



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NILO JÄÄSKINEN
prezentate la 19 iulie 2012¹

Cauza C-35/11

**Test Claimants in the FII Group Litigation
împotriva
Commissioners of Inland Revenue
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Regatul Unit)]

Cuprins

I	– Introducere	2
II	– Contextul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare	3
III	– Cu privire la contextul ordonanței de trimitere	5
IV	– Prima întrebare	7
	A – Întrebarea și observațiile prezentate Curții	7
	B – Analiză	8
	a) Introducere	8
	b) Obligația de a acorda un credit corespunzător cotei legale din statul sursă	9
	c) Atât cota efectivă, cât și cota nominală	11
	d) Cota legală	12
	e) Existența unei restricții și justificarea sa	12
	f) Concluzie	15
V	– A doua întrebare	15

¹ — Limba originală: engleza.

A – Întrebarea și observațiile prezentate Curții	15
B – Analiză	16
VI – A treia întrebare	18
A – Întrebarea și observațiile prezentate Curții	18
B – Analiză	18
VII – A patra întrebare	20
A – Întrebarea și observațiile prezentate Curții	20
B – Analiză	20
VIII – A cincea întrebare	23
A – Întrebarea și observațiile primite de Curte	23
B – Analiză	24
IX – Concluzie	25

„Articolele 49 TFUE și 63 TFUE — Impozit pe profit — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04 — Egalitate de tratament a dividendelor de origine națională și a dividendelor de origine străină — Cote de impozitare care trebuie luate în considerare pentru a se stabili dacă nivelurile de impozitare a dividendelor de origine națională și a celor de origine străină sunt echivalente — Cote legale sau cote efective — Libera circulație a capitalurilor — Norme naționale aplicabile indiferent de nivelul de participare — Plata impozitelor indirecte — Impozite neplătite de societatea care plătește dividendele — Impozite percepute fără a fi datorate — Acțiune în restituire sau acțiune în despăgubire — Dividende încasate de la societăți din țări terțe — Filiale asupra cărora societatea beneficiară exercită o influență decisivă — Aplicabilitatea articolului 63 TFUE”

I – Introducere

1. La 12 decembrie 2006, Curtea a pronunțat o hotărâre preliminară în cauza C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation [denumită în continuare „Hotărârea FII (I)”]², în care a răspuns, printre altele, la întrebarea³ dacă legile din Regatul Unit privind impozitul pe profit, care tratau în mod diferit dividendele aferente acțiunilor după cum acestea erau distribuite de societăți rezidente în Regatul Unit sau de societăți nerezidente, erau compatibile cu anumite dispoziții ale dreptului Uniunii.

2 — Rec., p. I-11753. Întrucât prezenta cauză constituie o dezvoltare a primei cauze FII, presupunem că cititorul a citit deja atât Concluziile avocatului general Geelhoed, cât și hotărârea.

3 — Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privea două probleme și conținea în total nouă întrebări. Primele cinci întrebări se refereau la normele materiale ale dreptului fiscal britanic în cauză. Ultimele patru întrebări priveau remedii și aspecte referitoare la efectele hotărârii în timp.

2. Cauza principală se află încă pe rolul Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales (denumită în continuare „High Court”), care a hotărât să suspende din nou judecarea cauzei și să adreseze Curții alte cinci întrebări preliminare. Prin intermediul unora dintre acestea se urmărește dezvoltarea răspunsurilor date de Curte în Hotărârea FII (I), în timp ce prin intermediul altora se solicită Curții să se pronunțe cu privire la aspecte noi care au apărut în acțiunea principală.

3. Atenuarea dublei impunerii economice a societăților (și anume impozitarea aceluiași venit de două ori, la nivelul a doi contribuabili diferiți) este o problemă de importanță economică majoră pentru activitățile transfrontaliere și care privește în mod direct un număr mare de societăți din Uniunea Europeană. Prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare ilustrează problemele care apar ca urmare a interacțiunii dintre dreptul pieței interne și dreptul fiscal național și internațional, aspect care face obiectul unor controverse⁴.

II – Contextul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare

4. Esența litigiului este prezentată în continuare. Principalul obiectiv și efect al legislației Regatului Unit în vigoare în perioada relevantă (1973-1999)⁵ era acela de a reduce efectele dublei impunerii economice asupra acționarilor. Se aplicau două sisteme diferite: dividendele de origine națională făceau obiectul unei metode de scutire, în timp ce dividendele de origine străină făceau obiectul unei metode de deducere (sau de credit fiscal). Potrivit metodei scutirii, societățile rezidente care încasau dividende de la alte societăți rezidente erau pur și simplu scutite de plata impozitelor pe dividende, în temeiul prezumției că impozitul pe profit fusese deja perceput de la societatea care a distribuit dividendele. În schimb, potrivit metodei deducerii, dividendele plătite de societăți nerezidente, și anume dividendele de origine străină, atrăgeau numai un credit fiscal pentru societatea din Regatul Unit care le încasa⁶.

5. Acțiunea principală are la bază un litigiu între Test Claimants in the Franked Investment Income (FII) Group Litigation (denumite în continuare „Test Claimants”), pe de o parte, și Commissioners of Inland Revenue și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (denumiți în continuare împreună „HMRC”), pe de altă parte.

6. În răspunsul la prima dintre cele nouă întrebări preliminare cu privire la care a fost solicitată să se pronunțe în Hotărârea FII (I), Curtea a reținut că articolele 49 TFUE și 63 TFUE⁷ nu se opuneau legislației unui stat membru care, pe de o parte, scutea de impozitul pe profit dividendele pe care o societate rezidentă le încasa de la o altă societate rezidentă și, pe de altă parte, supunea impozitului pe

4 — O privire succintă asupra restrângerii libertăților fundamentale prin intermediul impozitării directe este prezentată, printre alții, de Metzler, V., „The relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation”, în Lang, M., și alții (editori), *Introduction to European Tax law on Direct taxation*, Linde, Viena, 2008, p. 35. Cu privire la dezbateri în general, a se vedea, printre alții, Kingston, S., „A light in the darkness: recent developments in the ECJ’s direct tax jurisprudence”, în *Common Market Law Review*, 2007, p. 1321-1359, Graetz, M.,-Warren, A., „Dividend Taxation in Europe: When the ECJ makes tax policy”, în *Common Market Law Review*, 2007, p. 1577-1623, și Snell, J., „Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law”, în *International and Comparative Law Quarterly*, 2007, p. 339.

5 — Sistemul inițial al prelevării în amonte a impozitului pe profit a intrat în vigoare în 1973. A fost modificat de la 1 iulie 1994, când a fost introdus tratamentul dividendelor ca dividende provenite din venituri obținute în străinătate („foreign income dividend”, denumite în continuare „FID”). Pentru o descriere mai detaliată a legislației naționale și a acțiunii principale, a se vedea Hotărârea FII (I), punctele 6-30, și Concluziile avocatului general Geelhoed, punctele 2-22.

6 — Creditul era acordat pentru orice reținere la sursă datorată pe dividende și, în anumite condiții, pentru impozitul subiacent plătit de societățile nerezidente, datorat pentru profitul obținut în țara lor de origine.

7 — Din motive de claritate, ne vom referi în continuare la TFUE.

profit dividendele pe care o societate rezidentă le încasa de la o societate nerezidentă (și la care societatea rezidentă deținea cel puțin 10 % din drepturile de vot), acordând în același timp, în ultimul caz, un credit fiscal aferent impozitului plătit efectiv de societatea care face distribuirea în statul membru în care este rezidentă⁸. Aceasta însă numai în măsura în care:

„cota de impozitare pentru dividendele de origine străină nu este superioară cotei de impozitare aplicate dividendelor de origine națională, iar creditul fiscal este cel puțin egal cu suma achitată în statul membru al societății care face distribuirea, până la limita impozitului aplicat în statul membru al societății beneficiare”⁹.

7. Această afirmație constituie esența deciziei de trimitere în prezenta cauză. Motivul este acela că, la punctul 56 din hotărârea pronunțată, Curtea a adăugat:

„revine instanței naționale sarcina de a stabili dacă cotele de impozitare sunt într-adevăr similare și dacă nivelurile diferite de impozitare apar doar în anumite cazuri din cauza unei modificări a bazei de impozitare ca urmare a anumitor degrevări excepționale.”

8. Această abordare, care admite în principiu aplicarea simultană a două sisteme diferite dividendelor provenite din venituri de origine internă și dividendelor provenite din venituri de origine străină, a fost aplicată până în prezent în cauze precum *Haribo Lakritzen Hans Riegel* și *Österreichische Salinen*¹⁰, care priveau, ambele, problema atenuării dublei impuneri economice a dividendelor provenite din venituri de origine străină în contextul impozitării profitului.

9. După ce a analizat Hotărârea FII (I), High Court a hotărât să suspende din nou judecarea cauzei și să adreseze Curții, printr-o ordonanță din 15 decembrie 2010, următoarele cinci întrebări preliminare¹¹:

- „1) Trimiterile la noțiunile «cote de impozitare» și «niveluri diferite de impozitare» de la punctul 56 din [Hotărârea FII (I)]:
- a) se referă exclusiv la cotele de impozitare legale sau nominale ori
 - b) se referă atât la cotele de impozitare plătite efectiv, cât și la cotele de impozitare legale sau nominale ori
 - c) noțiunile menționate au alte semnificații și, în cazul unui răspuns afirmativ, care sunt acestea?

8 — Hotărârea FII (I), punctul 73.

9 — Hotărârea FII (I), punctul 73; a se vedea de asemenea punctul 57 din Hotărârea FII (I). Se pare că acest fragment conține o *lapsus linguae*: hotărârea vizează „cota de impozitare aplicată dividendelor de origine națională”. Cu toate acestea, High Court arată în ordonanța de trimitere că dividendele de origine națională sunt scutite de impozit. Considerăm că existența acestei erori în Hotărârea FII (I) exclude interpretarea literală a acesteia.

10 — Hotărârea din 10 februarie 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* și *Österreichische Salinen* (C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 86), și Hotărârea din 15 septembrie 2011, *Accor* (C-310/09, Rep., p. I-8115, punctul 44).

11 — Din motive de claritate, vom adăuga faptul că decizia inițială a High Court din 27 noiembrie 2008 de a sesiza din nou Curtea conținea numai a doua, a treia și a cincea întrebare [a se vedea (2008) EWHC 2893 (Ch)]. Această decizie a fost în parte atacată cu apel, iar Court of Appeal, prin hotărârea din 23 februarie 2010 [a se vedea (2010) EWCA Civ 103], a adăugat prima întrebare, în timp ce Supreme Court, sesizată la rândul său cu recurs, a adăugat, prin ordonanța din 8 noiembrie 2010, a patra întrebare. Întrebările incluse în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare au fost preluate integral de High Court în ordonanța din 15 decembrie 2010, menționată anterior. În prezenta cauză, întrebările adresate au trecut printr-o procedură națională aprofundată și reflectă o examinare atentă și detaliată a aspectelor în legătură cu care instanța națională solicită clarificări Curții.

