

## Cauza C-493/09

### Comisia Europeană

#### împotriva

#### Republicii Portugheze

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Articolul 63 TFUE și articolul 40 din Acordul privind SEE — Libera circulație a capitalurilor — Fonduri de pensii străine și naționale — Impozit pe profit — Dividende — Scutire — Diferență de tratament”

#### Sumarul hotărârii

*Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Legislație fiscală — Impozit pe profit*

*(art. 63 TFUE; Acordul privind SEE, art. 40)*

Nu își îndeplinesc obligațiile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE și al articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European statul membru care rezervă beneficiul scutirii de impozitul pe profit numai pentru fondurile de pensii rezidente pe teritoriul său.

Astfel, din cauza unei asemenea reglementări, investiția care poate fi efectuată într-o societate rezidentă de un fond de pensii nerezident este mai puțin atractivă decât investiția care ar putea fi realizată de un fond de pensii rezident. Această diferență de tratament are ca efect descurajarea fondurilor de pensii nerezidente de la a investi în societăți rezidente și a persoanelor rezidente care au economii de la a investi în asemenea fonduri de pensii.

O asemenea restricție privind libera circulație a capitalurilor nu este justificată de obiectivul întemeiat pe necesitatea de a menține coerența regimului fiscal național, întrucât nu s-a demonstrat corespunzător cerințelor legale existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al acestei legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză.

Pe de altă parte, deși scutirea de impozit pe profit reprezintă compensarea respectării de fondurile de pensii a unor cerințe stricte în materie de administrare, de funcționare, de capitalizare și de răspundere financiară prevăzute de Directiva 2003/41 privind activitățile și supravegherea instituțiilor pentru furnizarea de pensii ocupaționale, precum și de legislația națională, cu toate acestea, restricția în cauză nu poate fi justificată de necesitatea de control al respectării acestor cerințe și, prin urmare, de garantare a eficacității controalelor fiscale deoarece reglementarea națională împiedică în mod absolut un fond de pensii să facă dovada că îndeplinește cerințele respective care i-ar permite să beneficieze de scutirea de impozit pe profit. Astfel, nu se poate exclude, *a priori*, că fondurile de pensii rezidente într-un alt stat membru sunt în măsură să ofere înscrisuri justificative relevante care să dea posibilitatea autorităților fiscale naționale să verifice în mod clar și precis că, în statul lor de rezidență, îndeplinesc cerințe echivalente celor prevăzute de legislația națională.

În orice caz, imposibilitatea absolută a fondurilor de pensii nerezidente de a beneficia de scutirea acordată fondurilor de pensii rezidente nu poate să fie considerată nici proporțională în raport cu dificultățile pretinse de statul membru vizat în ceea ce privește colectarea informațiilor relevante

și recuperarea datoriilor fiscale.

Astfel, în primul rând, în ceea ce privește fondurile rezidente într-un alt stat membru, Directiva 77/799 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe, precum și Directiva 2008/55 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri oferite autorităților naționale un cadru de cooperare și de asistență care le permite să obțină informațiile necesare în temeiul legislației naționale, precum și mijloacele de a recupera eventualele datorii fiscale de la fondurile de pensii nerezidente. În al doilea rând, în ceea ce privește fondurile de pensii rezidente într-un stat membru al SEE, deși este adevărat că mecanismele citate anterior nu pot fi aplicate în această situație, cu toate acestea, reglementarea în cauză nu poate fi considerată proporțională întrucât nu condiționează beneficiul scutirii de impozitul pe profit de existența unui acord bilateral de asistență între statul membru vizat și statele membre ale SEE, care ar permite o cooperare și o asistență echivalente cu cele instituite între statele membre ale Uniunii. În plus, măsuri mai puțin restrictive ale liberei circulații a capitalurilor decât reglementarea în cauză ar putea fi avute în vedere pentru a asigura recuperarea datoriilor fiscale, precum obligația de a furniza *a priori* garanțiile financiare necesare pentru plata acestor datorii.

