valorii corespunzătoare aplicării unei cote de 2,5 % sau de 5 % ar fi constituit într-adevăr „costul regularizării" situației fiscale a persoanelor în cauză. Această plată ar fi îmbrăcat forma unei indemnizații compensatorii care permite stingerea obligațiilor fiscale către statul portughez pentru elementele patrimoniale care au făcut obiectul unei declarații.

50 Această funcție compensatorie ar justifica prevederea unui cost de regularizare redus numai în cazul titlurilor emise de statul portughez, întrucât, în contextul RERF, erau luate în considerare veniturile fiscale ale acestui stat membru, din cauza stingerii

obligațiilor fiscale referitoare la elementele patrimoniale în cauză. Statul portughez ar fi dispus astfel, în mod indirect, de venituri fiscale care îi reveneau.

51 În plus, perspectiva unei reduceri a cotei ar fi putut provoca o adeziune mai generală la RERF, ceea ce ar fi contribuit la combaterea în mod mai eficace a fraudei și a evaziunii fiscale.

52 Prin urmare, regimul în litigiu ar fi compatibil cu dreptul Uniunii și proporțional cu obiectivul urmărit în măsura în care era limitat la o categorie bine delimitată de titluri și nu ar fi determinat în niciun caz o segmentare a piețelor.

53 Republica Portugheză se întemeiază de asemenea pe Directiva 2003/48. Întrucât această directivă a admis acest tip de diferențiere pentru titlurile de creanță negociabile emise de o administrație publică, ar fi fost considerat de asemenea legitim, la elaborarea RERF, să se acorde un tratament preferențial titlurilor emise de statul portughez.

Aprecierea Curții

— Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

54 Trebuie amintit că măsurile impuse de un stat membru care sunt de natură să îi descurajeze pe rezidenții acestuia să contracteze împrumuturi sau să facă investiții în alte state membre constituie restricții privind libera circulație a capitalurilor, în sensul

articolului 56 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson, C-484/93, Rec., p. I-3955, punctul 10, Hotărârea din 16 martie 1999, Trummer și Mayer, C-222/97, Rec., p. I-1661, punctul 26, precum și Hotărârea din 14 octombrie 1999, Sandoz, C-439/97, Rec., p. I-7041, punctul 19).

55 Or, în speță, nu se contestă că persoanele impozabile care dețin titluri ale datoriei publice emise de statul portughez puteau beneficia de un tratament fiscal preferențial, prevăzut la articolul 6 alineatul 1 din RERF, în raport cu persoanele impozabile care dețin titluri ale datoriei publice emise de alte state membre. Astfel, în timp ce acestea din urmă trebuiau să achite o valoare corespunzătoare aplicării unei cote de 5 % asupra valorii elementelor patrimoniale care figurează în declarația lor de regularizare fiscală, persoanele impozabile care au investit în titluri ale datoriei publice emise de statul portughez nu erau supuse decât unei cote reduse de 2,5 % pentru partea corespunzătoare acestora. În plus, conform articolului 6 alineatul 2 din RERF, această cotă redusă era aplicabilă de asemenea oricărui alt element patrimonial declarat dacă valoarea sa ar fi fost reinvestită în titluri emise de statul portughez la momentul prezentării declarației de regularizare fiscală.

56 Astfel, regimul în litigiu prevedea un tratament diferențiat în funcție de faptul dacă persoanele impozabile dețineau titluri ale datoriei publice emise de statul portughez sau titluri ale datoriei publice emise de alte state membre, defavorabil celei de a doua categorii de persoane impozabile. Prin urmare, o astfel de diferență de tratament poate descuraja persoanele impozabile să investească în titluri ale datoriei publice emise de alte state membre sau să păstreze astfel de titluri.

57 Rezultă că regimul în litigiu constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 56 alineatul (1) CE.

— Cu privire la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor

58 Trebuie să se examineze dacă restricția privind libera circulație a capitalurilor astfel constatată poate fi justificată în mod obiectiv de interese legitime recunoscute de dreptul Uniunii.

59 Astfel cum a statuat Curtea în mod repetat, libera circulație a capitalurilor nu poate fi limitată de o reglementare națională decât dacă este justificată de unul dintre motivele menționate la articolul 58 CE sau de motive imperative de interes general în sensul jurisprudenței Curții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2002, Comisia/Portugalia, C-367/98, Rec., p. I-4731, punctul 49, și Hotărârea din 14 februarie 2008, Comisia/Spania, C-274/06, punctul 35).