- 2) Răspunsul Curții la a doua și la a patra întrebare, formulate în [prima trimitere preliminară în cauza FII] ar fi diferit în cazul în care:
- impozitul pe profitul din străinătate nu este plătit (sau nu este plătit integral) de societatea nerezidentă care plătește dividende societății rezidente, dar aceste dividende sunt plătite din profitul care include dividende plătite de filiala directă sau indirectă a acesteia, rezidentă într-un stat membru, și care au fost plătite din profitul impozitat în statul respectiv și/sau
 - impozitul pe profit prelevat în amonte ([«advance corporation tax»,] denumit în continuare «ACT») nu este plătit de societatea rezidentă care încasează dividende de la o societate nerezidentă, ci este plătit de societatea sa mamă rezidentă, directă sau indirectă, la distribuirea ulterioară a profitului societății beneficiare care include în mod direct sau indirect dividendele?
- 3) În împrejurările descrise la a doua întrebare litera b) de mai sus, societatea care plătește ACT poate introduce o acțiune în restituirea impozitului perceput fără a fi datorat (cauza San Giorgio^[12]) sau doar o acțiune în despăgubiri (cauzele Brasserie du Pêcheur și Factortame^[13])?
- 4) În cazul în care legislația națională în cauză nu se aplică în mod exclusiv situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care plătește dividendele, o societate rezidentă poate invoca articolul 63 TFUE [...] în legătură cu dividendele încasate de la o filială asupra căreia exercită o influență decisivă și care este rezidentă într-o țară terță?
- 5) Răspunsul Curții la a treia întrebare din [prima trimitere preliminară în cauza FII] se aplică și în cazul în care filialele nerezidente în favoarea cărora nu s-a putut efectua nicio cesiune nu sunt supuse impozitării în statul membru în care se află societatea-mamă?”

10. Au prezentat observații scrise Test Claimants, guvernul Regatului Unit, guvernul german (cu privire la prima și la a patra întrebare), guvernul francez (cu privire la prima și la a patra întrebare), Irlanda (cu privire la prima întrebare), guvernul olandez (cu privire la a patra întrebare), precum și Comisia Europeană. Ședința a avut loc la 7 februarie 2012. La aceasta au participat Test Claimants, guvernul Regatului Unit, guvernul german, Irlanda și Comisia Europeană.

III – Cu privire la contextul ordonanței de trimitere

11. Diagrama următoare este destinată să clarifice structurile societăților care fac obiectul întrebărilor preliminare:

Regatul Unit	
A	
B	
C	
D	F
E	G
Alte state membre ale Uniunii Europene	State nemembre (țări terțe)

12 — Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82 Rec., p. 3595).

13 — Hotărârea Curții din 5 martie 1996, Brasserie du Pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, Rec., p. I-1029).

12. Diagrama reprezintă trei grupuri de țări: Regatul Unit, alte state membre ale Uniunii Europene și state nemembre (țări terțe). Aceasta conține șapte societăți, în ordine ierarhică, notate cu litere de la A la F. Societatea A este societatea-mamă conducătoare rezidentă în Regatul Unit. Societățile B și C sunt filiale ale societății A și rezidente în Regatul Unit. Societățile D și E sunt filiale ale societății C, rezidente în alt stat membru al Uniunii Europene. Societățile F și G sunt filiale ale societății C, rezidente într-un stat nemembru¹⁴.

13. Prima întrebare privește comparația dintre noțiunile „cote de impozitare” și „niveluri diferite de impozitare”. Aceasta se referă la comparația dintre impozitarea dividendelor provenite din Regatul Unit (societățile B și/sau C) și a celor provenite din alte state membre ale Uniunii Europene (societatea D), precum și din statele nemembre (societatea F).

14. A doua întrebare litera a) și a doua întrebare litera b) din prezenta trimitere preliminară constituie o consecință a răspunsurilor oferite de Curte la a doua și la a patra întrebare din Hotărârea FII (I). Acestea se referă la situația în care societatea D, rezidentă în alt stat membru al Uniunii Europene, plătește dividende societății sale mamă C, rezidentă în Regatul Unit.

15. Cu privire la acest aspect, Hotărârea FII (I) a fost întemeiată pe două prezumții. În primul rând, că societatea D plătește impozitul pe profit în statul membru de reședință. În al doilea rând, că societatea C plătește impozitul pe profit în Regatul Unit sub forma ACT.

16. În acest context, prin intermediul celei de a doua întrebări litera a) se solicită să se precizeze dacă răspunsul Curții ar fi diferit în cazul în care societatea D care plătește dividende nu a plătit (sau nu a plătit în mod integral) impozitul pe profit în statul membru de reședință, dar acest impozit a fost plătit de o societate subordonată, E, în același stat membru sau în alt stat membru.

17. Prin intermediul celei de a doua întrebări litera b) se solicită să se stabilească dacă situația ar fi diferită în cazul în care societatea C nu a plătit ea însăși impozitul pe profit în Regatul Unit sub forma ACT, ci impozitul respectiv a fost plătit de o societate aflată „mai sus” în cadrul grupului (de societatea B sau A), ca rezultat al normelor privind impozitarea profitului grupului.

18. A treia întrebare se referă la aspectul dacă ACT, plătit de societatea A sau B în Regatul Unit, poate fi recuperat pe calea unei acțiuni în restituirea impozitului perceput fără a fi datorat sau pe calea unei acțiuni în despăgubire pentru încălcarea dreptului Uniunii.

19. A patra întrebare privește dividendele plătite din țări terțe unui grup de societăți stabilit în Regatul Unit. În esență, aceasta vizează aplicabilitatea articolului 63 TFUE la o situație în care societatea F, rezidentă într-o țară terță, plătește dividende societății C, rezidentă în Regatul Unit, iar societatea C poate exercita o influență determinantă asupra societății F.

20. În sfârșit, a cincea întrebare privește societățile D și F și aspectul dacă ACT plătit de societatea A, B sau C în Regatul Unit ar putea fi cesionat în favoarea acestora într-o situație în care societățile D și F nu sunt supuse impozitului pe profit în Regatul Unit.

14 — În anumite situații fiscale internaționale, societățile C, D și F pot să acționeze ca așa-numite „societăți de tip water’s edge”, care sunt utilizate drept canale de distribuție de la/către alte societăți din cadrul grupului.

IV – Prima întrebare

A – Întrebarea și observațiile prezentate Curții

21. Prin intermediul primei întrebări preliminare, High Court solicită clarificări cu privire la semnificațiile termenilor „cote de impozitare” și „niveluri diferite de impozitare”, menționați la punctul 56 din Hotărârea FII (I).

22. În cauza în care s-a pronunțat Hotărârea FII (I), s-a solicitat Curții să stabilească dacă este contrar articolelor 49 TFUE și 63 TFUE ca un stat membru să aplice măsuri care scutesc de impozitul pe profit dividendele încasate de o societate rezidentă de la alte societăți rezidente, dar care supun impozitului dividendele încasate de la societăți rezidente în alte state membre (după acordarea scutirii pentru evitarea dublei impunerii pentru orice reținere la sursă datorată pe dividende și, în anumite condiții, pentru impozitul subiacent plătit de societățile nerezidente, datorat pentru profitul obținut în țara lor de origine).

23. Când judecarea cauzei a fost reluată de High Court, părțile aveau opinii diferite cu privire la interpretarea Hotărârii FII (I), în special a punctelor 54-56 din aceasta.

24. Test Claimants au afirmat că, sarcina instanței naționale la care se referă punctul 56 din Hotărârea FII (I)¹⁵ este să examineze dacă scutirea profiturilor distribuite pe plan intern putea să conducă la o sarcină fiscală efectivă inferioară celei care rezulta din acordarea unui credit fiscal indirect pentru profiturile distribuite de origine străină. Aceștia au prezentat High Court expertize potrivit cărora nivelul efectiv al impozitării profiturilor societăților rezidente era inferior cotei legale în majoritatea cazurilor. Prin urmare, aceasta nu se întâmpla numai în „împrejurări cu caracter excepțional”, astfel cum susținuse guvernul Regatului Unit în prima cauză FII¹⁶. Această susținere nu a fost contestată în sine de HMRC. În schimb, poziția acestuia a fost că instanței naționale îi revenea doar sarcina să verifice dacă nivelurile diferite de impozitare au apărut numai în împrejurări cu caracter excepțional, iar nu să examineze nivelurile de impozitare efective.

25. High Court a reținut interpretarea hotărârii susținută de Test Claimants. În apel, Court of Appeal nu a statuat în mod unanim cu privire la acest aspect. Doi dintre judecători s-au pronunțat în favoarea opiniei susținute de HMRC, în timp ce al treilea judecător a susținut soluția adoptată de High Court. Având în vedere acest dezacord, Court of Appeal a decis să adreseze din nou Curții o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privind interpretarea care trebuie dată punctelor relevante din Hotărârea FII (I). Această decizie a fost atacată cu recurs la Supreme Court, care a retrimis cauza la High Court în vederea formulării unei trimeri preliminare de către aceasta din urmă.

26. În observațiile prezentate Curții, guvernul german, Irlanda și guvernul Regatului Unit propun ca termenii „cote de impozitare” și „niveluri diferite de impozitare”, menționați la punctul 56 din Hotărârea FII (I), să se refere numai la cotele de impozitare legale sau nominale. Test Claimants sugerează ca aceste expresii să se refere atât la cotele de impozitare plătite efectiv, cât și la cotele de impozitare legale sau nominale¹⁷. Comisia sugerează că statul membru trebuie să calculeze creditul fiscal pe baza cotei de impozitare nominale aplicabile în statul de origine.

15 — Punctul 56 din Hotărârea FII (I) este citat la punctul 7 din prezentele concluzii.

16 — Hotărârea FII (I), punctul 55.

17 — Aceasta este, în esență, și poziția guvernului francez, care ajunge însă la concluzii diferite; a se vedea nota de subsol 36 de mai jos.

B – *Analiză*

a) Introducere

27. Este necesar să amintim pe scurt diferitele abordări adoptate de avocatul general și de Curte în Hotărârea FII (I).

28. Avocatul general Geelhoed a considerat în prima cauză FII că aplicarea a două sisteme diferite pentru evitarea dublei impunerii economice a dividendelor ar fi în principiu conformă cu tratatul. Cu toate acestea, după o analiză detaliată, avocatul general a concluzionat că aplicarea a două sisteme, unul pentru dividendele de origine națională și altul pentru dividendele de origine străină, era în mod inevitabil discriminatorie și incompatibilă cu tratatul.

29. Avocatul general a argumentat că situația se prezenta astfel întrucât „în unele cazuri, aplicarea unui sistem de credit de către [Regatul Unit] pentru evitarea dublei impunerii economice a dividendelor de origine străină poate să aibă efecte mai puțin favorabile decât sistemul de scutire simplă aplicat dividendelor de origine națională. În timp ce, în baza unui sistem de scutire, beneficiile scutirilor și deducerilor de impozit pe profit subiacente pot fi transferate societății-mamă care încasează dividendele, în baza unui sistem de credit aceste beneficii nu pot fi transferate întrucât impozitul aplicat dividendelor este limitat la cota standard [din Regatul Unit] a impozitului pe profit. În astfel de cazuri, s-ar putea susține că [Regatul Unit] aplică o cotă de impozitare diferită (mai redusă) dividendelor de origine internă în raport cu dividendele de origine străină”¹⁸.