(a se vedea punctele 30, 36, 37, 46, 48, 50 și 52 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

6 octombrie 2011(\*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Articolul 63 TFUE și articolul 40 din Acordul privind SEE – Libera circulație a capitalurilor – Fonduri de pensii străine și naționale – Impozit pe profit – Dividende – Scutare – Diferențe de tratament”

În cauza C-493/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 1 decembrie 2009,

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

reclamantă,

împotriva

**Republicii Portugheze**, reprezentată de domnul L. Inez Fernandes și de doamna H. Ferreira, în calitate de agenți,

pârâtă,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul A. Tizzano, pre?edinte de camer?, domnii J.?J. Kasel, A. Borg Barthet, E. Levits (raportor) ?i M. Safjan, judec?tori,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 24 martie 2011,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 25 mai 2011,

pronun?? prezenta

## **Hot?râre**

1 Prin cererea introductiv?, Comisia European? solicit? Cur?ii s? constate c?, prin impozitarea dividendelor primite de fondurile de pensii nerezidente la o cot? superioar? celei care greveaz? dividendele primite de fondurile de pensii rezidente pe teritoriul portughez, Republica Portughez? nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE ?i al articolului 40 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Edi?ie special?, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

## **Cadrul juridic**

2 În temeiul articolului 16 alineatul 1 din Regimul aplicabil avantajelor fiscale (Estatuto dos Beneficios Fiscais, denumit în continuare „EBF”), veniturile ob?inute de fondurile de pensii ?i de entit??ile asimilate care se constituie ?i care î?i desf??oar? activitatea în conformitate cu dreptul portughez sunt scutite de impozitul pe venitul persoanelor juridice (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, denumit în continuare „IRC”).

3 Articolul 16 alineatul 4 din EBF prevede c?, în cazul nerespect?rii condi?iilor enun?ate la alineatul 1 al acestui articol 16, beneficiul avantajului prev?zut la acest alineat 1 r?mâne f?r? efect pentru exerci?iul în cauz?, întrucât societ??ile de administrare a fondurilor de pensii ?i entit??ile asimilate, inclusiv asocia?iile de ajutor reciproc, r?spund cu titlu principal de datoriile la plata impozitului ale fondurilor sau ale patrimoniilor a c?ror administrare le revine ?i trebuie s? efectueze plata impozitului datorat în termenul prev?zut la articolul 120 alineatul 1 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor juridice (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, denumit în continuare „CIRC”).

4 Articolul 4 alineatul 2 din CIRC prevede c? persoanele juridice ?i alte entit??i care nu au nici sediul, nici conducerea efectiv? pe teritoriul portughez r?mân supuse la plata IRC numai pentru veniturile ob?inute pe acest teritoriu. Articolul 80 alineatul 4 litera c) din CIRC prevede c? cota IRC este 20 %, sub rezerva dispozi?iilor conven?iilor privind evitarea dublei impuneri.

5 În temeiul articolului 4 alineatul 3 litera c) punctul 3 din CIRC, veniturile ob?inute din plasamentul de capitaluri al c?ror debitor are domiciliul, sediul sau conducerea efectiv? pe teritoriul portughez sau a c?ror plat? este imputabil? unui sediu permanent situat pe acest teritoriu fac parte din veniturile nereziden?ilor care sunt impozitate în Portugalia.

6 În conformitate cu articolul 88 alineatul 1 litera c), alineatul 3 litera b) ?i alineatul 5 din CIRC, IRC este perceput prin re?inere definitiv? la surs?.

7 Potrivit articolului 88 alineatul 11 din CIRC:

„Este impozitat în mod autonom, la cota de 20 %, profitul distribuit de entități cărora li se aplică IRC unor plătitori de impozit care beneficiază de scutirea totală sau parțială, inclusiv, în acest caz, veniturile din capitaluri, atunci când plățile sociale care dau naștere profitului nu sunt deținute în mod neîntrerupt de același plătitor de impozit în cursul anului care precede data distribuirii acestuia și nu au fost suficiente pentru completarea acestei perioade.”

