



COMISIA EUROPEANĂ

DIRECȚIA GENERALĂ

IMPOZITARE ȘI UNIUNE VAMALĂ

Impozitare directă, coordonare fiscală, analiză economică și evaluare

Afaceri juridice - impozitare directă

Confirmare de primire și informații privind preînchiderea unei plângeri multiple privind o presupusă încălcare de către Spania a normelor UE privind libera circulație a capitalurilor

Numărul de referință: CHAP(2021)1080

În 2021, Comisia Europeană a primit un număr mare de plângeri referitoare la un regim fiscal spaniol aplicabil veniturilor obținute din închirierea de proprietăți de către contribuabili nerezidenți din țări terțe [și anume, persoane cu domiciliul fiscal în alte țări decât statele membre ale Uniunii Europene (UE)]. În plângerile primite se reclamă faptul că acest regim fiscal ar încălca libera circulație a capitalurilor (articolul 63 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, TFUE), din următoarele motive:

- Contribuabilii nerezidenți din țări terțe nu pot deduce cheltuielile legate de venituri și suportate pentru închirierea proprietății lor în Spania, în timp ce contribuabilii rezidenți în Spania sau în alte state membre ale UE au dreptul de a deduce astfel de costuri.
- Aceștia sunt supuși unei rate de impozitare de 24 %, în timp ce contribuabilii nerezidenți din statele membre ale UE sunt supuși unei rate de impozitare de 19 %.
- Aceștia sunt obligați să declare veniturile respective la fiecare trimestru și să depună câte un formular de impozitare pentru fiecare proprietate.

Comisia a înregistrat plângerile respective cu numărul de referință CHAP (2021)1080. Având în vedere numărul foarte mare de plângeri primite pe această temă, cu scopul de a răspunde rapid și de a informa persoanele vizate, precum și de a ține seama de interesul public potențial mai larg pentru problema ridicată de reclamant, Comisia publică prezenta comunicare pe site-ul Europa, pentru a confirma primirea scrisorilor și pentru a informa expeditorii cu privire la rezultatele examinării lor de către serviciile Comisiei.

Serviciile Comisiei tratează, automat, plângerile în regim de confidențialitate. Identitatea și orice informații transmise de un reclamant nu pot fi divulgate de către serviciile Comisiei autorităților statului membru împotriva căruia a fost depusă plângerea decât în cazul în care reclamantul optează, în formularul de plângere, pentru un tratament neconfidențial. Divulgarea identității unui reclamant de către serviciile Comisiei poate fi, în anumite cazuri, indispensabilă pentru soluționarea plângerii.

În ceea ce privește tratarea plângerilor, se aplică [o declarație specifică de confidențialitate](#).

Comisia a evaluat plângerea multiplă prin prisma legislației aplicabile a Uniunii Europene și în conformitate cu normele și cu prioritățile în materie de asigurare a

respectării legislației stabilite în [Comunicarea Comisiei intitulată „Legislația UE: o mai bună aplicare pentru obținerea unor rezultate mai bune”](#)¹.

În urma examinării acuzațiilor formulate de reclamanti, Comisia **nu a fost în măsură să detecteze nicio încălcare a legislației UE**, din următoarele motive.

Observații generale privind aplicarea articolelor 63 și 64 din TFUE

Articolul 63 din TFUE extinde libera circulație a capitalurilor la țările terțe, astfel încât contribuabilii nerezidenți din țări terțe să poată pretinde același tratament ca și contribuabilii nerezidenți din statele membre ale UE aflați în situații comparabile din punct de vedere obiectiv. Cu toate acestea, articolul 64 din TFUE permite statelor membre să aplice restricțiile aplicabile contribuabililor nerezidenți din țări terțe care erau în vigoare la 31 decembrie 1993.

Prin urmare, se ridică problema dacă regimul fiscal în cauză exista deja în anul 1993.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE)² a statuat, de asemenea, în ceea ce privește modificările legislației în vigoare în 1993 și în scopul interpretării articolului 64 din TFUE, că *o dispoziție care este, în esență, identică cu legislația anterioară sau care se limitează la reducerea sau la eliminarea din legislația anterioară a unui obstacol în calea exercitării drepturilor și libertăților prevăzute de legislația UE va face obiectul derogării*.

În consecință, Comisia a examinat dacă legislația în vigoare în prezent este, în esență, identică cu legislația în vigoare la 31 decembrie 1993 sau dacă modificările ulterioare aduse acesteia, dacă există, s-au limitat la reducerea sau la eliminarea obstacolelor din calea liberei circulații a capitalurilor. Dacă aceasta ar fi situația, legislația ar intra sub incidența derogării prevăzute la articolul 64 din TFUE.

Limitarea deductibilității costurilor legate de închirierea de bunuri imobile

Prima problemă ridicată în plângerea multiplă se referă la calcularea bazei de impozitare corespunzătoare închirierii de bunuri imobile. Real Decreto Legislativo 5/2004 din 5 martie de aprobare a reformării Legii privind impozitul pe venit pentru nerezidenți (IRNR), articolul 24.1, stabilește că baza de impozitare este valoarea brută a veniturilor obținute, fără a se deduce niciun fel de costuri. Textul consolidat al acestei legislații în limba spaniolă este disponibil [aici](#).

La 31 decembrie 1993, legislația în vigoare era Legea nr. 18/1991 din 6 iunie privind impozitul pe venit pentru persoanele fizice. Articolul 18 din această lege prevedea că baza de impozitare a contribuabililor nerezidenți pentru veniturile obținute în Spania era suma brută primită, fără deducerea niciunui cost. Textul legii în limba spaniolă este disponibil [aici](#).