30. În acest stadiu, se impun două observații. În primul rând, scopul urmărit prin aplicarea unui sistem de impozitare a dividendelor de origine străină este, în mod cert, să se obțină efectul descris de avocatul general Geelhoed, cu alte cuvinte, să se elimine în statul de reședință efectul cotei de impozitare efective mai reduse din statul sursă. Acest efect este obținut prin impozitarea în statul de reședință a diferenței dintre cota efectivă din statul sursă și cota¹⁹ aplicabilă dividendelor de origine străină în statul de reședință.

31. În al doilea rând, concluziile par să sugereze că avocatul general Geelhoed nu era în dezacord cu Regatul Unit și cu Comisia, în măsura în care acestea susțineau că ambele sisteme conduc la evitarea dublei impunerii economice²⁰.

32. Cu toate acestea, Curtea a concluzionat în Hotărârea FII (I) că aplicarea a două sisteme diferite pentru a evita dubla impozitare economică a dividendelor de origine națională și a dividendelor de origine străină poate fi compatibilă cu tratatul în anumite condiții²¹. În prezent, Curții i se solicită să clarifice hotărârea.

33. În opinia noastră, propunerea avocatului general ar fi fost într-o mai mare măsură în conformitate cu jurisprudența Curții privind restrângerile libertăților fundamentale care decurg din impozitarea directă. Este evident că aplicarea simultană a două metode diferite de evitare a dublei impunerii economice a dividendelor de origine națională și a dividendelor de origine străină se îndepărtează în

18 — Punctul 50 din Concluzii.

19 — High Court, în decizia sa din 27 noiembrie 2008 (citată la nota de subsol 11, punctul 51), arată că societatea-mamă rezidentă în Regatul Unit nu va plăti în mod necesar cota legală a impozitului pe profit pentru dividendele sale de origine străină întrucât aceasta poate beneficia ea însăși de scutire. Cu alte cuvinte, cota efectivă aplicabilă dividendelor de origine străină poate fi de asemenea mai redusă decât cota legală, iar sarcina fiscală cumulată nu va fi „întotdeauna” plafonată la cota standard din Regatul Unit, astfel cum a susținut avocatul general Geelhoed în Concluziile sale (citare la nota de subsol 2, punctul 50).

20 — A se vedea punctul 48 coroborat cu punctul 51 din Concluzii.

21 — Punctul 56 din Hotărârea FII (I), citat la punctul 7 din prezentele Concluzii.

mod inevitabil de neutralitatea la export a capitalurilor²². Cele două metode urmăresc obiective diferite în ceea ce privește posibilitatea de a transfera acționarului scutirile și deducerile de impozit pe profit subiacente. Metoda deducerii urmărește să excludă transferul, în timp ce metoda scutirii îl vizează, în măsura în care nu există nicio impozitare suplimentară care să se adauge impozitării la cotele legale a dividendelor distribuite²³.

34. În plus, în măsura în care această lipsă de neutralitate este rezultatul normelor aplicabile în statul membru de reședință al acționarului, nu este în sine rezultatul direct al diferențelor dintre legislațiile fiscale ale statelor membre²⁴.

35. Cu toate acestea, având în vedere cele de mai sus, abordarea pentru care a optat Curtea în Hotărârea FII (I) a fost aplicată în cauze subsecvente²⁵. În aceste condiții, și pentru motive de securitate juridică, nu sugerăm că Curtea ar trebui să se îndepărteze de această jurisprudență, pe care se bazează în mod cert instanțele, întreprinderile și administrațiile fiscale din statele membre. Această jurisprudență nu poate fi însă reținută decât în cazul în care Curtea admite că aplicarea sistemului mixt asimetric descris mai sus are ca efect un tratament mai puțin favorabil al dividendelor de origine străină. Acesta decurge din diferența cu privire la posibilitatea de a transfera acționarului deducerile de impozit aplicabile profiturilor subiacente ale societăților²⁶.

36. Cu toate acestea, în cazul în care Curtea ar hotărî să reconsidere această jurisprudență relativ recentă, cea mai potrivită soluție ar fi să adopte abordarea propusă de avocatul general Geelhoed în prima cauză FII.

37. Vom examina în continuare cele trei interpretări alternative prezentate de High Court în prima întrebare din ordonanța de trimitere.

b) Obligația de a acorda un credit corespunzător cotei legale din statul sursă

38. În a treia interpretare alternativă, High Court solicită să se stabilească dacă noțiunile „cote de impozitare” și „nivele diferite de impozitare”, menționate la punctul 56 din Hotărârea FII (I), au o semnificație diferită de aceea de cote de impozitare legale și, respectiv, cote de impozitare efective și, în cazul unui răspuns afirmativ, care este aceasta.

39. Numai propunerea Comisiei susține această abordare. Comisia sugerează că răspunsul la prima întrebare ar trebui să fie că statul membru „trebuie să se asigure că creditul fiscal este echivalent cu degrevarea acordată pentru dividendele [de origine națională], calculând creditul pe baza cotei de impozitare nominale aplicabile în statul din care provin dividendele”.

22 — Neutralitatea la export a capitalurilor poate fi caracterizată drept situația „în care investitorii sunt supuși aceluiași nivel de impozit pe veniturile din capital indiferent de țara în care sunt realizate veniturile”. Invers, neutralitatea la import a capitalurilor desemnează situația în care „investițiile într-o țară sunt supuse aceluiași nivel de impozitare indiferent dacă sunt realizate de un investitor național sau de unul străin”. Metoda creditului fiscal ilustrează primul principiu, în timp ce metoda scutirii îl ilustrează pe al doilea. A se vedea Larking, B., *IBFD International Tax Glossary*, ediția a cincea, Amsterdam, IBFD, 2005.

23 — Aceasta este interpretarea noastră a principiului care susține printre altele Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071), Hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal (C-168/01, Rec., p. I-9409), Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063), Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477), Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837), și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995).

24 — A se vedea Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Hotărârea din 12 septembrie 2005, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctele 31-54) și în prima cauză FII, punctul 38; a se vedea de asemenea Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctele 20-22), și Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în această cauză, punctul 31.

25 — A se vedea punctul 8 și nota de subsol 10 de mai sus.

26 — A se vedea litera (e) de mai jos (punctul 58 și urm.).

40. Potrivit Comisiei, această propunere urmărește să asigure egalitatea formală de tratament și facilitarea aplicării, obținând totodată un rezultat echitabil. Pe de o parte, acest rezultat este obținut fără a favoriza în mod sistematic dividendele de origine străină provenite din state sursă cu cote de impozitare reduse. Pe de altă parte, nu ar fi necesară recalcularea sistematică a situației fiscale a unei societăți străine care distribuie dividendele, prin simularea impozitului pe care ar trebui să îl plătească dacă ar avea reședința în Regatul Unit. Potrivit Comisiei, această metodă ar corespunde în mai mare măsură scutirii dividendelor de origine națională.

41. În pofida simplității și eleganței propunerii Comisiei, nu credem că aceasta ar trebui adoptată de Curte, pentru patru motive.

42. În primul rând, propunerea Comisiei nu are legătură nici cu Hotărârea FII (I), nici cu argumentele părților în cadrul primei trimiteri preliminare în cauza FII, cu excepția cazului în care este înțeleasă ca o explicație a cuvintelor „în același fel” din răspunsul la prima întrebare preliminară din Hotărârea FII (I). Soluția Comisiei a apărut ca o alternativă independentă, separată de argumentele prezentate în cauza principală.

43. În al doilea rând, adoptarea soluției Comisiei ar însemna că, într-un sistem fiscal care scutește dividendele de origine națională, ar exista o singură alternativă compatibilă cu dreptul Uniunii de a aplica metoda deducerii în vederea atenuării dublei impuneri economice a dividendelor de origine străină. Aceasta ar însemna o armonizare pe cale judiciară a unor norme fiscale privind un aspect care este de competență națională, în pofida faptului că această metodă, astfel cum a admis Comisia, nu asigură egalitatea efectivă de tratament în toate cazurile, dar este propusă pentru facilitarea aplicării sale. Compararea gradului de egalitate urmărit și a facilității aplicării din punct de vedere administrativ este, prin natura sa, o atribuție legislativă, iar nu judecătorească²⁷.

44. În al treilea rând, această soluție nu asigură neutralitatea la export a capitalurilor dacă statul membru de reședință al celui care încasează dividendele are cote de impozitare efective apropiate de cotele legale, iar statul sursă combină cote legale ridicate cu cote efective reduse. Altfel spus, statul membru al beneficiarului ar fi obligat să acorde un credit fiscal corespunzător diferenței dintre cota de impozitare efectivă și cea legală pentru profiturile subiacente din statul sursă, cu alte cuvinte, să acorde un credit fiscal pentru un impozit neplătit în străinătate²⁸. Din punct de vedere economic, soluția este aproape echivalentă cu o obligație de a acorda un așa-zis credit fiscal fictiv, utilizat în tratatele privind dubla impunere dintre statele industrializate și cele în curs de dezvoltare, întrucât urmărește de asemenea să transfere deducerile și stimulentele fiscale din statul sursă către impozitarea în statul de reședință²⁹.

45. În al patrulea rând, în opinia noastră, soluția este incoerentă din punct de vedere intelectual. Astfel cum observă însăși Comisia, ideea de a aplica metoda deducerii dividendelor de origine străină scutind în același timp dividendele de origine națională se poate dovedi deosebit de utilă pentru a lua în considerare diferențele dintre nivelurile de impozitare din statul sursă și din statul de reședință. Potrivit Comisiei, este legitim ca un stat membru să se asigure că veniturile, inclusiv dividendele, obținute de societățile rezidente sunt impozitate la cota prevăzută în propria legislație.

27 — Ar trebui adăugat că această soluție nu a fost inclusă în Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97).

28 — Remarcăm faptul că, în observațiile sale scrise, Comisia recomandă unui stat membru care aplică o astfel de măsură să insereze o clauză de salvagardare care să îi limiteze domeniul de aplicare la dividendele distribuite de o societate supusă sistemului normal de impozitare în statul sursă.

29 — Cu privire la creditele fiscale fictive, a se vedea în special Viherkenttä, T., *Tax incentives in developing countries and international taxation*, Deventer, Kluwer, 1991, p. 140-177 și 206, și Terra, B.,-Wattel, P., *European Tax Law*, ediția a șasea, Alphen an den Rijn, Wolters Kluwer, 2012, p. 215. O aluzie recentă la creditele fiscale fictive a fost făcută în Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Rep., p. I-13023, punctul 35).