8 Articolul 88 alineatul 12 din CIRC prevede:

„Din quantumul 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.”

### **Procedura precontencioasă**

9 La 23 martie 2007, Comisia a adresat Republicii Portugheze o scrisoare de punere în întârziere în care a invocat incompatibilitatea cu articolul 63 TFUE și cu articolul 40 din Acordul privind SEE a dispozițiilor fiscale portugheze privind tratamentul fiscal al dividendelor și al dobânzilor obținute de fondurile de pensii nerezidente pe teritoriul portughez.

10 Întrucât a considerat că răspunsul Republicii Portugheze din 18 iunie 2007 nu a fost convingător, Comisia a adresat acestui stat membru, la 8 mai 2008, un aviz motivat prin care i-a solicitat să ia măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz în termen de două luni de la primirea sa.

11 În răspunsul din 14 august 2008, Republica Portugheză a recunoscut că regimul fiscal în cauză constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, dar a considerat că o asemenea restricție este justificată în raport cu dreptul Uniunii. În special, aceasta a subliniat că regimul fiscal mai favorabil aplicat fondurilor de pensii rezidente în Portugalia compensează obligațiile legale specifice care le revin.

12 Întrucât a considerat că aceste explicații nu erau satisfăcătoare, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

### **Procedura în fața Curții**

13 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, Autoritatea AELS de Supraveghere a solicitat admiterea intervenției sale în prezenta cauză, în susținerea concluziilor Comisiei.

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

### **Cu privire la acțiune**

*Argumentele părților*

15 Comisia susține că regimul fiscal portughez aplicabil fondurilor de pensii instituie o diferență de tratament în funcție de locul de rezidență a fondurilor menționate. Astfel, dividendele plătite unor fonduri de pensii care sunt constituite și care își desfășoară activitatea în conformitate cu legislația portugheză sunt scutite total de IRC, în condițiile în care dividendele plătite fondurilor de pensii nerezidente sunt supuse acestui impozit.

16 Comisia consideră că această diferență de tratament constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în măsura în care investiția fondurilor de pensii nerezidente în societăți portugheze devine mai puțin atractivă.

17 Cu titlu introductiv, Republica Portugheză precizează că, în temeiul articolului 88 alineatul 11 din CIRC, nu există o diferență de tratament între fondurile de pensii rezidente și fondurile de pensii nerezidente în situația în care dividendele distribuite provin din părți sociale deținute de fondurile beneficiare pe o perioadă mai scurtă de un an, în ambele cazuri aceste venituri fiind supuse IRC.

18 În celelalte cazuri, Republica Portugheză recunoaște existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor, dar susține că aceasta este justificată în două privințe.

19 În primul rând, regimul fiscal aplicabil fondurilor de pensii ar fi justificat în scopul menținerii coerenței fiscale. Astfel, scutirea veniturilor fondurilor de pensii rezidente ar fi compensată prin impozitarea pensiilor pentru limită de vârstă plătite beneficiarilor rezidenți în Portugalia în baza impozitului pe venitul persoanelor fizice. În domeniul pensiilor, o interpretare extensivă a acestui motiv imperativ de interes general ar fi necesară pentru a înlătura orice risc de atingere adus echilibrului financiar al sistemului de securitate socială.

20 În al doilea rând, Republica Portugheză susține că restrângerea scutirii de IRC la fondurile de pensii rezidente se întemeiază pe cerințele legate de eficacitatea controalelor fiscale. Astfel, cerințele legale care conferă dreptul de a beneficia de scutirea de IRC ar impune ca fondurile care urmăresc să profite de această scutire să poată fi controlate direct de autoritățile fiscale portugheze.

21 Astfel, fondurile de pensii rezidente în Portugalia ar fi supuse nu numai unor cerințe prudențiale și de protecție a investitorilor deosebit de stricte care rezultă din Directiva 2003/41/CE a 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. 6, p. 219), dar și unor condiții complementare proprii dreptului portughez, în special în materie de răspundere financiară. Astfel, articolul 16 alineatul 4 din EBF ar prevedea, printre altele, că societățile de administrare a fondurilor de pensii răspund cu titlu principal de datoriile la plata impozitului ale fondurilor sau ale patrimoniilor a căror administrare le revine.