60 Nu se contestă că obiectivele combaterii fraudei și a evaziunii fiscale, invocate de Republica Portugheză, pot justifica o restricție privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește combaterea evaziunii fiscale, Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C-478/98, Rec., p. I-7587, punctul 39, și, în ceea ce privește combaterea fraudei fiscale, Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 55).

61 În plus, trebuie totuși ca restricția privind libera circulație a capitalurilor să fie de natură să asigure realizarea acestor obiective și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestora (a se vedea în acest sens, în special, Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, citată anterior, punctul 57).

62 În această privință, trebuie să se constate că, inclusiv în cazul în care s-ar presupune că regularizarea fiscală aplicată prin RERF a putut, în mod general, să contribuie la atingerea obiectivelor de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale, rezultă că regimul

în litigiu, prevăzând un tratament diferențiat în ceea ce privește titlurile datoriei publice emise de statul portughez în raport cu cele emise de alte state membre, nu respectă aceste cerințe.

63 Astfel, trebuie amintit că acest regim prevedea, în cadrul regularizării fiscale menționate, aplicarea unor cote de regularizare diferite în funcție de faptul dacă elementele patrimoniale declarate erau titluri ale datoriei publice emise de statul portughez sau titluri ale datoriei publice emise de alte state membre, în timp ce, în ceea ce privește celelalte norme ale RERF aplicabile persoanelor impozabile care doreau să își regularizeze situația fiscală, acestea se aplicau independent de statul de origine al elementelor patrimoniale.

64 În ceea ce privește argumentul Republicii Portugheze potrivit căruia această diferență de cotă de regularizare ar fi justificată de faptul că plata valorii corespunzătoare aplicării unei astfel de cote ar constitui o indemnizație compensatorie care poate, în esență, să fie mai importantă pentru investițiile regularizate care privesc titluri emise de alte state membre, această afirmație, în realitate, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 89 din concluzii, ajunge să încerce să justifice o măsură restrictivă privind libera circulație a capitalurilor prin urmărirea unui obiectiv de natură economică, și anume compensarea pierderii de venituri fiscale a statului membru în cauză.

65 În această privință, este suficient să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, un obiectiv de natură pur economică nu poate justifica o restricție privind o libertate fundamentală garantată de tratat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 aprilie 1998, Decker, C-120/95, Rec., p. I-1831, punctul 39, Hotărârea Verkooijen, citată anterior, punctul 48, și Hotărârea din 8 iulie 2010, Comisia/Portugalia, C-171/08, Rep., p. I-6813, punctul 71).

66 În ceea ce privește argumentul Republicii Portugheze potrivit căruia Directiva 2003/48 ar permite să se justifice o diferență de tratament între titlurile de creanță

negociabile emise de o administrație publică și astfel de titluri emise de persoane private, trebuie să se constate că, inclusiv în cazul în care s-ar presupune că directiva menționată autorizează instituirea unei astfel de diferențe de tratament, aceasta nu ar permite să se justifice o diferență de tratament între titluri de aceeași natură, și anume, în speță, titlurile datoriei publice emise de statul portughez, și cele emise de alte state membre.

67 Reiese că restricția privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din regimul în litigiu nu poate fi justificată prin motivele invocate de Republica Portugheză.

68 În măsura în care prevederile articolului 40 din Acordul privind SEE au același efect juridic precum dispozițiile, identice în esență, ale articolului 56 CE (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C-521/07, Rep., p. I-4873, punctul 33, și Hotărârea din 6 octombrie 2009, Comisia/Spania, C-562/07, Rep., p. I-9553, punctul 67), toate considerațiile care precedă pot, în împrejurări precum cele din prezenta acțiune, să fie transpuse *mutatis mutandis* articolului 40 menționat.

69 Prin urmare, acțiunea formulată de Comisie trebuie considerată întemeiată.

70 În consecință, trebuie să se constate că, prin prevederea, în cadrul RERF, introdus prin Legea nr. 39-A/2005, a unui tratament fiscal preferențial pentru titlurile datoriei publice emise exclusiv de statul portughez, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE și al articolului 40 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

71 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. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Portugheză a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

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

1) Prin prevederea, în cadrul regimului excepțional de regularizare fiscală a elementelor patrimoniale care nu se află pe teritoriul portughez la 31 decembrie 2004 („regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem no território português em 31 de Dezembro de 2004"), introdus prin Legea nr. 39-A/2005, a unui tratament fiscal preferențial pentru titlurile datoriei publice emise exclusiv de statul portughez, Republica Portugheză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 CE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.

2) Obligă Republica Portugheză la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături