

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

11 decembrie 2014(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Articolul 56 TFUE și articolul 36 din Acordul privind SEE – Servicii oferite în Spania de fonduri de pensii și de companii de asigurări stabilite în alt stat membru – Planuri de pensii ocupaționale – Obligația de a desemna un reprezentant fiscal rezident în Spania – Caracter restrictiv – Justificare – Eficiența controalelor fiscale și combaterea evaziunii fiscale – Proporționalitate”

În cauza C-678/11,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 22 decembrie 2011,

Comisia Europeană, reprezentată de F. Jimeno Fernández și de W. Roels, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Spaniei, reprezentat de A. Rubio González, în calitate de agent,

pârât,

susținut de:

Republica Franceză, reprezentată de G. de Bergues, de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți,

intervenientă,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, și domnii C. Vajda (raportor), A. Rosas, E. Juhász și D. Šváby, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 iunie 2014,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin adoptarea

și prin menținerea dispozițiilor cuprinse la articolul 46 litera (c) din Decretul regal legislativ nr. 1/2002 de aprobare a textului consolidat al Legii privind reglementarea planurilor de pensii și a fondurilor de pensii (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones) din 29 noiembrie 2002 (BOE nr. 298 din 13 decembrie 2002, p. 43361, denumit în continuare „Legea privind reglementarea planurilor și a fondurilor de pensii”), la articolul 86 din Decretul regal legislativ nr. 6/2004 de aprobare a textului consolidat al Legii privind organizarea și supravegherea asigurărilor private (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) din 29 octombrie 2004 (BOE nr. 267 din 5 noiembrie 2004, p. 36602, denumit în continuare „Legea privind organizarea și supravegherea asigurărilor private”), la articolul 10 din Decretul regal legislativ nr. 5/2004 de aprobare a textului consolidat al Legii privind impozitul pe venitul nerezidenților (Real Decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes) din 5 martie 2004 (BOE nr. 62 din 12 martie 2004, p. 11176), astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 36/2006 privind măsurile de prevenire a fraudei fiscale (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal) din 29 noiembrie 2006 (BOE nr. 286 din 30 noiembrie 2006, p. 42087, denumit în continuare „Legea privind impozitul pe venitul nerezidenților”), și la articolul 47 din Legea fiscală generală 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria) din 17 decembrie 2003 (BOE nr. 302 din 18 decembrie 2003, p. 44987, denumit în continuare „Legea fiscală generală”), în temeiul cărora fondurile de pensii stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care oferă planuri de pensii ocupaționale în acest stat membru, precum și companiile de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii, în special, sunt obligate să numească un reprezentant fiscal rezident în acest stat membru, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 TFUE și al articolului 36 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4, denumit în continuare „Acordul privind SEE”).

Cadrul juridic spaniol

2 Articolul 47 din Legea fiscală generală prevede:

„În vederea asigurării legăturii cu administrația fiscală, persoanele impozabile nerezidente în Spania trebuie să desemneze un reprezentant stabilit pe teritoriul spaniol atunci când își desfășoară activitatea pe acest teritoriu prin intermediul unui sediu permanent, atunci când legislația fiscală prevede expres aceasta sau atunci când administrația fiscală impune aceasta în considerarea caracteristicilor operațiunii sau ale activităților realizate sau în considerarea cuantumului venitului obținut.

Această desemnare trebuie notificată administrației fiscale conform prevederilor legislației fiscale.”

3 Articolul 46 din Legea privind reglementarea planurilor și a fondurilor de pensii prevede:

„Fondurile de pensii cu sediul în alte state membre care urmăresc să dezvolte în Spania planuri de pensii ocupaționale supuse reglementării spaniole sunt obligate să desemneze un reprezentant, respectiv o persoană fizică cu reședință obișnuită în Spania sau o persoană juridică cu sediul în Spania care are următoarele atribuții:

[...]

c) să reprezinte fondul de pensii în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale care îi revin în temeiul activităților realizate pe teritoriul spaniol. Reprezentantul trebuie să îndeplinească obligațiile care constau în reținerea sau în plata anticipată și în transferul sumei la trezorerie pentru planurile supuse legislației spaniole, în condițiile prevăzute de legislația privind impozitul pe venitul

persoanelor fizice, precum și să îndeplinească obligațiile de informare a administrației fiscale prevăzute de legislația spaniolă aplicabilă administratorilor fondurilor de pensii.

[...]"

4 Potrivit articolului 86 alineatul (1) din Legea privind organizarea și supravegherea asigurărilor private:

„Companiile de asigurări stabilite în alt stat membru al Spațiului Economic European care intenționează să își desfășoare activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii trebuie să desemneze un reprezentant fiscal cu reședință fiscală în Spania în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale vizate de prezenta lege cu privire la activitățile desfășurate pe teritoriul spaniol.

Acest reprezentant trebuie să îndeplinească, în numele companiei de asigurări care își desfășoară activitatea în regim de liberă prestare de servicii, pe lângă obligațiile vizate la articolul 82 din prezenta lege, obligațiile fiscale următoare:

- a) reținerea sau plata anticipată și transferul sumelor către trezorerie cu privire la operațiunile realizate în Spania în condițiile prevăzute de legislația care reglementează impozitul pe venitul persoanelor fizice, impozitul pe profit și impozitul pe venitul nerezidenților;
- b) informarea administrației fiscale cu privire la operațiunile realizate în Spania în conformitate cu dispozițiile legislației care reglementează impozitul pe venitul persoanelor fizice, impozitul pe profit și impozitul pe venitul nerezidenților."