22 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 scutirea de IRC. În special, în situația nerespectării cerințelor prevăzute de legislația portugheză în materie de scutire de IRC, un control direct asupra fondurilor în cauză ar fi indispensabil pentru asigurarea rambursării sumelor datorate pentru plata IRC. Cu toate acestea, un asemenea control ar fi imposibil în ceea ce privește fondurile de pensii rezidente într-un alt stat membru și, *a fortiori*, în ceea ce privește fondurile de pensii rezidente într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, dispozițiile Uniunii referitoare la cooperarea în materie fiscală nefiind aplicabile în acest context.

23 Ca răspuns la aceste argumente, Comisia susține, în primul rând, că justificarea întemeiată pe coerența fiscală nu poate fi reținută în ceea ce privește restricția privind libera circulație a

capitalurilor cauzat? de regimul portughez de impozitare a fondurilor de pensii.

24 Astfel, pe de o parte, IRC aplicat veniturilor fondurilor de pensii nerezidente nu ar constitui o surs? direct? de finan?are a sistemului de securitate social?. Pe de alt? parte, compensarea pierderilor de încas?ri fiscale care rezult? din scutirea de IRC prin impozitarea pensiilor pentru limit? de vârst? nu ar fi efectiv? decât în cazul în care beneficiarii acestor pensii sunt reziden?i în Portugalia.

25 În al doilea rând, Comisia consider? c? restric?ia în cauz? nu poate fi justificat? nici de considera?ii legate de eficacitatea controalelor fiscale.

26 Astfel, pe de o parte, pretinsul avantaj concuren?ial de care ar beneficia fondurile de pensii nerezidente în ceea ce prive?te cerin?ele care trebuie respectate nu poate justifica aplicarea în cazul acestora a unui tratament fiscal mai pu?in favorabil.

27 Pe de alt? parte, tratamentul fiscal rezervat fondurilor de pensii nerezidente nu poate fi considerat c? urm?re?te s? protejeze societ??ile în care investesc ?i particularii reziden?i în Portugalia. Acesta tinde numai s? limiteze beneficiul scutirii de IRC la fondurile de pensii rezidente, f?r? a l?sa posibilitatea fondurilor de pensii nerezidente de a dovedi c? ofer? garan?ii echivalente celor oferite de fondurile de pensii rezidente. În consecin??, ?i pentru a asigura respectarea obiectivelor invocate de Republica Portughez?, ar fi suficient s? se solicite fondurilor de pensii nerezidente s? î?i demonstreze calitatea ?i cadrul legal în care ac?ioneaz?, din moment ce mecanismele de cooperare ?i de asisten?? reciproc? prev?zute de dreptul Uniunii, dar ?i de acordurile multilaterale ?i bilaterale în ceea ce prive?te statele ter?e p?r?i la Acordul privind SEE, ar da autorit??ilor portugheze posibilitatea s? efectueze verific?rile necesare, chiar recuperarea datoriilor fiscale.

### *Aprecierea Cur?ii*

Cu privire la existen?a unei restric?ii privind libera circula?ie a capitalurilor

28 Rezult? dintr?o jurispruden?? constant? c? m?surile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restric?ii privind libera circula?ie a capitalurilor, le includ pe cele care sunt de natur? s? descurajeze nereziden?ii s? fac? investi?ii într?un stat membru sau s? descurajeze reziden?ii statului membru respectiv s? fac? investi?ii în alte state (Hot?rârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ?i Österreichische Salinen, C?436/08 ?i C?437/08, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 50).