¹ C(2006)8600.

² Hotărârea Curții din 10 aprilie 2014, cauza C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, punctul 48 și hotărârea Curții din 20 septembrie 2018, cauza C-685/16, EV, punctul 75.

Astfel, legislația în vigoare în prezent este, în esență, identică cu cea în vigoare la 31 decembrie 1993, iar Spania poate continua să o aplice, chiar dacă aceasta poate constitui o restricție a liberei circulații a capitalurilor în conformitate cu articolul 64 din TFUE.

Contribuabilii nerezidenți din statele membre ale UE cărora nu li se aplică derogarea prevăzută la articolul 64 din TFUE pot, la calcularea bazei lor de impozitare, să deducă cheltuielile legate de închirierea proprietății, în conformitate cu articolul 24.6 alineatul (1) litera (a) din IRNR.

Cota de impozitare aplicabilă

A doua problemă ridicată este cota de impozitare aplicabilă contribuabililor nerezidenți din țări terțe pentru acest gen de venituri. Aceasta este stabilită la 24 % la articolul 25.1 litera (a) din IRNR. În acest caz, restricția ar rezulta din diferența dintre cota de impozitare aplicabilă contribuabililor rezidenți. Legea nr. 35/2006 din 28 noiembrie privind impozitul pe venitul persoanelor fizice stabilește cota minimă de impozitare care rezultă din schema de impozitare aplicabilă contribuabililor rezidenți la 19 % (articolele 63 și 65).

La 31 decembrie 1993, Legea 18/1991 a stabilit următoarele cote de impozitare:

- pentru contribuabilii nerezidenți, 25 % [articolul 19.1 litera (a)];
- pentru contribuabilii rezidenți, cota minimă de impozitare din schema de impozitare era de 20 % (articolul 74).

După cum se poate observa, diferența de tratament dintre contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți este în esență identică cu cea existentă la 31 decembrie 1993. Diferența dintre cotele de impozitare este de cel mult 5 puncte procentuale în situațiile în care, pentru contribuabilii rezidenți, se aplică cea mai mică cotă de impozitare. Astfel cum s-a menționat anterior, articolul 64 din TFUE se aplică și în cazul în care normele au fost modificate, dar legislația este în esență identică cu cea existentă la 31 decembrie 1993. În consecință, Spania poate aplica aceste norme chiar dacă ele pot constitui o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

Cota actuală de impozitare aplicabilă contribuabililor nerezidenți din alte state membre ale UE decât Spania, pentru care nu se aplică derogarea prevăzută la articolul 64 din TFUE, este, în conformitate cu articolul 25.1 litera (a) din IRNR, de 19 %. Prin urmare, aceasta corespunde cotei minime aplicabile contribuabililor rezidenți și este mai mică decât cea aplicabilă contribuabililor nerezidenți din țări terțe (24 %).

Obligații de declarare

A treia problemă ridicată în plângerea multiplă se referă la obligația de a depune declarații fiscale pentru veniturile obținute din închirierea de proprietăți o dată la trei luni, mai degrabă decât anual, la fel ca rezidenții fiscali din Spania (și din alte state membre ale UE). Ordinul EHA/3316/2010 din 17 decembrie, articolul 5 litera (c) obligă contribuabilii nerezidenți care obțin venituri din închirierea de proprietăți să depună declarația o dată la trei luni, pentru fiecare proprietate.

La 31 decembrie 1993, obligația de a depune o declarație a fost stabilită prin Ordinul din 31 ianuarie 1992, disponibil [aici](#) în limba spaniolă.

Potrivit punctului patru din această ordonanță, declarația fiscală trebuia depusă lunar. În cazul în care declarația este depusă de reprezentantul fiscal sau de persoanele obligate în solidar la plata taxei, declarația poate fi depusă pe o bază trimestrială (o dată la trei luni). În schimb, contribuabilii rezidenți depun o declarație anuală după sfârșitul anului fiscal, în perioadele aprobate de Ministerul Finanțelor prin Ordinul HAC/248/2021 din 16 martie, articolul 8, disponibil [aici](#) în limba spaniolă.

Din nou, diferența de tratament dintre contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți era, în esență, identică sau chiar a fost redusă. Astfel cum s-a menționat anterior, derogarea prevăzută la articolul 64 din TFUE se aplică și în cazul în care normele au fost modificate, dar (i) legislația este în esență identică cu cea existentă la 31 decembrie 1993 sau (ii) implică o reducere a restricției existente. În consecință, Spania poate aplica aceste norme chiar dacă ele pot constitui o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

Concluzie

Având în vedere considerațiile de mai sus, Comisia a concluzionat că legislația UE nu a fost încălcată și, prin urmare, plângerea multiplă CHAP (2021)1080 poate fi închisă.

Cu toate acestea, în cazul în care oricare dintre reclamanți deține informații noi care sugerează că Spania a comis o încălcare a dreptului Uniunii care nu este vizată de evaluarea de mai sus, sunt invitați să ne transmită aceste noi informații în termen de patru săptămâni de la data publicării prezentei comunicări. Informațiile respective pot fi trimise la adresa taxud-unit-d3@ec.europa.eu

În cazul în care nu primim astfel de informații noi în termenul de patru săptămâni sau în cazul în care noile informații primite nu conduc la o concluzie diferită, Comisia poate închide cazul.