5 Articolul 10 alineatul (1) din Legea privind impozitul pe venitul nerezidenților are următorul cuprins:

„Contribuabilii obligați la plata acestui impozit trebuie să numească, anterior expirării termenului de declarare a veniturilor obținute în Spania, o persoană fizică sau juridică rezidentă în Spania în scopul de a-i reprezenta în fața administrației fiscale în ceea ce privește obligațiile lor în temeiul prezentului impozit atunci când își desfășoară activitatea prin intermediul unui sediu permanent, în cazurile vizate la articolul 24 alineatul (2) și la articolul 38 din prezenta lege sau atunci când administrația fiscală impune aceasta în temeiul cuantumului sau al caracteristicilor veniturilor obținute pe teritoriul spaniol de către contribuabil.

[...]"

6 Articolul 99 alineatul (2) din Legea nr. 35/2006 privind impozitul pe venitul persoanelor fizice și de modificare parțială a Legilor privind impozitul pe profit, impozitul pe venitul nerezidenților și impozitul pe patrimoniu (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) din 28 noiembrie 2006 (BOE nr. 285 din 29 noiembrie 2006, p. 41734) prevede:

„Entitățile și persoanele juridice, inclusiv entitățile care acordă venituri, care plătesc venituri supuse prezentului impozit sunt obligate să efectueze reținerea și plata în temeiul unei plăți anticipate a impozitului pe venitul persoanelor fizice datorat de beneficiarul veniturilor. Suma care trebuie plătită către trezorerie, condițiile și modalitățile plății se stabilesc prin norme de punere în aplicare. Sunt supuși acelorasi obligații contribuabilii care exercită activități economice pentru veniturile pe care le plătesc în exercitarea activităților lor, precum și persoanele fizice, juridice și alte entități nerezidente pe teritoriul spaniol, dar care își desfășoară activitatea pe acest teritoriu prin intermediul unui sediu permanent, sau cele care nu au sediu permanent, dar care plătesc

venituri din muncă, precum și alte venituri supuse reinerii sau plății anticipate și care constituie cheltuieli deductibile în vederea obinerii veniturilor vizate la articolul 24 alineatul (2) din textul codificat al Legii privind impozitul pe venitul nerezidenților.

[...]

Reprezentantul desemnat în conformitate cu dispozițiile articolului 86 alineatul (1) din textul codificat al Legii privind organizarea și supravegherea asigurărilor private și care acționează în numele companiei de asigurări care își desfășoară activitatea în regim de liberă prestare de servicii este obligat să efectueze reineră și plata anticipată pentru operațiunile realizate în Spania.

Fondurile de pensii stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene care oferă în Spania sisteme de pensii ocupaționale supuse legislației spaniole sunt obligate, în temeiul dispozițiilor Directivei 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)], să desemneze un reprezentant cu reedință fiscală în Spania care le va reprezenta în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale. Acest reprezentant este obligat să efectueze reineră și plata anticipată pentru operațiunile realizate în Spania.

[...]”

Procedura precontencioasă și sesizarea Curții

7 Prin scrisorile datate 4 aprilie 2008 și 1 decembrie 2008, Comisia a pus în întârziere Regatul Spaniei, solicitându-i să remedieze incompatibilitatea cu articolele 49 CE și 36 din Acordul privind SEE a dispozițiilor dreptului spaniol care impun fondurilor de pensii stabilite în alte state membre și care oferă planuri de pensii ocupaționale în Spania, companiilor de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii, precum și anumitor entități și persoane fizice nerezidente o obligație de a desemna un reprezentant fiscal rezident în Spania.

8 În urma răspunsurilor Regatului Spaniei la scrisorile sale de punere în întârziere, la 29 ianuarie 2010, Comisia a adresat acestui stat membru un aviz motivat în care își menținea analiza provizorie prezentată în acestea și acorda statului amintit un termen de două luni pentru a adopta măsurile necesare în vederea conformării cu acest aviz.

9 Întrucât nu a considerat satisfăcător răspunsul Regatului Spaniei la avizul menționat, Comisia a introdus prezenta acțiune. Aceasta declară că a limitat obiectul ei la obligația prevăzută de dreptul spaniol de a desemna un reprezentant fiscal rezident în Spania numai în cazul fondurilor de pensii stabilite în alte state membre și care oferă planuri de pensii ocupaționale în Spania, precum și în cazul companiilor de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii.

10 Prin act depus la 15 martie 2012, Regatul Spaniei a ridicat o excepție de inadmisibilitate în temeiul articolului 91 alineatul (1) primul paragraf din Regulamentul de procedură al Curții, în versiunea sa în vigoare la data introducerii acțiunii. La 2 octombrie 2012, Curtea a decis să unească excepția de inadmisibilitate cu fondul, în aplicarea alineatului (4) al aceluiași articol.

11 Prin Ordonanța președintelui Curții din 9 mai 2012, a fost admisă cererea de intervenție în susținerea concluziilor Regatului Spaniei formulate de Republica Franceză.

Cu privire la acțiune

Cu privire la admisibilitate

Argumentele părților

12 Regatul Spaniei invocă trei argumente în susținerea excepției sale de inadmisibilitate. În primul rând, arată că, prin utilizarea locuțiunii adverbiale „în special” în concluziile cererii introductive, Comisia nu a limitat obiectul acțiunii sale în mod exhaustiv și precis. În al doilea rând, acest stat membru consideră că Comisia a invocat în mod eronat în susținerea acțiunii formulate două dispoziții din dreptul spaniol, respectiv articolul 10 din Legea privind impozitul pe venitul nerezidenților și articolul 47 din Legea fiscală generală. Regatul Spaniei susține că prima dispoziție nu are legătură cu situațiile vizate prin acțiunea formulată de Comisie și că a doua se limitează să stabilească principiile și dispozițiile generale ale sistemului fiscal spaniol și nu vizează cazurile specifice în care trebuie numit un reprezentant fiscal. În al treilea rând, Regatul Spaniei reproșează Comisiei că nu a precizat clar dacă un stat membru nu poate în niciun caz să impună unui nerezident obligația de a numi un astfel de reprezentant sau dacă există anumite excepții de la această regulă în cazul unor motive justificate.