29 În ceea ce prive?te aspectul dac? reglementarea na?ional? în cauz? constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor, trebuie s? se constate c?, pentru a nu fi grevate de IRC, dividendele distribuite de societ??ile stabilite pe teritoriul portughez c?tre fondurile de pensii trebuie s? îndeplineasc? dou? condi?ii. Pe de o parte, acestea trebuie pl?tite fondurilor de pensii care sunt constituite ?i care î?i desf??oar? activitatea în conformitate cu dreptul portughez. Pe de alt? parte, aceste dividende trebuie distribuite în baza p?r?ilor sociale p?strate f?r? întrerupere de acela?i fond de pensii pe o perioad? minim? care corespunde anului anterior datei distribuirii acestora sau de?inute cât este necesar pentru completarea acestei perioade.

30 Prin urmare, din cauza primei condi?ii prev?zute de reglementarea na?ional? în cauz?, investi?ia care poate fi efectuat? într?o societate portughez? de un fond de pensii nerezident este mai pu?in atractiv? decât investi?ia care ar putea fi realizat? de un fond de pensii rezident. Astfel, numai în primul caz dividendele distribuite de societatea portughez? vor fi grevate cu o cot? de 20 % cu titlu de IRC, chiar dac? provin din p?r?i sociale p?strate de aceste fonduri pe o perioad? minim? care corespunde anului precedent datei distribuirii dividendelor. Aceast? diferen?? de

tratament are ca efect descurajarea fondurilor de pensii nerezidente de la a investi în societățile portugheze și a persoanelor care au economii, rezidente în Portugalia, de la a investi în asemenea fonduri de pensii.

31 Diferența de tratament menționată nu există însă în cazul în care dividendele plătite de o societate rezidentă provin din părți sociale care nu sunt privilegiate de același plătitor de impozit în cursul anului care precedă data distribuirii acestora. Astfel, în temeiul articolului 88 alineatul 11 din CIRC, scutirea prevăzută la articolul 16 alineatul 1 din EBF nu este aplicabilă în aceste condiții, astfel încât aceste dividende sunt grevate de IRC indiferent de locul de rezidență a fondurilor de pensii cărora le sunt plătite.

32 În aceste condiții, trebuie să se concluzioneze că, în ceea ce privește impozitarea dividendelor plătite de societățile stabilite pe teritoriul portughez în baza părților sociale deținute de un fond de pensii pe o perioadă mai mare de un an, reglementarea în litigiu constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE.

Cu privire la motivele de natură să justifice legislația în cauză

33 Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență consacrată, măsurile naționale prin care se restrânge libera circulație a capitalurilor pot fi justificate pentru motivele menționate la articolul 63 TFUE sau prin motive imperative de interes general, cu condiția ca acestea să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmăresc și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman/Lavaleije, C-233/09, Rep., p. I-6649, punctul 49 și jurisprudența citată).

34 Potrivit Republicii Portugheze, legislația în cauză se justifică pentru motive întemeiate pe necesitatea de a menține, pe de o parte, coerența fiscală și, pe de altă parte, eficacitatea controlului exercitat asupra cerințelor pe care trebuie să le îndeplinească fondurile de pensii pentru a beneficia de respectiva scutire de impozitul pe profit.

– În ceea ce privește obiectivul întemeiat pe necesitatea de a menține coerența fiscală

35 Trebuie amintit că Curtea a recunoscut deja că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin Tratatul CE (Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 43, și Hotărârea Dijkman și Dijkman/Lavaleije, citată anterior, punctul 54).

36 Pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, Curtea solicită totuși existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată, caracterul direct al acestei legături trebuind să fie apreciat în funcție de obiectivul reglementării în cauză (Hotărârile Papillon, punctul 44, și Dijkman și Dijkman/Lavaleije, punctul 55, citate anterior).

37 În această privință, Republica Portugheză nu a demonstrat corespunzător cerințelor legale existența unei asemenea legături, limitându-se să susțină că scutirea de impozitul pe profit compensează impozitul pe venit datorat de plătitorii de contribuții la fondurile de pensii rezidente în Portugalia pentru pensiile pe care le primesc și că aceasta permite astfel evitarea unei duble impozitări a acestor venituri.