46. Cu toate acestea, dacă acest punct de vedere ar fi admis, ar fi contradictoriu să se solicite, pe de o parte, ca statul membru al beneficiarului să nu impoziteze dividendele de origine străină având în vedere diferența dintre cota de impozitare legală și cea efectivă în statul sursă, permițând, pe de altă parte, ca statul de reședință să impoziteze diferența dintre cota legală din statul sursă (mai redusă) și cota legală din statul de reședință. Nu pare logic ca numai efectele deducerilor și scutirilor aplicabile în statul sursă (care dau naștere diferenței dintre cota efectivă și cota legală în statul respectiv) să trebuiască transferate la impozitarea acționarului în statul de reședință, nu și efectele cotelor legale mai reduse din străinătate într-o situație în care statul de reședință scutește dividendele de origine națională.

c) Atât cota efectivă, cât și cota nominală

47. Test Claimants susțin interpretarea Hotărârii FII (I) potrivit căreia ar trebui luate în considerare atât cotele efective, cât și cotele nominale pentru a stabili dacă există o diferență între nivelul de impozitare al dividendelor de origine străină și impozitarea profiturilor societăților subiacente dividendelor de origine națională, ultimele fiind scutite ca atare. Adoptarea acestei interpretări ar avea ca efect faptul că, dacă există o astfel de diferență (sau se constată existența acesteia de către instanța națională) mai frecvent decât în situații cu caracter excepțional, ar avea loc o discriminare a dividendelor de origine străină, ceea ce ar constitui o restricție privind libertatea de stabilire.

48. Noțiunea de cotă legală sau nominală este suficient de clară pentru scopurile prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare. Aceasta desemnează procentul de impozit pe care trebuie să îl suporte un anumit quantum din venitul impozabil în conformitate cu normele legale aplicabile. În contextul prezentei cauze există două cote legale, și anume cota de impozit pe profit din Regatul Unit aplicabilă dividendelor de origine străină și cota de impozit pe profit aplicabilă impozitării profiturilor subiacente ale societăților plătitoare din Regatul Unit. Întrucât dividendele de origine națională sunt scutite, acestora nu li se aplică nicio cotă legală.

49. Noțiunea de cotă efectivă este mult mai ambiguă³⁰. Aceasta poate să desemneze nivelul efectiv de impozitare a unui anumit venit sau a unei anumite persoane, însă poate să desemneze de asemenea o măsură statistică dezvoltată pentru evaluarea sarcinilor fiscale aplicabile anumitor activități³¹.

50. Noțiunea de cotă de impozitare efectivă utilizată de High Court și susținută de Test Claimants desemnează quantumul impozitului plătit efectiv proporțional cu profiturile contabile. În aparență, părțile nu au contestat, iar High Court a admis că această cotă efectivă poate fi mai redusă decât cota legală ca urmare a scutirilor și a deducerilor care reduc sarcina fiscală a unei filiale rezidente în Regatul Unit. De asemenea, se admite că acest lucru se întâmplă în mod frecvent, iar nu „numai în împrejurări cu caracter excepțional”.

51. Aplicarea acestei noțiuni de cotă de impozitare efectivă ar conduce – dacă comparăm sarcina fiscală suportată de dividendele de origine străină și cea suportată de dividendele de origine națională – la probleme teoretice și practice considerabile. Cota de impozitare efectivă este diferită pentru fiecare societate și pentru fiecare an financiar, în funcție de deducerile și de scutirile care afectează stabilirea bazei de impozitare (cum ar fi pierderile reportate sau degrevările de grup).

30 — „Cota de impozitare efectivă” a fost definită drept „quantumul efectiv datorat de către contribuabil (sau o estimare rezonabilă a acestui quantum) exprimat mai degrabă ca procent din venitul înaintea impozitării decât ca procent din venitul impozabil, și anume cotele de impozitare care iau în considerare nu numai cota legală, ci și alte aspecte ale sistemului fiscal care determină quantumul impozitului plătit. Cota de impozitare efectivă indică sarcina fiscală economică reală, prin opoziție cu relația dintre obligația fiscală și profituri etc., acestea fiind ajustate în mod artificial în scopuri fiscale”. A se vedea Larking, B., *op. cit.*, p. 146).

31 — Pentru aspecte privind cotele de impozitare efective, a se vedea de exemplu Nicodème, G., „Computing effective corporate tax rates: comparisons and results”, *European Commission, Economic paper*, nr. 153, iunie 2001 (disponibil la adresa http://europa.eu.int/economy_finance).

52. În această privință, Irlanda subliniază în mod întemeiat că, din punct de vedere fiscal, profiturile înseamnă profituri contabile, corectate după caz de legile aplicabile. Prin urmare, este foarte puțin probabil ca, într-un anumit caz, cuantumul profiturilor contabile să coincidă cu cuantumul profiturilor în scopuri fiscale. Irlanda afirmă că, la pronunțarea Hotărârii FII (I), Curtea cunoștea, ca urmare a observațiilor prezentate, că, atunci când există o diferență între profiturile contabile și profiturile în scopuri fiscale, ceea ce se întâmplă aproape întotdeauna, cota de impozitare efectivă este diferită de cota de impozitare legală. Astfel, avocatul general Geelhoed a concluzionat că articolele 49 TFUE și 63 TFUE împiedicau utilizarea simultană a unui sistem de scutire și a unui sistem de deducere tocmai ca urmare a probabilității ca cota legală și cota efectivă să fie diferite³².

53. În concluzie, cotele de impozitare efective calculate pe baza impozitului pe profit plătit în mod efectiv pentru profiturile contabile ar fi numai în mod excepțional egale cu cotele legale sau nominale aplicabile profiturilor impozabile. În plus, această comparație nu poate fi efectuată în mod rezonabil fără a cunoaște integral caracteristicile fiscale relevante ale societăților care trebuie comparate și activitățile acestora.

54. În consecință, în opinia noastră, combinarea cotelor nominale și a cotelor efective este, *a priori*, lipsită de sens. Un astfel de sistem ar fi dificil sau chiar imposibil de aplicat în mod obiectiv.

d) Cota legală

55. A treia opțiune de interpretare a punctului 56 din Hotărârea FII (I) presupune aplicarea cotelor de impozitare legale sau nominale. Potrivit acestei alternative, Curtea ar fi făcut referire la cotele de impozitare legale pentru a evalua impactul aplicării simultane a metodelor de deducere și de scutire.

56. Având în vedere dezbaterile dintre părți și respingerea de către Curte a soluției propuse de avocatul general, această interpretare a Hotărârii FII (I) pare să fie cea mai plauzibilă. Prin urmare, sarcina care revine instanței naționale ar consta în a verifica dacă este adevărat că numai în împrejurări cu caracter excepțional vor fi utilizate cotele nominale mai reduse decât cotele legale standard în vederea impozitării profiturilor societăților, ceea ce stă la baza sistemului de impozitare al dividendelor de origine națională din Regatul Unit.

57. Deși intenționăm să propunem ca la prima întrebare să se răspundă în sensul că Curtea se referea la cotele legale sau nominale, vom continua să examinăm această problemă și să abordăm aspecte care, în opinia noastră, decurg în mod necesar dintr-un astfel de răspuns.

e) Existența unei restricții și justificarea sa

58. Astfel cum am arătat deja, considerăm că avocatul general Geelhoed a considerat în mod întemeiat că, prin combinarea scutirii dividendelor de origine națională cu creditele pentru dividendele de origine străină, se ajungea în mod inevitabil la un tratament mai puțin favorabil al dividendelor de origine străină³³. Această concluzie pare valabilă în cazul Regatului Unit, indiferent dacă comparația se bazează numai pe cotele legale sau pe o combinație de cote legale și cote efective.

32 — Statuând cu majoritate, Court of Appeal (a se vedea anexa 3 la decizia Court of Appeal din 23 februarie 2010, citată la nota de subsol 11) afirmă că, în cazul în care se presupune că, în Hotărârea FII (I), Curtea a urmărit să facă referire la cotele efective, ar rezulta că aceasta a interpretat greșit argumentele Test Claimants, explicațiile guvernului Regatului Unit și Concluziile avocatului general Geelhoed.

33 — Punctul 50 din Concluzii, citat la punctul 29 de mai sus.

59. De fapt, dacă comparația se bazează pe cotele legale, tratamentul mai puțin favorabil al dividendelor de origine străină este o consecință sistemică a diferențelor dintre cele două metode în ceea ce privește posibilitatea de a transfera avantajele fiscale aplicabile impozitelor pe profit subiacente. Cu toate acestea, dacă comparația se bazează pe o combinație între cotele efective și cotele legale, tratamentul mai puțin favorabil al dividendelor de origine străină este o constatare de fapt cu privire la modul în care funcționează în mod efectiv sistemul din Regatul Unit și, prin urmare, nu face obiectul cauzei principale.

60. În consecință, pentru a transmite instanței naționale un răspuns util și pentru a evita o a treia cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare în acțiunea principală, în opinia noastră, Curtea ar trebui să clarifice dacă situația descrisă anterior este echivalentă cu o restricție privind libertatea de stabilire și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o astfel de restricție poate fi justificată în mod obiectiv.

61. Dacă răspunsul Curții este că punctul 56 din Hotărârea FII (I) se referă la cotele legale sau nominale și dacă cotele legale sunt aceleași (cu excepția unor împrejurări excepționale), subzistă problema unui tratament mai puțin favorabil al dividendelor de origine străină ca o consecință sistemică a aplicării a două norme diferite în situații comparabile, precum și problema dacă acesta nu constituie o restricție sau constituie o restricție care poate fi sau nu poate fi justificată. În aceeași ordine de idei, în cazul în care Curtea optează pentru aplicarea combinată a cotelor nominale și a cotelor efective, instanța națională va avea nevoie de orientare cu privire la modul în care trebuie calculate cotele efective. Instanța națională va avea nevoie de orientare și cu privire la problema dacă o anumită diferență între cotele efective constituie întotdeauna o restricție sau dacă este permisă o anumită marjă înainte ca o diferență să constituie o restricție. Problema justificării este de asemenea pertinentă în această situație.

62. Restricția, dacă poate fi considerată astfel, nu apare ca urmare a faptului că o parte a dividendelor de origine străină au făcut obiectul unei duble impuneri economice, în timp ce dividendele de origine națională ar fi scutite³⁴. Restricția apare întrucât o parte din profiturile subiacente dividendelor de origine națională nu sunt impozitate deloc, ca urmare a faptului că cota efectivă a impozitului pe profit a societății plătitoare este mai redusă decât cota legală, iar scutirea dividendelor transferă această degrevare acționarilor. Prin urmare, comparația validă nu este între dubla impunere economică și impozitarea simplă, ci între impozitarea simplă și neimpozitarea parțială. Din punctul de vedere al atenuării dublei impuneri economice, atât metoda deducerii, cât și metoda scutirii constituie sisteme la fel de eficiente.

63. Următoarea întrebare este dacă există o restricție privind libertatea de stabilire și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă o astfel de restricție poate fi justificată. După cum am arătat deja, interpretăm jurisprudența anterioară Hotărârii FII (I) în sensul că normele naționale aplicabile în Regatul Unit au avut ca efect o restricție în ceea ce privește situațiile transfrontaliere, iar această restricție nu poate fi justificată.

64. Cu toate acestea, în temeiul Hotărârii FII (I) și al jurisprudenței subsecvente, este posibilă în prezent și o concluzie alternativă.