13 Comisia respinge argumentele invocate de Regatul Spaniei în susținerea excepției sale de inadmisibilitate.

Aprecierea Curții

14 Din articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură, în versiunea în vigoare la data introducerii acțiunii, și din jurisprudența referitoare la această dispoziție rezultă că orice cerere de sesizare a instanței trebuie să indice obiectul litigiului și expunerea sumară a motivelor și că această mențiune trebuie să fie suficient de clară și de precisă pentru a permite părților și îmi pregătească apărarea, iar Curții să își exercite controlul. Din cele arătate rezultă că elementele esențiale de fapt și de drept pe care se întemeiază o acțiune trebuie să reiasă în mod coerent și comprehensibil din însuși textul cererii, iar concluziile acesteia din urmă trebuie să fie formulate în mod neechivoc, astfel încât Curtea să nu se pronunțe *ultra petita* sau să nu omită să se pronunțe asupra unei obiecții (a se vedea Hotărârea Comisia/Spania, C-360/11, EU:C:2013:17, punctul 26 și jurisprudența citată).

15 În speță, cererea introductivă a Comisiei îndeplinește aceste cerințe.

16 Astfel, în pofida utilizării termenului „în special” în concluziile cererii introductive, reiese fără ambiguitate atât din acestea din urmă, cât și din motivele expuse în cererea introductivă că acțiunea formulată de Comisie vizează obligația prevăzută de dreptul spaniol de a desemna un reprezentant fiscal rezident în Spania în două cazuri specifice, respectiv pentru fondurile de pensii stabilite în alte state membre și care oferă planuri de pensii ocupaționale în Spania și pentru companiile de asigurări stabilite în alte state membre care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii. Pe de altă parte, potrivit memoriilor depuse de statul membru pârât, cererea introductivă a fost formulată într-un mod suficient de clar și de precis din moment ce acesta și-a concentrat apărarea pe aceste două cazuri specifice.

17 În consecință, este necesar să se respingă primul argument invocat de Regatul Spaniei în susținerea excepției sale de inadmisibilitate.

18 În plus, în măsura în care acțiunea nu vizează decât cele două cazuri specifice menționate, nu se poate reproșa Comisiei că nu și-a precizat în mod clar poziția cu privire la caracterul eventual legitim, din perspectiva dreptului Uniunii, al unei obligații a unui nerezident de a desemna un reprezentant fiscal rezident în Spania în alte împrejurări. Prin urmare, și al treilea

argument formulat de acest stat membru trebuie înlăturat.

19 În ceea ce privește cel de al doilea argument invocat de Regatul Spaniei în cadrul excepției sale de inadmisibilitate, Comisia arată în mod întemeiat că, din moment ce cererea sa introductivă a definit clar obiectul acțiunii, eventuala irelevanță a anumitor dispoziții de drept național menționate de această instituție nu conduce la inadmisibilitatea acestei acțiuni. Aceasta cu atât mai mult cu cât, în cererea privind excepția de inadmisibilitate, statul membru admite relevanța, în scopul acțiunii menționate, a două dispoziții de drept național menționate de Comisie în cererea introductivă, respectiv articolul 46 litera (c) din Legea privind reglementarea planurilor și a fondurilor de pensii și articolul 86 alineatul (1) din Legea privind organizarea și supravegherea asigurărilor private.

20 Prin urmare, excepția de inadmisibilitate ridicată de Regatul Spaniei trebuie respinsă.

Cu privire la fond

Cu privire la încercarea articolului 56 TFUE

– Argumentele părților

21 Comisia arată că obligația fondurilor de pensii stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care oferă planuri de pensii ocupaționale în acest stat membru, precum și a companiilor de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii de a desemna un reprezentant fiscal rezident în acest stat membru constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor. Pe de o parte, această obligație ar implica o sarcină suplimentară pentru aceste fonduri de pensii și aceste companii de asigurări. Pe de altă parte, ea ar constitui un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor pentru persoanele și pentru întreprinderile stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care doresc să ofere servicii de reprezentare fiscală unor entități sau unor persoane fizice care își desfășoară activitatea în Spania.

22 Nici Regatul Spaniei, nici Republica Franceză, în calitate de intervenient, nu contestă caracterul restrictiv al măsurilor în cauză.

23 Regatul Spaniei consideră că obligația de a desemna un reprezentant fiscal rezident în Spania este justificată de necesitatea unui control fiscal eficient și de lupta împotriva fraudei fiscale. Acesta susține în plus că măsurile în cauză nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective de interes general.

24 În această privință, Regatul Spaniei afirmă că, în ceea ce privește contribuabilii nerezidenți, intensitatea controalelor și gradul de eficiență al acțiunilor în lupta împotriva fraudei fiscale sunt semnificativ superioare atunci când este disponibil un interlocutor imediat, precum un reprezentant fiscal. În schimb, obiectivele menționate nu ar fi atinse în mod eficient dacă s-ar recurge la asistență reciprocă a autorităților din diferitele state membre în vederea schimbului de informații și a recuperării creanțelor, astfel cum este vizat de Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistență reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126, denumită în continuare „Directiva 77/799”), și de Directiva 2008/55/CE a Consiliului din 26 mai 2008 privind asistență reciprocă în materie de recuperare a creanțelor privind anumite cotizații, drepturi, taxe și alte măsuri (JO L 150, p. 28).