38 În fond, trebuie să se constate că, pe de o parte, din reglementarea în cauză nu rezultă că veniturile plătite unor beneficiari rezidenți în Portugalia de fondurile de pensii nerezidente nu sunt supuse impozitului pe venit. Prin urmare, în asemenea împrejurări, dividendele plătite fondurilor nerezidente sunt grevate de impozitul pe profit, iar sumele plătite beneficiarilor rezidenți de către

aceste fonduri sunt supuse impozitului pe venit.

39 Pe de alt? parte, atunci c?nd un fond rezident pl?te?te venituri unui beneficiar nerezident, dividendele primite de fond sunt scutite de impozitul pe profit, indiferent de tratamentul fiscal rezervat veniturilor pe care fondul le pl?te?te ?n statul de reziden?? al beneficiarului acestora.

40 ?n plus, ?n ceea ce prive?te argumentul ?ntemeiat pe necesitatea de a asigura durabilitatea sistemului de pensii portughez, Republica Portughez? nu a oferit niciun element care s? permit? determinarea m?surii ?n care faptul de a scuti de impozitul pe profit dividendele pl?tite unor fonduri nerezidente ar fi de natur? s? pun? ?n cauz? finan?area acestui regim.

41 Prin urmare, ?in?nd seama de elementele prezentate de Republica Portughez?, aceast? din urm? nu poate invoca necesitatea de a men?ine coeren?a fiscal? pentru a justifica restric?ia privind libera circula?ie a capitalurilor rezultat? din reglementarea ?n cauz?.

– ?n ceea ce prive?te obiectivul ?ntemeiat pe necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor

42 Potrivit unei jurispruden?e constante, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restric?ie privind exercitarea libert??ilor fundamentale garantate prin tratat (Hot?r?rea Dijkman ?i Dijkman?Lavaleije, citat? anterior, punctul 58 ?i jurispruden?a citat?).

43 Potrivit Republicii Portugheze, scutirea de IRC reprezint? compensarea respect?rii de c?tre fondurile de pensii a cerin?elor prev?zute de Directiva 2003/41 ?i de legisla?ia portughez?.

44 ?n special, condi?iile care trebuie s? le ?ndeplineasc? fondurile de pensii rezidente pentru a beneficia de scutirea de IRC ar viza s? asigure durabilitatea sistemului de pensii portughez, supun?nd aceste fonduri unor cerin?e deosebit de stricte ?n materie de administrare, de func?ionare, de capitalizare ?i de r?spundere financiar?. Or, controlul acestor cerin?e de c?tre administra?ia fiscal? nu ar fi posibil dec?t ?n m?sura ?n care respectivele fonduri de pensii ar fi rezidente ?n Portugalia.

45 ?n aceast? privin??, trebuie totu?i s? se constate c?, ?n principiu, reglementarea ?n litigiu exclude de la beneficiul scutirii de IRC fondurile de pensii nerezidente, f?r? a le da posibilitatea de a dovedi c? ?ndeplinesc cerin?ele prev?zute de legisla?ia portughez?. A?adar, Republica Portughez? nu poate sus?ine c? diferen?a relevat? ?ntre tratamentul de care beneficiaz? fondurile de pensii rezidente ?i cel rezervat fondurilor de pensii nerezidente ?n ceea ce prive?te scutirea de IRC ar reprezenta compensarea respect?rii de c?tre primele dintre acestea a cerin?elor prev?zute de legisla?ia men?ionat?. Astfel, fondurile de pensii nerezidente sunt ?n orice ipotez? excluse de la beneficiul acestei scutiri, chiar ?i ?n situa?ia ?n care ar ?ndeplini cerin?ele necesare pentru ob?inerea acesteia.

46 Or, o reglementare na?ional? care ?mpiedic? ?n mod absolut un fond de pensii s? fac? dovada c? ?ndepline?te cerin?ele care i?ar permite s? beneficieze de scutirea de IRC, ?n cazul ?n care ar fi rezident ?n Portugalia, nu poate fi justificat? pentru motivul eficacit??ii controalelor fiscale. Astfel, nu se poate exclude, *a priori*, c? fondurile de pensii rezidente ?n alt stat membru dec?t Republica Portughez? sunt ?n m?sura s? ofere ?nscrisuri justificative relevante care s? dea posibilitatea autorit??ilor fiscale portugheze s? verifice ?n mod clar ?i precis c?, ?n statul lor de reziden??, ?ndeplinesc cerin?e echivalente celor prev?zute de legisla?ia portughez?.