65. În ceea ce privește dividendele de portofoliu, obiectivul urmărit prin utilizarea metodei deducerii, care este de a impozita dividendele de origine străină la nivelul de impozitare național, a fost admis în mod expres de Curte în Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen. Curtea a statuat că „[a]plicarea metodei deducerii în cazul dividendelor provenite de la societăți nerezidente permite să se asigure că se aplică același nivel de impozitare pentru dividendele de portofoliu din străinătate și pentru cele de origine națională, respectiv, atunci când statul din care provin dividendele

34 — În Hotărârea FII (I) a fost constatată o restricție privind libera circulație a capitalurilor cu privire la investițiile de portofoliu în măsura în care nu era disponibil niciun credit fiscal, ceea ce determina o dublă impunere economică.

aplică, în cadrul impozitului pe profit, o rată de impozitare mai redusă decât cea aplicabilă în statul membru în care are sediul societatea beneficiară a dividendelor. Într-un astfel de caz, scutirea dividendelor provenite de la societăți nerezidente ar favoriza contribuabilii care au investit în participații în străinătate în raport cu cei care au investit în participații naționale”³⁵.

66. Se poate concluziona din aceasta că statul membru al beneficiarului nu este obligat să transfere beneficiarilor dividendelor avantajele fiscale prevăzute de legislația fiscală a statului sursă, însă poate să elimine în mod legitim efectul unor astfel de avantaje în cadrul impozitării naționale. Altfel spus, deși un stat membru care urmărește să elimine dubla impunere economică la nivel național trebuie să ia în considerare impozitele plătite în străinătate, acesta nu este obligat să recunoască avantajele fiscale din statele sursă.

67. Cu toate acestea, astfel cum a constatat avocatul general Kokott în Concluziile prezentate în cauza Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, dacă un stat membru a ales să prevină dubla impunere economică prin scutirea dividendelor de origine națională de impozitul pe profit, se poate admite că nivelul de impozitare dorit a fost deja atins prin perceperea impozitului pe profit la nivelul societății care distribuie profiturile. Întrucât, în anumite cazuri, această legătură intrinsecă dintre scutirea aplicată la nivelul acționarilor și impozitarea aplicată la nivelul societății poate să lipsească parțial sau total, pentru a aprecia existența unei discriminări, nu este relevantă analiza cazurilor individuale, ci o evaluare de ansamblu a sistemului³⁶.

68. Avocatul general Kokott a constatat în continuare că legătura strânsă dintre scutirea aplicabilă dividendelor de origine națională și impozitarea la nivelul societății care stă la baza unui sistem de scutire nu poate fi eliminată prin metodele obișnuite de reducere a sarcinii fiscale, cum ar fi compensarea pierderilor și degrevarea în cadrul grupului. Se poate considera că un sistem de impozitare nu urmărește să elimine dubla impunere economică numai în cazul în care o analiză de ansamblu a sistemului demonstrează că există doar o legătură aparentă între scutire și plata impozitului în amonte, sau că o astfel de legătură, în mod evident, nu există³⁷.

69. Rezultă că metoda scutirii, atunci când este aplicată la impozitarea pe profit a grupurilor, se întemeiază pe principiul că, la nivel sistemic, impozitul pe profit aplicat profiturilor subiacente este suficient. Cu alte cuvinte, legiuitorul național alege să evite o situație în care efectele avantajelor fiscale de care beneficiază o societate din cadrul grupului ar fi eliminate prin impozitarea societăților aflate la un nivel mai înalt în cadrul grupului.

70. Prin urmare, potrivit acestei abordări, în lipsa unei armonizări în cadrul Uniunii, statele membre nici nu ar fi obligate să recunoască efectele economice ale opțiunilor de politică fiscală din statul sursă în tratamentul fiscal propriu aplicat dividendelor de origine străină, nici nu ar fi obligate să impoziteze dividendele de origine națională distribuite din profiturile care au fost supuse impozitului pe profit în conformitate cu dispozițiile legii fiscale aplicabile. Astfel, statele membre ar avea dreptul să aplice propriile politici fiscale privind cotele legale și bazele de impozitare atât în ceea ce privește

35 — Punctul 89 din hotărâre.

36 — A se vedea punctele 33, 34 și 39 din Concluzii. De fapt, răspunsul propus de guvernul francez în prezenta procedură sugerează în esență că este de competența instanței naționale să verifice, pe baza cotelor de impozitare efective aplicabile în Regatul Unit societăților care distribuie profiturile și societăților beneficiare, dacă sistemul de scutire aplicat nu are de fapt scopul de a preveni dubla impunere economică sau impozitarea în lanț, ci de a permite societăților beneficiare să profite de scutirile fiscale care nu au caracter excepțional, acordate societăților de distribuire.

37 — A se vedea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată la nota de subsol 10, punctul 38.

dividendele de origine străină, cât și în ceea ce privește dividendele de origine națională³⁸. În consecință, lipsa neutralității la export a capitalurilor și efectul disuasiv corespunzător asupra libertății de stabilire nu ar constitui o restricție interzisă, în măsura în care sunt aplicate aceleași cote de impozitare nominale.

71. O astfel de impozitare asimetrică nu constituie totuși o consecință inevitabilă a divizării competențelor fiscale în cadrul Uniunii. Aceasta decurge mai curând din opțiunile de politică fiscală ale statului membru al societății-mamă. De fapt, această opțiune de politică constă în adoptarea a două elemente de politică fiscală care, în sine, sunt justificate în dreptul Uniunii, însă aplicarea simultană a acestora determină o diferență de tratament.

72. În concluzie, aplicarea unui sistem mixt asimetric are tendința de a determina un tratament al dividendelor de origine străină mai puțin favorabil, indiferent dacă sunt luate în considerare cotele efective sau cotele legale. Abordarea descrisă mai sus ar considera această diferență de tratament drept o consecință a aplicării combinate a două principii legitime de politici fiscale și, prin urmare, fie nu ar constitui o restricție, fie ar constitui o restricție întemeiată. Este adevărat că, în domeniul impozitării directe, aceasta ar conduce la o aplicare mai flexibilă a principiilor pieței interne decât în mod obișnuit.

f) Concluzie

73. Având în vedere considerațiile care precedă, răspunsul la prima întrebare ar trebui să fie că noțiunile „cote de impozitare” și „niveluri diferite de impozitare”, de la punctul 56 din Hotărârea FII (I), se referă la cotele de impozitare legale sau nominale. Pentru motivele prezentate anterior, acest răspuns lasă nesoluționat aspectul privind restricția și justificarea acesteia. Acest aspect ar putea fi soluționat fie prin raportare la răspunsul sugerat de avocatul general Geelhoed la punctul 56 din concluziile prezentate în prima cauză FII, care constituie a doua propunere a noastră, fie admițând drept acceptabile consecințele economice ale sistemului mixt asimetric care există în prezent în dreptul Uniunii.

V – A doua întrebare

A – Întrebarea și observațiile prezentate Curții

74. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare se solicită clarificarea răspunsurilor formulate de Curte la a doua și la a patra întrebare din prima trimitere preliminară în cauza FII, privind sistemul prelevării în amonte a impozitului pe profit și sistemul dividendelor provenite din venituri obținute în străinătate din Regatul Unit³⁹.

38 — Comisia subliniază în mod întemeiat că acest sistem asimetric determină tratamentul diferit al unei degrevări similare acordate în statul sursă și în statul de reședință. Cu toate acestea, este de asemenea posibil ca statul de rezidență să aibă un sistem fiscal în care diferențele dintre nivelurile efective și nivelurile legale ale impozitului pe profit să fie numai rezultatul unor posibilități generoase de a beneficia la nivelul grupului de pierderile suferite de orice societate din cadrul grupului, în timp ce statul sursă are o politică în care sunt acordate avantaje fiscale semnificative în temeiul unor considerații de politică industrială și regională.

39 — A se vedea nota de subsol 5 de mai sus.

75. În răspunsul formulat la a doua întrebare din prima trimitere preliminară în cauza FII, Curtea a statuat că articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun legislației unui stat membru care permite unei societăți rezidente care încasează dividende de la o altă societate rezidentă să deducă din propria obligație de plată a ACT cuantumul ACT-ului plătit de societatea care plătește dividendele, în condițiile în care o astfel de deducere nu este permisă în cazul unei societăți rezidente care încasează dividende de la o societate nerezidentă în legătură cu impozitul pe profit asupra profiturilor distribuite plătite de societatea care plătește dividendele în statul membru de reședință.

76. High Court observă că răspunsul Curții s-a concentrat pe ACT-ul plătit de o societate rezidentă care încasează direct dividende de origine străină, în cazurile în care societatea nerezidentă care plătește dividende (cunoscută sub numele „societate de tip water’s edge”, sau societatea D în diagrama de mai sus⁴⁰) a plătit impozit pe profit. Cu toate acestea, în practică, cel mai adesea societatea de tip water’s edge nu plătește în statul de reședință niciun impozit pe profitul din care s-au plătit dividendele societății sale mamă rezidente în Regatul Unit (societatea C din diagramă) ca urmare a utilizării pe scară largă de către grupurile internaționale a unor societăți intermediare de tip holding care au plătit un impozit redus sau nu au plătit deloc impozit pe profit.

77. Când judecarea cauzei a fost reluată de High Court, HMRC au susținut că răspunsul Curții la a doua întrebare din prima trimitere preliminară în cauza FII se referea numai la cazul în care [însăși] societatea de tip water’s edge plătește impozit pe profit în statul de reședință. Dimpotrivă, Test Claimants au susținut că hotărârea Curții se aplica de asemenea în cazul în care dividendele erau plătite din profitul care includea dividendele plătite de o subfilială rezidentă în alt stat membru din profiturile pentru care s-a plătit impozit pe profit în statul respectiv (societatea E din diagramă).

78. Aceeași problemă apare în legătură cu răspunsul Curții la a patra întrebare din prima trimitere preliminară în cauza FII, în legătură cu care Curtea a susținut că articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun legislației unui stat membru care, în timp ce scutește de plata ACT-ului societățile rezidente care plătesc acționarilor lor dividende provenite din dividende de origine națională, le permite societăților-mamă rezidente care distribuie dividende de origine străină acționarilor lor să opteze pentru a fi impozitate conform sistemului FID. Sistemul FID, în primul rând, le permitea să recupereze ACT-ul plătit, însă le impunea ca mai întâi să plătească respectivul impozit și să solicite restituirea acestuia și, în al doilea rând, presupune pierderea creditului fiscal pentru acționarii care au dreptul la dividende distribuite din veniturile de origine națională.

79. Test Claimants și Comisia sugerează că răspunsul Curții la a doua și la a patra întrebare formulat în Hotărârea FII (I) ar trebui să se aplice în cazurile descrise la a doua întrebare literele a) și b). Cu toate acestea, guvernul Regatului Unit propune ca hotărârea să fie interpretată în sensul în care articolele 49 TFUE și 63 TFUE nu sunt încălcate în niciunul dintre cazuri.

B – Analiză

80. La prima vedere, nu vedem niciun motiv pentru care schimbarea filialei care plătește impozitul (societățile D sau E din diagrama de mai sus) ar trebui să conducă la o interpretare diferită de cea dată de Curte în Hotărârea FII (I). Astfel, principiul de drept aplicat de Curte la punctele pertinente din Hotărârea FII (I) a fost cel al nediscriminării între dividendele de origine străină și dividendele de origine națională în aplicarea obiectivului prevenirii impozitării în lanț, pe care legislația din Regatul Unit urmărea să o evite⁴¹.

40 — A se vedea punctul 11 de mai sus.

41 — A se vedea Hotărârea FII (I), citată la nota de subsol 2, punctul 87.