25 Statul membru pârât consideră că ineficiența sistemului instituit de aceste directive este demonstrată de abrogarea acestora în cadrul unei reforme a instrumentelor de cooperare administrativă și de asistență la recuperarea creanțelor. În plus, acest stat membru menționează, invocând date concrete, rata scăzută de recuperare a creanțelor, în primul rând, în urma a opt cereri prezentate autorităților din Regatul Unit în anul 2011 și, în al doilea rând, în urma unor cereri adresate altor state membre între anii 2005 și 2009.

26 Potrivit Regatului Spaniei, întrucât anumite informații solicitate de administrația fiscală spaniolă sub forma unei declarații aveau caracter general și nu erau în mod necesar sau exclusiv destinate determinării impozitului, informațiile cuprinse în aceste declarații nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 77/799. În consecință, aplicarea eficientă a impozitelor ar necesita determinarea prealabilă a unei persoane cu care administrația fiscală spaniolă s-a se afla în legătură în cursul diferitelor proceduri.

27 În ceea ce privește plata impozitului pe venit datorat și aferent planurilor de pensii ocupaționale, Regatul Spaniei arată că, în ceea ce privește fondurile de pensii stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care oferă planuri de pensii ocupaționale în Spania, precum și în ceea ce privește companiile de asigurări stabilite în alte state membre și care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii, competența și obligația reprezentantului fiscal de a efectua reținerea sumei reprezentând impozitul și plata anticipată a acesteia către trezorerie, prevăzute la articolul 46 litera (c) din Legea privind reglementarea planurilor și a fondurilor de pensii și, respectiv, la articolul 86 alineatul (1) litera (a) din Legea privind organizarea și supravegherea asigurărilor private, reflectă obligația, prevăzută la articolul 99 alineatul (2) din Legea nr. 35/2006 din 28 noiembrie 2006, de a efectua o reținere din veniturile din muncă. Cu toate acestea, în temeiul acestei din urmă dispoziții, organismele de administrare a fondurilor de pensii stabilite în Spania efectuează ele însele această reținere, necesitatea ca fondurile de pensii și companiile de asigurări stabilite în alte state membre să desemneze un reprezentant fiscal rezident în Spania, în special în scopul de a efectua reținerea menționată, ar fi justificată prin complexitatea calculului sumei acesteia. În lipsa unei astfel de obligații de reținere în cazul acestor entități nerezidente, acestea din urmă ar avea un avantaj financiar în raport cu entitățile cu sediul în Spania, ceea ce ar aduce atingere principiului egalității de tratament, precum și bunei funcționări a pieței interne.

28 Pe de altă parte, Regatul Spaniei arată că prezenta procedură în constatarea neîndeplinirii obligațiilor inițiată împotriva sa l-a determinat să elimine, prin Legea nr. 2/2011 privind economia durabilă (Ley 2/2011 de Economía Sostenible) din 4 martie 2011 (BOE nr. 55 din 5 martie 2011, p. 25033), condiția privind rezidența în Spania a reprezentantului fiscal vizat la articolul 86 alineatul (1) din Legea privind organizarea și supravegherea asigurărilor private, deși, potrivit acestui stat membru, această condiție constituia o garanție mai bună a îndeplinirii eficiente a obligațiilor fiscale.

29 În susținerea Regatului Spaniei, Republica Franceză consideră că reglementarea în litigiu se justifică prin necesitatea de a garanta eficiența prelevării impozitului, ceea ce Curtea a recunoscut drept motiv imperativ de interes general. Aceasta ar fi de natură să permită îndeplinirea acestui obiectiv, simplificând și accelerând perceperea și prelevarea impozitului datorat. Întrucât reprezentanții fiscali sunt supuși controlului administrației fiscale spaniole, aceasta din urmă ar putea asigura executarea silită a impozitului menționat. În plus, Curtea ar fi recunoscut, în Hotărârea FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) și în Hotărârea X (C-498/10, EU:C:2012:635), că procedura reinerii la sursă și regimul de răspundere aferent acesteia constituie un motiv legitim și adecvat pentru a asigura tratamentul fiscal al unei persoane stabilite în afara statului de impozitare.

30 În ceea ce privește proporționalitatea obligației care rezultă din reglementarea în litigiu, Republica Franceză consideră că alte posibilități nu prezintă mai puține dezavantaje decât obligația de a desemna un reprezentant fiscal rezident în Spania. În primul rând, obligarea clienților rezidenți ai fondurilor de pensii și ai societăților de asigurări nerezidente în Spania să achite ei înșiși reinerii la sursă ar implica o sarcină administrativă suplimentară, precum și riscuri în materie de răspundere, ceea ce ar face serviciile transfrontaliere mai puțin atractive decât cele ale prestatorilor rezidenți.

31 În al doilea rând, rezultă din cuprinsul punctelor 50 și 51 din Hotărârea X (EU:C:2012:635) că perceperea impozitului de la prestatorul de servicii nerezident ar antrena o sarcină considerabilă pentru acesta din urmă, care ar putea fi astfel descurajat să furnizeze un serviciu în statul membru în cauză. În această privință, sarcina de lucru a salariaților prestatorului menționat ar fi cu atât mai grea cu cât le-ar reveni atribuția de a îndeplini obligații fiscale rezultate din reglementarea altui stat membru și, ca urmare, ar trebui să completeze o declarație fiscală într-o limbă străină.