47 O asemenea apreciere este valabil? pentru statele membre ale Uniunii Europene ?i pentru statele membre ale Spa?iului Economic European (SEE), cu at?t mai mult cu c?t, astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 57 ?i 58 din concluzii, Decretul?lege nr. 12/2006 din 20



ianuarie 2006, invocat de Republica Portughez? în memoriul în ap?rare, viza transpunerea Directivei 2003/41, a c?rei aplicare a fost extins? la statele membre ale SEE.

48 În orice caz, imposibilitatea absolut? a fondurilor de pensii nerezidente de a beneficia de scutirea acordat? fondurilor de pensii rezidente în Portugalia nu poate s? fie considerat? nici propor?ional? în raport cu dificult?ile pretinse de Republica Portughez? în ceea ce prive?te colectarea informa?iilor relevante ?i recuperarea datoriilor fiscale.

49 Astfel, în primul rând, în ceea ce prive?te fondurile rezidente într?un alt stat membru decât Republica Portughez?, Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asisten?a reciproc? acordat? de autorit?ile competente din statele membre în domeniul impozit?rii directe (JO L 336, p. 15, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 21), precum ?i Directiva 2008/55/CE a Consiliului din 26 mai 2008 privind asisten?a reciproc? în materie de recuperare a crean?elor privind anumite cotiza?ii, drepturi, taxe ?i alte m?suri (JO L 150, p. 28) ofer? autorit?ilor portugheze un cadru de cooperare ?i de asisten?? care le permite s? ob?in? informa?iile necesare în temeiul legisla?iei na?ionale, precum ?i mijloacele de a recupera eventualele datorii fiscale de la fondurile de pensii nerezidente.

50 În al doilea rând, în ceea ce prive?te fondurile de pensii rezidente într?un stat membru al SEE, de?i este adev?rat c? mecanismele descrise la punctul precedent al prezentei hot?râri nu pot fi aplicate în această situa?ie, trebuie s? se constate, pe de o parte, c? reglementarea în cauz? nu condi?ioneaz? beneficiul scutirii de impozitul pe profit de existen?a unui acord bilateral de asisten?? între Republica Portughez? ?i statele membre ale SEE, care ar permite o cooperare ?i o asisten?? echivalente cu cele instituite între statele membre ale Uniunii. Pe de alt? parte, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 70 din concluzii, m?suri mai pu?in restrictive ale liberei circula?ii a capitalurilor decât reglementarea în cauz? ar putea fi avute în vedere pentru a asigura recuperarea datoriilor fiscale, precum obliga?ia de a furniza *a priori* garan?iile financiare necesare pentru plata acestor datorii.

51 Rezult? c? restric?ia privind libera circula?ie a capitalurilor generat? de reglementarea în cauz? nu poate fi justificat? de motivele invocate de Republica Portughez?.

52 În aceste condi?ii, trebuie s? se constate c?, prin rezervarea beneficiului scutirii de impozitul pe profit numai pentru fondurile de pensii rezidente pe teritoriul portughez, Republica Portughez? nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE ?i al articolului 40 din Acordul privind SEE.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

53 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Portugheze la plata cheltuielilor de judecat?, iar Republica Portughez? a c?zut în preten?ii, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar? ?i hot?r??te:

1) **Prin rezervarea beneficiului scutirii de impozitul pe profit numai pentru fondurile de pensii rezidente pe teritoriul portughez, Republica Portughez? nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 63 TFUE ?i al articolului 40 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992.**

2) **Oblig? Republica Portughez? la plata cheltuielilor de judecat?.**

Semn?turi

\*Limba de procedur?: portugheza.