81. În esență, instanța națională solicită clarificări privind aspectul dacă o obligație similară pentru statele membre exista deja în temeiul prevederilor din tratat, indiferent de situațiile care făceau obiectul prevederilor din Directiva 90/435⁴², întrucât pare evident că Directiva 90/435 și în special prevederile sale modificate nu sunt aplicabile, având în vedere domeniul de aplicare material și temporal al acestora.

82. La această întrebare înclinăm să confirmăm analiza Comisiei. Aceasta arată că, potrivit sistemului ACT, o societate rezidentă ar putea să distribuie dividende acționarilor săi fără să plătească ACT în măsura în care dividendele respective provin din dividendele plătite acesteia de o filială rezidentă. Nu exista o astfel de scutire de la plata ACT în cazul unor dividende finanțate din dividende plătite de o filială din străinătate. Plata ACT în legătură cu astfel de distribuiri ar avea drept consecință cel puțin o pierdere de cash-flow în comparație cu distribuiri finanțate din dividende interne. În multe cazuri, aceasta a avut ca efect o sarcină fiscală suplimentară asupra venitului din străinătate, care nu a existat și nu putea să existe în legătură cu venitul intern. Această sarcină suplimentară constituia o dublă impunere economică.

83. Trebuie amintit că ACT constituia o plată în amonte a impozitului pe profit. Prin urmare, orice plată a ACT-ului aferent distribuiri care includeau dividende din străinătate era justificată numai în măsura în care dividendele din străinătate proveneau din profituri impozitate cu o cotă mai redusă decât cota aplicabilă în Regatul Unit.

84. Într-un scenariu exclusiv intern, ACT va fi plătit o singură dată, fie de filiala din Regatul Unit pe distribuirea profiturilor sale, fie de societatea-mamă pe distribuirea finală către acționarii individuali. Ulterior, ACT-ul plătit va fi dedus din impozitul pe profit datorat de una dintre aceste societăți. În scenariul transfrontalier nu există temei pentru plata ACT, întrucât nu există o obligație de plată a impozitului pe profit în Regatul Unit (cu excepția compensării diferenței dintre cota din Regatul Unit și cota din statul sursă).

85. Astfel cum a precizat Curtea la punctul 87 din Hotărârea FII (I), având în vedere obiectivul prevenirii impozitării în lanț pe care legislația în cauză în acțiunea principală a urmărit să o evite, o societate care încasează dividende de origine străină se află într-o situație *comparabilă* cu aceea a unei societăți care încasează dividende de origine națională, cu toate că numai aceasta din urmă încasează dividende pentru care ACT a fost plătit. În opinia noastră, aceasta este situația indiferent dacă societatea respectivă încasează dividendele menționate printr-o filială intermediară.

86. Aceste motive sunt valabile și pentru răspunsul la a doua întrebare litera b). O societate rezidentă care încasează dividende de la o societate nerezidentă nu trebuie să plătească ACT întrucât aceasta nu are o obligație de plată principală a impozitului pe profit pentru partea din profituri corespunzătoare dividendelor menționate (sub rezerva oricărei plăți compensatorii, astfel cum am menționat deja). De asemenea, societatea-mamă căreia i-a distribuit profiturile sale care cuprind dividendele respective nu are o obligație de plată principală a impozitului pe profit în ceea ce privește partea din profituri care corespunde dividendelor respective și, prin urmare, nu există niciun temei pentru a fi obligată la plata ACT.

87. Având în vedere cele menționate anterior, propunem să se răspundă la a doua întrebare în sensul că răspunsurile Curții la a doua și la a patra întrebare din prima trimitere preliminară în cauza FII nu sunt diferite în funcție de cele două scenarii prezentate la literele a) și b).

42 — Vom menționa, din considerente de exhaustivitate, că această problemă este guvernată într-o anumită măsură de articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435. Astfel, versiunea originală a articolului 4 alineatul (1) a doua liniuță din Directiva 90/435 face referire la „impozitul [pe societate] plătit de filială aferent profiturilor”. Cu toate acestea, în 2003, Comisia a propus modificarea acestui fragment după cum urmează: „[fracțiunea din] impozitul [...] aferent profiturilor și plătită de filială și de subfiliale” [a se vedea COM(2003) 462, punctele 17-19]. Consiliul a adoptat această modificare în Directiva 2003/123/CE, însă a adăugat: „cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să respecte cerințele prevăzute la articolele 2 și 3” [a se vedea Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118)].

VI – A treia întrebare

A – Întrebarea și observațiile prezentate Curții

88. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța națională solicită să se clarifice consecințele posibile care decurg din răspunsul la a doua întrebare litera b). Mai exact, dacă o societate-mamă din Regatul Unit care a încasat în mod indirect dividende de origine străină printr-o filială intermediară rezidentă a fost obligată în mod nelegal să plătească ACT are dreptul la restituirea impozitului perceput fără a fi datorat sau are dreptul numai la o compensație în condițiile prevăzute în Hotărârea *Brasserie du Pêcheur* și *Factortame*⁴³.

89. Cu privire la acest aspect, instanța de trimitere arată că a doua întrebare din prima trimitere preliminară în cauza FII se baza pe o cauză simplă, în care ACT a fost plătit de o societate rezidentă în Regatul Unit (societatea C din diagrama de mai sus) care a încasat dividendele direct de la filiala de tip *water's edge* nerezidentă (societatea D din diagrama de mai sus). Cu toate acestea, ACT a fost plătit efectiv de societatea-mamă finală (societatea A din diagrama de mai sus), care putea fi atât societatea-mamă directă, cât și societatea-mamă indirectă a societății rezidente (societatea C din diagrama de mai sus) care a încasat efectiv venitul de origine străină⁴⁴.

90. Când judecarea cauzei a fost reluată de instanța națională, HMRC au susținut că ACT-ul plătit de societatea-mamă finală a fost legal perceput⁴⁵. Cu toate acestea, Test Claimants au susținut că în aceste împrejurări a avut loc o încălcare a dreptului Uniunii, indiferent dacă însăși societatea rezidentă care a încasat dividende de la o societate nerezidentă a plătit ACT sau dacă a avut loc o impozitare la nivel de grup care a determinat ca ACT să fie plătit de o societate rezidentă situată mai sus în structura grupului. În mod corespunzător, principiile stabilite de Curte impun existența unei acțiuni în restituire în beneficiul societății situate mai sus în structura grupului care a plătit efectiv ACT.

91. Comisia propune ca societatea care a plătit ACT să aibă numai un drept la restituirea impozitului perceput fără a fi datorat. Dimpotrivă, guvernul Regatului Unit consideră că, în cazul în care societatea rezidentă care a încasat dividende de la o societate nerezidentă a beneficiat de o scutire de la plata ACT, plata ulterioară a ACT de către societatea-mamă directă sau indirectă a societății în cauză nu poate constitui în dreptul Uniunii temeiul unei acțiuni în restituirea impozitului perceput fără a fi datorat.

B – Analiză

92. Pe baza răspunsului propus la a doua întrebare litera b) de mai sus, nu este pe deplin evident în ce măsură este necesar un răspuns separat la a treia întrebare. În opinia noastră, obligația statelor membre de a restitui impozitul încasat cu încălcarea dreptului Uniunii a fost abordată deja în detaliu în jurisprudența existentă⁴⁶, cu excepția situației în care există un aspect subiacent de drept național care nu rezultă în mod evident din ordonanța de trimitere și pe care Curtea în orice caz nu ar fi competentă să îl soluționeze.

43 — Citată la nota de subsol 13.

44 — A se vedea de asemenea Hotărârea Curții din 8 martie 2001, *Metallgesellschaft* și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727).

45 — A se vedea punctul 83 de mai sus.

46 — A se vedea de exemplu Hotărârea *Metallgesellschaft* și alții, citată la nota de subsol 44, și Hotărârea FII (I).

93. Astfel, în observațiile sale scrise, guvernul Regatului Unit arată că, în cazul în care Curtea va constata că dreptul Uniunii împiedică aplicarea ACT-ului unei societăți-mamă a unei societăți de tip water's edge din Regatul Unit, guvernul Regatului Unit va admite că societatea-mamă care a plătit ACT ar avea un drept la restituirea impozitului perceput fără a fi datorat. După cum am precizat anterior, în opinia noastră, răspunsul dat în Hotărârea FII (I) la a doua și la a patra întrebare ar trebui să se aplice și în situația descrisă la a doua întrebare litera b) de mai sus.

94. Astfel cum a amintit Curtea în Hotărârea FII (I), „dreptul de a obține restituirea impozitelor percepute într-un stat membru cu încălcarea normelor de drept comunitar este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile comunitare, astfel cum au fost acestea interpretate de Curte”⁴⁷. În astfel de împrejurări, statul membru este obligat în principiu să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului comunitar.

95. O astfel de obligație este o obligație de rezultat. Executarea acesteia este o problemă de drept național procedural, fiind supusă principiilor echivalenței și efectivității⁴⁸. Cu toate acestea, în sistemul juridic național trebuie să existe o cale de atac efectivă prin care contribuabilul să poată obliga statul membru să îndeplinească această obligație, respectiv să restituie impozitul perceput în mod nelegal⁴⁹.

96. Astfel cum a arătat recent Curtea în Hotărârea Accor, revine de asemenea instanței de trimitere atribuția de a determina cum trebuie remediată în practică o încălcare a interdicției referitoare la restricțiile privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor⁵⁰.

97. În Hotărârea FII (I), Curtea a mai amintit că, atunci „când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept comunitar, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv”, inclusiv a pierderilor de cash-flow care rezultă ca urmare a plății premature a impozitului⁵¹. În această privință, Curtea arătase deja, în Hotărârea Metallgesellschaft și alții, că, „[în astfel de împrejurări], în care încălcarea dreptului comunitar are loc ca urmare a faptului că impozitul este perceput prematur, iar nu ca urmare a plății propriu-zise a acestuia, acordarea dobânzilor reprezintă restituirea a ceea ce s-a plătit fără a fi datorat și pare să fie esențială pentru restabilirea egalității de tratament garantată la articolul 52 din tratat”⁵².

98. Trebuie amintit că, în Hotărârea FII (I), Curtea a discutat și problema despăgubirilor. În acest context, este suficient să se sublinieze că impozitarea ilegală constituie de asemenea un act ale cărui consecințe cauzale pot da naștere unei acțiuni în despăgubire potrivit jurisprudenței Francovich⁵³, care trebuie evaluată în conformitate cu condițiile stabilite în Hotărârea Brasserie du Pêcheur și Factortame, citată anterior. Obligația de a restitui impozitul perceput ilegal și dobânda nu este supusă acestor condiții. Natura juridică a unei astfel de obligații este însă definită în sistemul juridic național, nu în dreptul Uniunii⁵⁴.

47 — Hotărârea FII (I), punctul 202, care citează Hotărârea San Giorgio, citată la nota de subsol 12, punctul 12. A se vedea de asemenea Hotărârea Accor, citată la nota de subsol 10, punctul 71.

48 — Hotărârea din 8 septembrie 2011, Q-Beef și Bosschaert (C-89/10 și C-96/10, Rep., p. I-7819, punctul 32), și Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții (C-398/09, Rep., p. I-7375, punctul 17 și jurisprudența citată).