32 Potrivit Republicii Franceze, prezenta acțiune se distinge de cea în care s-a pronunțat Hotărârea Comisia/Belgia (C-522/04, EU:C:2007:405). În această hotărâre, prezența a trei motive cumulative ar fi determinat Curtea să considere că obligația de a desemna un reprezentant fiscal rezident în statul membru vizat depășește ceea ce este necesar pentru a asigura plata impozitului anual pe contractele de asigurare respective. Curtea ar fi arătat în special că, în temeiul dreptului belgian, asiguratul este debitor personal al impozitului menționat în cazul în care contractul respectiv a fost subscris la un asigurator care nu este stabilit în Belgia. Or, acest motiv nu s-ar regăsi în ceea ce privește prezenta acțiune, întrucât legislația spaniolă prevede că numai reprezentantul fiscal rezident în Spania este debitorul impozitelor datorate de fondurile de pensii nerezidente și de companiile de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii.

33 Comisia nu contestă caracterul legitim al obiectivelor invocate de Regatul Spaniei pentru a justifica obligația de a desemna un reprezentant fiscal rezident în Spania în cazurile vizate în acțiunea sa, dar contestă argumentele acestui stat membru, precum și pe cele ale Republicii Franceze potrivit cărora obligația menționată este necesară pentru atingerea lor.

— Aprecierea Curții

34 Cu titlu introductiv, trebuie constatat c?, în ceea ce privește obiectul prezentei acțiunii, astfel cum este precizat la punctul 16 din prezenta hotărâre, este cert c?, în temeiul reglementării spaniole în materie, fondurile de pensii stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care oferă planuri de pensii ocupaționale în acest stat membru, precum și companiile de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii sunt obligate să numească un reprezentant fiscal rezident în Spania.

35 Totuși, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 12 din prezenta hotărâre, relevanța celor două dispoziții de drept spaniol invocate de Comisie în cererea introductivă este contestată de Regatul Spaniei. În această privință, această instituție recunoaște că articolul 10 din Legea privind impozitul pe venitul nerezidenților privește obligația de a numi un reprezentant în împrejurări diferite de obiectul prezentei acțiunii. În ceea ce privește articolul 47 din Legea fiscală generală, limitându-se să susțină că acesta constituie regula de bază care obligă contribuabilii nerezidenți în Spania să desemneze un reprezentant rezident în acest stat membru, Comisia nu demonstrează că modificarea sau abrogarea acestui articol ar fi necesară pentru a pune capăt pretensei neîndepliniri a obligațiilor.

36 În aceste condiții, numai articolul 46 litera (c) din Legea privind reglementarea planurilor și a fondurilor de pensii și articolul 86 alineatul (1) din Legea privind organizarea și supravegherea asigurărilor private, a căror relevanță este de altfel admisă de statul membru pârât, pot fi luate în considerare în prezenta acțiune.

37 Trebuie arătat că prestațiile oferite de fondurile de pensii și de companiile de asigurări în materie de planuri de pensii ocupaționale reprezintă servicii în sensul articolului 57 TFUE. Astfel, asemenea servicii acoperă prestațiile efectuate în mod normal contra unei remunerații, a cărei caracteristică esențială rezidă în faptul că constituie contrapartida economică a prestațiilor în cauză (a se vedea prin analogie Hotărârea Comisia/Belgia, C-296/12, EU:C:2014:24, punctul 28).

38 Trebuie să se sublinieze de asemenea că, din perspectiva pieței unice și pentru a permite realizarea obiectivelor acesteia, articolul 56 TFUE se opune aplicării oricăror reglementări naționale care conduc la o prestare de servicii între statele membre, în sensul articolului 57 TFUE, mai dificilă decât cea realizată exclusiv în cadrul unui stat membru (a se vedea Hotărârea Comisia/Belgia, EU:C:2014:24, punctul 29 și jurisprudența citată).

39 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 56 TFUE se opune mai ales oricărei reglementări a unui stat membru de natură a interzice sau a afecta mai mult activitățile unui prestator stabilit în alt stat membru, unde acesta furnizează în mod legal servicii similare (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Belgia, EU:C:2007:405, punctul 38 și jurisprudența citată).

40 În speță, nu se contestă de Regatul Spaniei că reglementarea națională în cauză constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, contrară, în principiu, articolului 56 TFUE.

41 Astfel, după cum precizează Comisia în mod întemeiat, obligația de a numi un reprezentant fiscal în Spania este susceptibilă să determine costuri suplimentare pentru fondurile de pensii stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care oferă planuri de pensii ocupaționale în acest stat membru, precum și pentru companiile de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii. În consecință, aceasta face mai dificilă și mai puțin atractivă prestarea de servicii de către aceste entități către persoane rezidente în Spania decât prestarea de servicii similare către aceleași persoane de către entități cu sediul în Spania, care nu sunt supuse acestei obligații. În plus, faptul că acest reprezentant trebuie să fie rezident în Spania constituie un obstacol în calea liberei prestări a serviciilor pentru persoanele și pentru

întreprinderile stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care doresc să ofere servicii de reprezentare fiscală unor entități sau unor persoane fizice care își desfășoară activitatea în Spania.

42 Cu toate acestea, rezultatul dintr-o jurisprudență consacrată a Curții că măsurile naționale susceptibile să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE pot fi totuși admise, cu condiția ca acestea să urmărească un obiectiv de interes general, să fie de natură să asigure realizarea acestuia și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit (a se vedea în special Hotărârea van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punctul 39 și jurisprudența citată).

43 Este obligația autorităților naționale, atunci când adoptă o măsură derogatorie de la un principiu consacrat de dreptul Uniunii, să dovedească în fiecare caz că respectiva condiție este îndeplinită. Justificările susceptibile să fie invocate de un stat membru trebuie să fie însoțite de o analiză a caracterului adecvat și a proporționalității măsurii adoptate de acest stat, precum și de elemente precise care să permită susținerea argumentării sale (a se vedea Hotărârea Comisia/Belgia, EU:C:2014:24, punctul 33 și jurisprudența citată).

44 Regatul Spaniei invocă, drept justificare a efectelor restrictive identificate la punctul 41 din prezenta hotărâre, necesitatea unui control fiscal eficient, precum și lupta împotriva fraudei fiscale.

45 În această privință, Curtea a statuat, în mai multe rânduri, că combaterea evaziunii fiscale și eficiența controalelor fiscale pot fi invocate pentru a justifica restricții privind exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat (a se vedea Hotărârea Strojírny Prostějov și ACO Industries Tábor, C-53/13 și C-80/13, EU:C:2014:2011, punctul 55, precum și jurisprudența citată).

46 De asemenea, necesitatea de a garanta eficiența prelevării impozitului, invocată de Republica Franceză în memoriul său în intervenție, constituie un motiv imperativ de interes general susceptibil să justifice o restricție privind libera prestare a serviciilor (a se vedea Hotărârea X, EU:C:2012:635, punctul 39).

47 În acest sens este necesar să se constate că obligațiile de informare, precum și de reținere și de plată a sumelor datorate trezoreriei pe care reprezentanții fiscali vizați de reglementarea în litigiu trebuie să le îndeplinească pentru fondurile de pensii și pentru companiile de asigurări stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei constituie un mijloc de natură să garanteze eficiența prelevării impozitului datorat pentru veniturile plătite de planurile de pensii ocupaționale.

48 În ceea ce privește aspectul dacă reglementarea menționată depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective, Regatul Spaniei, susținut de Republica Franceză, formulează o serie de argumente întemeiate pe obligațiile și pe responsabilitățile care revin reprezentanților fiscali vizați de aceeași reglementare.

49 Or, în primul rând, în ceea ce privește obținerea informațiilor privind impozitul datorat și prelevarea acestuia, în scopul unui control fiscal eficient și al luptei împotriva fraudei fiscale, trebuie amintit, pe de o parte, că articolul 1 alineatul (1) din Directiva 77/799 prevede schimbul, între autoritățile statelor membre, de orice informații care le pot permite stabilirea corectă, între altele, a impozitelor pe venit (a se vedea prin analogie Hotărârea Comisia/Belgia, EU:C:2007:405, punctul 52).

50 Pe de altă parte, în ceea ce privește prelevarea în special a impozitelor pe venit, Curtea a statuat deja că mecanismele de cooperare existente între autoritățile statelor membre la nivelul Uniunii, precum cele prevăzute de Directiva 2008/55, sunt suficiente pentru a permite statului

membru vizat să efectueze o prelevare a impozitului datorat în alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 68 și jurisprudența citată).

51 Argumentele și probele invocate de Regatul Spaniei în scopul de a demonstra ineficiența mecanismelor instituite prin Directiva 77/799 și prin Directiva 2008/55 și, în consecință, necesitatea de a numi un reprezentant fiscal care să asigure transmiterea informațiilor și prelevarea impozitului datorat nu pot fi reținute. Pe de o parte, faptul că directivele menționate au fost abrogate și înlocuite cu directive noi nu constituie în sine proba faptului că mecanismele pe care ele le instituiseră nu erau eficiente în ceea ce privește transmiterea informațiilor și prelevarea sumelor datorate cu titlu de impozite pe veniturile provenite din planurile de pensii ocupaționale administrate de entități stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei. Pe de altă parte, este cert că statisticile anexate la memoriul în apărare și referitoare la rata de recuperare a creanțelor nu se referă la cereri de prelevare a impozitelor în acest domeniu. Astfel cum a arătat Comisia în vederea, valoarea probantă a acestor statistici este diminuată și prin lipsa oricărei indicații în sensul că cererile căroră nu li s-a dat curs au fost prezentate în mod valabil sau că nu au fost retrase ulterior. Așadar, statisticile menționate nu constituie un element relevant, precis și de natură să probeze argumentele invocate de Regatul Spaniei în speță.

52 În al doilea rând, Regatul Spaniei se referă la obligațiile care revin reprezentanților fiscali conform reglementării naționale în litigiu și care privesc transmiterea informațiilor care, în opinia acestuia, nu fac parte din domeniul de aplicare al Directivei 77/799, precum și reținerea și plata anticipată către trezorerie a sumei impozitului datorat.

53 În această privință, trebuie arătat de la bun început că, contrar celor subînțelese de acest stat membru în memoriile sale, cererea introductivă a Comisiei nu vizează obligația de reținere ca atare, ci obligația de a numi un reprezentant fiscal în special în scopul efectuării acestei rețineri. Așadar, această instituție nu solicită eliminarea procedurii de reținere a veniturilor provenite din planuri de pensii ocupaționale administrate de entități stabilite în alt stat membru decât Regatul Spaniei. De asemenea, faptul că Curtea, în special în Hotărârea X (EU:C:2012:635), a statuat că procedura reținerii la sursă constituie un motiv legitim și adecvat de garantare a eficienței prelevării impozitului datorat este lipsit de relevanță în raport cu prezenta acțiune.