49 — Hotărârea din 19 iunie 1990, Factortame și alții (C-213/89, Rec., p. I-2433, punctul 19).

50 — Hotărârea Accor, citată la nota de subsol 10, punctul 80.

51 — A se vedea Hotărârea FII (I), punctul 205.

52 — A se vedea Hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată la nota de subsol 44, punctul 87.

53 — Hotărârea din 19 noiembrie 1991, Francovich și alții (C-6/90 și C-9/90, Rec., p. I-5357).

54 — Acțiunile care impun o astfel de obligație pot fi încadrate în sistemele juridice naționale în concepte diferite, precum *condictio indebiti*, *répétition de l'indû*, *îmbogățirea fără justă cauză* sau restituirea.

99. Prin urmare, în măsura în care societățile-mamă menționate în a doua întrebare litera b) au fost obligate să plătească ACT cu încălcarea libertăților fundamentale garantate de tratat, acestea au dreptul la restituirea impozitului și/sau a pierderii de cash-flow pe care le-au suferit ca urmare a plății premature a impozitului. Statul membru are obligația de a asigura că acest rezultat va fi obținut în sistemul național. În acest sens, statul membru trebuie să aplice principiile echivalenței și efectivității, astfel cum sunt prevăzute acestea în jurisprudența Curții.

100. Dreptul la restituire este diferit de dreptul la despăgubiri pentru preținse prejudicii, prevăzut la punctul 207 din Hotărârea FII (I), ca urmare a unei astfel de impozitări ilegale. O astfel de pierdere economică poate fi recuperată în temeiul jurisprudenței Francovich.

101. Prin urmare, răspunsul la a treia întrebare trebuie să fie că, în împrejurările descrise la a doua întrebare litera b), societatea care plătește ACT are un drept la restituirea impozitului perceput fără a fi datorat, fără a trebui să dovedească faptul că sunt întrunite condițiile răspunderii statului membru pentru prejudicii cauzate prin încălcarea dreptului Uniunii.

VII – A patra întrebare

A – Întrebarea și observațiile prezentate Curții

102. A patra întrebare se referă la dividende încasate de la societăți din țări terțe. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă o societate rezidentă (de exemplu societatea C din diagrama de mai sus) poate invoca articolul 63 TFUE în legătură cu dividendele încasate de la o filială asupra căreia exercită o influență decisivă și care este rezidentă într-o țară terță (de exemplu societatea F din diagramă).

103. High Court arată că această solicitare nu a fost în mod explicit adresată Curții în prima trimitere preliminară în cauza FII. Această întrebare va apărea în cazul în care, în urma răspunsului Curții la prima întrebare de mai sus, instanța națională constată că normele Regatului Unit cu privire la impozitarea dividendelor încasate de la societăți rezidente în alte state membre sunt contrare articolului 49 TFUE sau articolului 63 TFUE.

104. Prima întrebare din cadrul primei trimiteri preliminare în cauza FII se referea la dividendele încasate de la societăți rezidente în alte state membre. Cu toate acestea, când judecarea cauzei a fost reluată de High Court, Test Claimants au susținut că, în lumina evoluției jurisprudenței Curții, regimul din Regatul Unit era de asemenea contrar articolului 63 TFUE, în măsura în care era aplicabil dividendelor încasate de la filiale rezidente în țări terțe. HMRC au susținut că articolul 63 TFUE nu era aplicabil în situațiile în care societatea rezidentă în Regatul Unit exercita o influență certă asupra deciziilor societății din țara terță și era în măsură să stabilească activitățile acesteia, întrucât o astfel de situație intra exclusiv în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE.

105. Test Claimants și Comisia consideră că, în situația descrisă anterior, o societate rezidentă poate invoca articolul 63 TFUE în legătură cu dividendele încasate de la filiale rezidente în țări terțe asupra cărora exercită o influență decisivă. În schimb, potrivit guvernului Regatului Unit și guvernelor german, francez și olandez, o societate rezidentă nu poate invoca articolul 63 TFUE, întrucât numai dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire pot fi aplicate unor astfel de participații, iar aceste dispoziții nu sunt aplicabile în ceea ce privește țările terțe.

B – Analiză

106. Curtea a analizat separat pentru statele membre și pentru țările terțe tratamentul fiscal aplicabil dividendelor încasate.

107. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, impozitarea dividendelor încasate din alte state membre poate intra sub incidența articolului 49 TFUE, privind libertatea de stabilire, și a articolului 63 TFUE, privind libera circulație a capitalurilor⁵⁵. Atunci când se analizează dacă legislația națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile de circulație, trebuie să se țină seama de scopul legislației în cauză⁵⁶.

108. În cazul în care legislația națională este aplicabilă numai acelor participații care îi permit deținătorului să exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să îi stabilească activitățile, aceasta intră sub incidența dispozițiilor privind libertatea de stabilire⁵⁷. Atunci când normele naționale se aplică unor participații dobândite numai cu scopul de a realiza o investiție financiară, fără nicio intenție de a influența administrarea întreprinderii sau de a o controla, precum investițiile de portofoliu, acestea trebuie examinate exclusiv în lumina liberei circulații a capitalurilor⁵⁸.

109. În ceea ce privește tratamentul fiscal al dividendelor încasate din țări terțe, până în prezent, jurisprudența a tratat numai un aspect al acestei probleme. În Prima hotărâre în cauza FII, Curtea a analizat situația unei societăți rezidente în Regatul Unit care încasează dividende de la o societate stabilită într-o țară terță pe baza unei participații care nu îi conferă societății beneficiare o influență decisivă asupra deciziilor societății care face distribuirea și care nu îi permite primei să stabilească activitățile celei din urmă. Curtea a reținut că măsurile naționale precum cele în cauză în acțiunea principală sunt contrare articolului 63 TFUE⁵⁹.

110. Întrebarea la care trebuie să se răspundă în prezenta cauză este care dintre dispozițiile tratatului, dacă se aplică vreuna, sunt aplicabile tratamentului fiscal al dividendelor provenite de la societăți rezidente în țări terțe și în cadrul cărora participațiile conferă deținătorului posibilitatea de a exercita o influență certă asupra deciziilor societății și de a stabili activitățile acesteia, având în vedere că legislația națională în cauză nu se aplică exclusiv unor astfel de situații.

111. Există două opțiuni principale pentru clasificarea situațiilor în care deținătorul exercită o influență certă asupra deciziilor unei societăți dintr-o țară terță și stabilește activitățile acesteia.

112. Prima opțiune este paralelismul cu situațiile din cadrul Uniunii. Cu alte cuvinte, atunci când influența în cadrul unei societăți stabilite într-o țară terță este decisivă, evaluarea trebuie să se efectueze în cadrul libertății de stabilire. Aplicarea liberei circulații a capitalurilor ar fi astfel exclusă. Cu toate acestea, întrucât în relațiile cu țările terțe nu există un drept la libertatea de stabilire, o astfel de situație nu ar intra sub incidența tratatului. Aceasta este poziția propusă de statele membre care participă la prezenta procedură⁶⁰.

55 — A se vedea Hotărârea FII (I), punctul 36, și Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată la nota de subsol 10, punctul 33.

56 — A se vedea Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 23, punctele 31-33), Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 34 și 44-49), Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată la nota de subsol 24, punctele 37 și 38, Hotărârea FII (I), punctul 36, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 26-34), și Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată la nota de subsol 10, punctul 34. A se vedea de asemenea Terra-Wattel, *op. cit.*, p. 77 și 78.

57 — A se vedea Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 22), Hotărârea FII (I), punctul 37, Hotărârea din 21 octombrie 2010, Idrima Tipou, (C-81/09, Rep., p. I-10161, punctul 47), și Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată la nota de subsol 10, punctul 35.

58 — A se vedea Hotărârea FII (I), punctul 38, și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Rep., p. I-8591, punctele 40 și 45-52).

59 — A se vedea Hotărârea FII (I), punctele 38, 165 și 166.

60 — Și avocatul general Trstenjak a susținut recent această poziție. A se vedea punctul 64 din Concluziile sale prezentate în cauza Scheunemann, C-31/11.

113. A doua opțiune este să se considere că distincția dintre libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor este relevantă numai în situațiile din cadrul Uniunii. În relațiile cu țările terțe, o astfel de distincție nu este nici necesară, nici impusă. Astfel, dispozițiile referitoare la libera circulație a capitalurilor ar fi aplicabile în relațiile cu țările terțe nu doar pentru investițiile de portofoliu, ci și pentru situațiile în care există o influență decisivă asupra societății din țara terță care plătește dividendele.

114. În ceea ce privește prima opțiune, trebuie să se observe că criteriile pentru aplicarea libertății de stabilire și a liberei circulații a capitalurilor au fost create și aplicate de Curte în relațiile din cadrul Uniunii. Potrivit jurisprudenței, atunci când dreptul de vot depășește pragul de 10 % în situațiile din cadrul Uniunii, centrul de greutate se deplasează de la articolele din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor la cele privind libertatea de stabilire.

115. În relațiile cu țările terțe nu este necesar să se stabilească sau chiar nu pot fi stabilite astfel de criterii pentru aplicabilitatea celor două libertăți, întrucât se pot aplica numai normele privind libera circulație a capitalurilor. În tratat nu există un articol alternativ care ar putea fi aplicat în locul articolului 63 TFUE în relațiile cu țările terțe atunci când dreptul de vot depășește pragul de 10 %. În plus, nimic din textul tratatului nu sugerează că libera circulație a capitalurilor nu se aplică în relațiile cu țările terțe odată ce nivelul de participare depășește nivelul de portofoliu⁶¹.

116. Deși norma națională se aplică indiferent de mărimea participației, jurisprudența impune examinarea, în lumina situației de fapt, a centrului de greutate al restricției, și anume identificarea cu exactitate a libertății restrânse. Aceasta a fost abordarea Curții în Hotărârea FII (I) (a se vedea punctele 37 și 38). Trebuie să se țină seama de scopul legislației naționale, iar atunci când măsura națională aduce atingere celeilalte libertăți numai în mod subsidiar, se va analiza doar libertatea avută în vedere în principal⁶². Cu toate acestea, considerăm că o astfel de abordare bazată pe fapte nu este utilă în această situație, în care întrebarea preliminară nu se referă la participațiile de portofoliu și nu sunt aplicabile normele privind libertatea de stabilire.

117. Prin urmare, în opinia noastră, Curtea ar trebui să răspundă că, în ceea ce privește țările terțe, o normă de drept prin care un stat membru acordă o scutire de la dubla impunere economică a dividendelor pentru toți acționarii, indiferent de dimensiunea acestora, intră în domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE.

118. Acestea fiind spuse, există alte două aspecte care necesită atenție.

119. În primul rând, în temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE, aplicarea articolului 63 TFUE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993. Se pare că normele naționale în cauză în acțiunea principală existau înainte de această dată. În plus, întrucât normele naționale care au fost adoptate după 31 decembrie 1993 au condus în realitate la o diminuare a efectului normelor de reglementare a plății ACT asupra societăților care au filiale nerezidente, acestea nu constituiau o restricție nouă⁶³. Revine instanței naționale să verifice acest aspect.