54 În ceea ce privește obligațiile menționate la punctul 52 din prezenta hotărâre, Curtea a stabilit, la punctele 53-55 din Hotărârea Comisia/Belgia (EU:C:2007:405), în ceea ce privește plata unui impozit anual pe contractele de asigurare subscrise la un asigurator care nu este stabilit în Belgia, că din faptul că asiguratul este personal debitorul acestei taxe în temeiul dreptului național rezultă că acest drept cuprinde măsuri de natură să atingă obiectivul de a asigura plata acestui impozit și care afectează mai puțin libera prestare a serviciilor decât obligația de a desemna un reprezentant responsabil rezident în Belgia.

55 Or, deși din memoriile transmise Curții în prezenta acțiune nu reiese că, în Spania, beneficiarul rezident al prestațiilor provenite din planuri de pensii ocupaționale administrate de entități nerezidente ar fi personal debitorul impozitului datorat pentru aceste prestații, totuși, contrar afirmațiilor Regatului Spaniei, susținut de Republica Franceză, principiile evidențiate în hotărârea menționată pot fi transpuse în prezenta acțiune.

56 Astfel, Regatul Spaniei nu a demonstrat într-un mod care să îndeplinească cerințele menționate la punctul 43 din prezenta hotărâre că obligațiile de informare, precum și de reținere și de plată anticipată a impozitului nu ar putea fi îndeplinite în împrejurările în litigiu prin mijloace care afectează mai puțin articolul 56 TFUE decât numirea unui reprezentant fiscal rezident în Spania. În special, statul membru pârât nu prezintă argumente de natură să contrazică afirmația

Comisiei potrivit căreia aceste obligații ar putea fi executate de fondurile de pensii și de companiile de asigurări nerezidente înseși, astfel cum sunt executate de fondurile de pensii și de companiile de asigurări stabilite în Spania, fără ca entitățile nerezidente menționate să fie obligate să suporte costurile necesare desemnării unui reprezentant fiscal rezident în Spania.

57 În ceea ce privește argumentul formulat în această privință și întemeiat pe punctul 50 din Hotărârea X (EU:C:2012:635), potrivit căruia o obligație de reținere ar implica o sarcină considerabilă pentru fondurile de pensii și pentru companiile de asigurări nerezidente în Spania, care le-ar putea descuraja să furnizeze aceste servicii în Spania, desigur, nu se poate exclude că, în anumite cazuri, costurile pe care entitățile menționate trebuie să le suporte dacă exercită ele însele sarcinile pe care sunt obligate să le îndeplinească reprezentantului lor fiscal pot fi egale cu costurile necesare pentru desemnarea acestui reprezentant și chiar mai mari decât acestea.

58 Totuși, astfel cum arată Comisia, o reglementare națională care acordă fondurilor de pensii stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care oferă planuri de pensii ocupaționale în acest stat membru, precum și companiilor de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii posibilitatea de a alege să numească un reprezentant fiscal sau să îndeplinească ele însele aceste sarcini, în funcție de soluția pe care o consideră mai avantajoasă din punct de vedere economic, ar afecta mai puțin libera prestare a serviciilor decât obligația generală de desemnare a unui astfel de reprezentant impusă de reglementarea națională în cauză (a se vedea prin analogie Hotărârea Comisia/Portugalia, C-267/09, EU:C:2011:273, punctul 47, și Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 69-73).

59 Pe de altă parte, în ceea ce privește justificarea condiției privind reședința în Spania a reprezentantului fiscal în cauză, Regatul Spaniei se limitează să constate, pe de o parte, că această condiție a fost înlocuită printr-o modificare adusă în anul 2011 la articolul 86 alineatul (1) din Legea privind organizarea și supravegherea asigurărilor private și, pe de altă parte, că această condiție constituie o garanție mai bună a îndeplinirii eficiente a obligațiilor fiscale vizate.

60 În această privință, trebuie amintit că existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația din statul membru astfel cum se prezenta aceasta la momentul expirării termenului stabilit în avizul motivat și că schimbările intervenite ulterior nu pot fi luate în considerare de către Curte (a se vedea Hotărârea Comisia/Belgia, C-421/12, EU:C:2014:2064, punctul 45 și jurisprudența citată).

61 În plus, simpla afirmație potrivit căreia condiția privind rezidența constituie o garanție mai bună pentru ca obligațiile de natură fiscală care revin reprezentantului fiscal să fie îndeplinite în mod eficient este lipsită de relevanță. Desigur, controlul unui astfel de reprezentant de către autoritățile fiscale ale unui stat membru se poate dovedi mai dificil atunci când acesta se află în alt stat membru. Reiese însă din jurisprudența Curții că dificultățile administrative nu constituie un motiv de natură să justifice un obstacol în calea unei libertăți fundamentale garantate de dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Franța, C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 29, Hotărârea Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punctul 54, precum și Hotărârea van Caster, EU:C:2014:2269, punctul 56).

62 Rezultă că reglementarea în litigiu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate la punctele 44 și 46 din prezenta hotărâre.

63 Având în vedere ceea ce precedă, trebuie constatat că, prin adoptarea dispozițiilor cuprinse la articolul 46 litera (c) din Legea privind reglementarea planurilor și a fondurilor de pensii și la articolul 86 alineatul (1) din Legea privind organizarea și supravegherea asigurărilor private, în temeiul căruia fondurile de pensii stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care

ofer? planuri de pensii ocupa?ionale în acest stat membru, precum ?i companiile de asigur?ri care î?i desf??oar? activitatea în Spania în regim de liber? prestare de servicii sunt obligate s? numeasc? un reprezentant fiscal rezident în acest stat membru, Regatul Spaniei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 56 TFUE.

Cu privire la înc?lcarea articolului 36 din Acordul privind SEE

– Argumentele p?r?ilor

64 Regatul Spaniei, sus?inut de Republica Francez?, consider? c? motivul principal invocat de Comisia pentru a considera c? reglementarea spaniol? în cauz? este dispropor?ionat? este existen?a mecanismelor de asisten?? reciproc? în materie fiscal? între statele membre, în temeiul Directivelor 77/799 ?i 2008/55. Acestea arat? c? cadrul de cooperare între statele membre instituit de directivele men?ionate nu exist? între acestea ?i autorit??ile competente ale unui stat ter? atunci când acesta din urm? nu ?i?a asumat niciun angajament de asisten?? reciproc?. În lipsa unui astfel de angajament, trebuie s? se considere c? obliga?ia de a desemna un reprezentant fiscal nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru garantarea prelev?rii eficiente a impozitului datorat.

65 Comisia admite c?, în ceea ce prive?te Spa?iul Economic European ?i în lipsa unui tratat bilateral cu Republica Islanda, cu Principatul Liechtenstein sau cu Regatul Norvegiei privind asisten?a reciproc? în materie fiscal?, obliga?ia de a desemna un reprezentant fiscal se poate justifica cu condi?ia s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru garantarea eficien?ei controlului fiscal ?i în vederea combaterii evaziunii fiscale.

– Aprecierea Cur?ii

66 Se impune s? se arate c? articolul 36 din Acordul privind SEE este analog articolului 56 TFUE. În consecin??, restric?ia privind libera prestare a serviciilor constatat? la punctul 40 din prezenta hot?râre trebuie considerat?, în principiu, contrar? ?i articolului 36 men?ionat.

67 Trebuie constatat c?, astfel cum reiese de la punctele 49-61 din prezenta hot?râre, această restric?ie nu a putut fi considerat? justificat?, în ceea ce prive?te articolul 56 TFUE, de necesitatea unui control fiscal eficient, de lupta împotriva fraudei fiscale sau de necesitatea de a garanta eficien?a prelev?rii impozitului din moment ce dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective. Această concluzie porne?te de la premisa potrivit c?reia exist? mecanisme de cooperare între autorit??ile statelor membre la nivelul Uniunii care sunt suficiente pentru a permite Regatului Spaniei s? ating? obiectivele men?ionate în spe??.

68 Totu?i, cadrul de cooperare între autorit??ile competente ale statelor membre stabilit între altele prin Directivele 77/799 ?i 2008/55 nu exist? între aceste autorit??i ?i cele dintr?un stat ter? atunci când acesta din urm? nu ?i?a asumat niciun angajament de asisten?? reciproc? (a se vedea Hot?rârea Comisia/Spania, EU:C:2012:439, punctul 96).

69 În această privin??, Regatul Spaniei men?ioneaz? expres c? nu a încheiat niciun acord cu privire la schimbul de informa?ii cu Principatul Liechtenstein. În ceea ce prive?te Comisia, dat fiind c? nu invoc? existen?a unor acorduri bilaterale privind asisten?a reciproc? în materie fiscal? între statul membru pârât ?i statele nemembre ale Uniunii ?i p?r?i la Acordul privind SEE, nu a dovedit existen?a unor mecanisme de schimb de informa?ii ?i de cooperare suficiente pentru a permite Regatului Spaniei ob?inerea de informa?ii privind impozitul datorat ?i prelevarea acestuia (a se vedea prin analogie Hot?rârea Comisia/Portugalia, EU:C:2011:273, punctul 56, ?i Hot?rârea Comisia/Spania, EU:C:2012:439, punctul 98).

70 În aceste condiții, nu se poate considera că s-a dovedit că obligația de a numi un reprezentant fiscal rezident în Spania depinde de ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de garantare a eficienței controalelor fiscale și de combatere a evaziunii fiscale.

71 În consecință, este necesar să se respingă acțiunea formulată de Comisie în măsura în care urmărește constatarea faptului că Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 36 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

72 În temeiul articolului 138 alineatul (3) din Regulamentul de procedură, în cazul în care părțile cad fiecare în pretenții cu privire la unul sau mai multe capete de cerere, fiecare parte suportă propriile cheltuieli de judecată. Întrucât Comisia și Regatul Spaniei au cerut fiecare în pretenții cu privire la unul sau mai multe capete de cerere, se impune să se dispună că acestea din urmă vor suporta propriile cheltuieli de judecată.

73 În aplicarea articolului 140 alineatul (1) din același regulament, potrivit căruia statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată, Republica Franceză va suporta propriile cheltuieli de judecată.

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

1) Prin adoptarea dispozițiilor cuprinse la articolul 46 litera (c) din Decretul regal legislativ nr. 1/2002 de aprobare a textului consolidat al Legii privind reglementarea planurilor de pensii și a fondurilor de pensii (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones) din 29 noiembrie 2002 și la articolul 86 alineatul (1) din Decretul regal legislativ nr. 6/2004 de aprobare a textului consolidat al Legii privind organizarea și supravegherea asigurărilor private (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados) din 29 octombrie 2004, în temeiul căruia fondurile de pensii stabilite în alte state membre decât Regatul Spaniei și care oferă planuri de pensii ocupaționale în acest stat membru, precum și companiile de asigurări care își desfășoară activitatea în Spania în regim de liberă prestare de servicii sunt obligate să numească un reprezentant fiscal rezident în acest stat membru, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 TFUE.

2) Respinge în rest acțiunea.

3) Comisia Europeană, Regatul Spaniei și Republica Franceză suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături

* Limba de procedură: spaniola.