120. În al doilea rând, în cazul în care Curtea reține abordarea pe care o propunem, se pune problema justificării unei restricții privind libera circulație a capitalurilor în contextul investițiilor de control în societăți din țări terțe.

61 — La data la care Comunitatea Europeană a liberalizat integral mișcările de capitaluri nu doar între statele membre, ci și între statele membre și țările terțe, nu existau semne clare despre evoluția viitoare a jurisprudenței Curții în domeniul impozitării directe.

62 — A se vedea nota de subsol 56 de mai sus.

63 — A se vedea Hotărârea FII (I), punctele 189-196.

121. Astfel cum a subliniat Curtea, investițiile în țări terțe se efectuează într-un cadru legal diferit de cel al investițiilor din cadrul Uniunii, în special în ceea ce privește cooperarea administrativă cu autoritățile fiscale. Prin urmare, nu poate fi exclus nici faptul ca un stat membru să poată demonstra că o restricție privind circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe este justificată printr-un motiv dat în împrejurări în care acest motiv nu ar fi de natură să constituie o justificare validă pentru o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre. Cu toate acestea, potrivit jurisprudenței, reducerea veniturilor fiscale nu poate fi considerată un motiv imperativ care să justifice restricția, iar acest principiu este aplicabil și veniturilor provenite din state terțe, chiar în lipsa reciprocității dintre statele sursă nemembre și statul membru de reședință⁶⁴.

122. Acestea fiind spuse, Curtea nu trebuie să ignore faptul că interpretarea pe care o propunem cu privire la aplicabilitatea articolului 63 TFUE poate avea ca rezultat o poziție mai vulnerabilă a statelor membre în ceea ce privește concurența fiscală dăunătoare din partea țărilor terțe. Acest lucru este valabil în special dacă în contextul primei întrebări se constată că Regatul Unit ar trebui să scutească dividendele de origine străină întrucât aplicarea sistemului de impozitare la aceste dividende conduce la un nivel efectiv de impozitare mai ridicat decât aplicarea sistemului de scutire la dividendele de origine națională⁶⁵. Prin urmare, nicio interpretare reținută de Curte nu ar trebui să conducă la o extindere unilaterală a libertății de stabilire la țările terțe, pe căi ocolite, întrucât este evident că nu acesta a fost scopul TFUE.

123. În lumina celor de mai sus, propunem Curții să răspundă la a patra întrebare că, în ceea ce privește țările terțe, o normă de drept prin care un stat membru acordă o scutire de la dubla impunere economică a dividendelor pentru toți acționarii, indiferent de dimensiunea acestora, intră în domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE.

VIII – A cincea întrebare

A – Întrebarea și observațiile primite de Curte

124. A cincea întrebare se referă la cesionarea ACT și la restituirea transfrontalieră a acestuia. Prin intermediul acestei întrebări se urmărește clarificarea răspunsului Curții la a treia întrebare adresată în cadrul primei trimeri preliminare în cauza FII. Întrebarea respectivă se referea la prevederile legislației Regatului Unit cu privire la ACT, care permiteau unei societăți-mamă rezidente (societatea A în diagrama de mai sus) să cesioneze ACT-ul excedentar filialelor sale *rezidente* (societățile B și C în diagrama de mai sus), astfel încât ACT-ul plătit să poată fi dedus din impozitul pe profit datorat de filiale. Aceasta însemna că ACT-ul excedentar nu putea fi cesionat filialelor nerezidente nici măcar în cazul în care acestea erau obligate la plata impozitului pe profit în Regatul Unit ca urmare a faptului că aveau un sediu permanent pe teritoriul acestuia.

125. În Concluziile prezentate în prima cauză FII, avocatul general Geelhoed a conchis că exista o restricție care încălca articolele 49 TFUE și 63 TFUE. Cu toate acestea, Curtea și-a rezumat discuția cu privire la această întrebare constatând, la punctul 115, că „argumentele prezentate Curții s-au limitat la incapacitatea unei societăți rezidente de a cesiona ACT-ul excedentar filialelor nerezidente pentru ca acestea să îl deducă din impozitul pe profit pe care sunt obligate să îl plătească în [Regatul Unit] pentru activitățile desfășurate în acest stat membru”. Așadar, răspunsul Curții de la punctul 139 s-a limitat la întrebarea adresată și nu s-a referit la situația în care filiala nerezidentă nu era obligată la plata impozitului pe profit în Regatul Unit.

64 — A se vedea Hotărârea FII (I), punctul 171, Hotărârea Haribo Lakritzten Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată la nota de subsol 10, punctele 119 și 131 și jurisprudența citată, inclusiv Hotărârea din 28 octombrie 2010, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, Rep., p. I-10659).

65 — Comisia subliniază că a scuti dividendele încasate din alte țări, a căror legislație prevede o cotă mai redusă de impozitare, ar însemna ca societățile rezidente să fie impozitate numai la acea cotă mai redusă pentru venitul corespunzător și astfel ar conduce la un tratament mai favorabil pentru investițiile străine.

126. Când judecarea cauzei a fost reluată de High Court, Test Claimants au susținut că Curtea a interpretat în mod eronat poziția lor atunci când au subliniat în fața Curții, în cadrul ședinței, că nicio deducere a ACT nu era permisă, chiar dacă filiala din străinătate își desfășura activitatea comercială în Regatul Unit prin intermediul unei sucursale. Cu toate acestea, reclamantele nu au intenționat să limiteze problema la această situație. High Court a acceptat acest raționament și a concluzionat că această interpretare eronată a determinat Curtea să limiteze întinderea răspunsului său.

127. În observațiile prezentate, Test Claimants susțin că răspunsul Curții la a treia întrebare adresată în cadrul primei trimiteri preliminare în cauza FII se aplică inclusiv în situația în care profiturile filialelor nerezidente în favoarea cărora nu s-a putut efectua nicio cesiune nu sunt supuse impozitării în statul membru în care se află societatea-mamă. Dimpotrivă, guvernul Regatului Unit și Comisia susțin că răspunsul Curții la a treia întrebare adresată în cadrul primei trimiteri preliminare în cauza FII nu se aplică într-o asemenea situație.

B – Analiză

128. Este util să amintim că, în Hotărârea FII (I), s-a reținut că legislația Regatului Unit permitea cesionarea ACT-ului excedentar către o filială rezidentă pentru a fi dedus din impozitul pe profit datorat de filiala respectivă în Regatul Unit. Cu toate acestea, legislația nu permitea ca ACT să fie cesionat și dedus din impozitul pe profit datorat în Regatul Unit de o filială nerezidentă. Curtea a statuat că această reglementare constituia un avantaj fiscal pentru filialele rezidente de care filialele nerezidente nu beneficiau și, prin urmare, constituia o restricție privind libertatea de stabilire⁶⁶.

129. Cu toate acestea, se pare că nu există niciun dezavantaj dacă filiala nerezidentă nu este supusă impozitului pe profit în Regatul Unit. Scopul cesionării ACT este de a garanta că ACT-ul cesionat poate fi dedus din impozitul pe profit datorat în Regatul Unit, întrucât ACT constituie o plată anticipată a impozitului pe profit în acest stat. În cazul în care nu se datorează impozit pe profit în Regatul Unit, cesionarea și deducerea nu sunt necesare.

130. Dacă legislația ar permite cesionarea ACT-ului de către o societate-mamă din Regatul Unit către o filială nerezidentă care nu este supusă impozitului pe profit în Regatul Unit, aceasta ar oferi unui astfel de grup de societăți un avantaj de care un grup de societăți în totalitate național nu ar beneficia. Comisia subliniază în mod corect că acordarea posibilității de a obține o restituire a ACT-ului excedentar pentru societățile nerezidente care nu sunt supuse impozitului pe profit în Regatul Unit ar permite unui grup să reducă în mod nejustificat impozitul pe care îl datorează în acest stat, prin neplata impozitului datorat în Regatul Unit pentru profituri care sunt impozabile în această țară.

131. Desigur, o filială care nu este rezidentă în Regatul Unit ar putea fi obligată să plătească impozit pe profit într-un alt stat membru. Într-un astfel de caz, ar reveni acelui stat membru obligația de a stabili dacă ar trebui evitată o dublă impunere economică prin deducerea ACT-ului datorat în Regatul Unit din impozitul pe profit datorat în statul membru respectiv.

132. În concluzie, propunem Curții să răspundă la a cincea întrebare că răspunsul său la a treia întrebare din Hotărârea FII (I) nu se aplică în cazul în care filialele nerezidente în favoarea cărora nu se poate efectua o cesiune nu sunt supuse impozitului pe profit în Regatul Unit.

⁶⁶ — A se vedea Hotărârea FII (I), punctul 132.

IX – Concluzie

133. Pentru aceste motive, propunem Curții să răspundă după cum urmează la întrebările adresate de High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division:

- „1) Trimiterile la noțiunile «cote de impozitare» și «niveluri diferite de impozitare» de la punctul 56 din Hotărârea Curții din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rec., p. I-11753) se referă exclusiv la nivelurile de impozitare legale sau nominale.

Cu titlu subsidiar, propunem Curții să răspundă la prima întrebare că este contrar articolelor 49 TFUE și 63 TFUE ca un stat membru să mențină în vigoare și să aplice măsuri precum cele din prezenta cauză, care scutesc de impozitul pe profit dividendele încasate de o societate rezidentă în acel stat membru de la alte societăți rezidente și care supun impozitului pe profit dividendele încasate de societatea rezidentă de la societăți rezidente în alte state membre, după acordarea scutirii pentru evitarea dublei impunerii pentru orice reținere la sursă datorată pe dividende și, în anumite condiții, pentru impozitul subiacent plătit de societățile nerezidente, datorat pentru profitul obținut în țara lor de origine.

- 2) În ceea ce privește răspunsul Curții la a doua și la a patra întrebare din trimiterea preliminară în cauza *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04), este indiferent dacă:
- a) impozitul pe profitul din străinătate nu este plătit (sau nu este plătit integral) de societatea nerezidentă care plătește dividende societății rezidente, dar aceste dividende sunt plătite din profitul care include dividende plătite de filiala directă sau indirectă a acesteia, rezidentă într-un stat membru, și care au fost plătite din profitul impozitat în statul respectiv și/sau
 - b) impozitul pe profit prelevat în amonte nu este plătit de societatea rezidentă care încasează dividende de la o societate nerezidentă, ci este plătit de societatea sa mamă rezidentă, directă sau indirectă, la distribuirea ulterioară a profitului societății beneficiare care include în mod direct sau indirect dividendele.
- 3) În împrejurările descrise la a doua întrebare litera b) de mai sus, societatea care plătește ACT poate introduce o acțiune în restituirea impozitului perceput fără a fi datorat, fără a fi obligată să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile răspunderii statului membru pentru prejudicii cauzate prin încălcarea dreptului Uniunii.
- 4) O normă de drept prin care un stat membru acordă o scutire de la dubla impunere economică a dividendelor pentru toți acționarii, indiferent de dimensiunea acestora, intră, în ceea ce privește țările terțe, în domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE.
- 5) Răspunsul Curții la a treia întrebare din trimiterea preliminară în cauza *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04) nu se aplică în cazul în care filialele nerezidente în favoarea cărora nu s-a putut efectua nicio cesiune nu sunt supuse impozitului pe profit în Regatul Unit.”