



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GERARD HOGAN
prezentate la 24 octombrie 2019¹

Cauza C-458/18

**„GVC Services (Bulgaria)” EOOD
împotriva**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia

[cerere de decizie preliminară formulată de Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ Sofia, Bulgaria)]

„Cerere de decizie preliminară – Directiva 2011/96/EU – Regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre – Prevenirea dublei impozitări – Noțiunile de «societăți constituite în conformitate cu legislația Regatului Unit» și «*corporation tax*» (impozitul pe profit) în Regatul Unit – Statutul societăților constituite în Gibraltar și al impozitului plătit în Gibraltar – Libertatea de stabilire”

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 litera (a) punctele (i) și (iii) din Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre², astfel cum a fost modificată prin Directiva (UE) 2015/121 din 27 ianuarie 2015 a Consiliului³, și a anexei I la aceasta, partea A litera (ab) și partea B.

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între GVC Services (Bulgaria) EOOD, cu sediul în Bulgaria (denumită în continuare „reclamanta”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia (directorul Direcției „Contestații și practică în materie de fiscalitate și de asigurări sociale” Sofia, Bulgaria) (denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, care are ca obiect o decizie de rectificare prin care s-au stabilit datorii fiscale pentru dividendele distribuite și plătite de reclamantă societății sale mamă, PGB Limited – Gibraltar, cu sediul în Gibraltar, pentru perioada 13 iulie 2011-21 aprilie 2016.

3. O consecință imediată a prezentei cereri de decizie preliminară este aceea că Curtea este invitată din nou să se pronunțe cu privire la statutul Gibraltarului în cadrul Uniunii Europene. Instanța de trimitere își limitează întrebările la interpretarea domeniului de aplicare al Directivei 2011/96. În ipoteza în care Curtea adoptă însă interpretarea pe care o propunem privind noțiunea de „societate dintr-un stat membru” în contextul directivei menționate, ea nu va putea evita dezbaterea din perspectiva libertății

¹ Limba originală: engleza.

² JO 2011, L 345, p. 8.

³ JO 2015, L 21, p. 1.

de stabilire. Într-adevăr, dreptul Uniunii nu exclude impozitarea plăților de dividende în cazul în care operațiunea nu intră în domeniul de aplicare al Directivei 2011/96, cu excepția cazului în care dispoziția adoptată în acest scop de către un stat membru este în sine contrară liberei circulații garantate prin tratat.

II. Cadrul juridic

A. *Dreptul internațional*

4. Capitolul XI din Carta Națiunilor Unite, semnată la San Francisco la 26 iunie 1945, este denumit „Declarație privind teritoriile care nu se autoguvernează”. Articolul 73 din Capitolul XI prevede următoarele:

„Membrii Națiunilor Unite care au sau care își asumă răspunderea pentru administrarea unor teritorii ale căror popoare nu au atins încă un grad deplin de autogovernare recunosc principiul ca interesele locuitorilor acestor teritorii au întâietate. Ei acceptă ca o misiune sacră obligația de a promova la maximum bunăstarea locuitorilor acestor teritorii, în cadrul sistemului de pace și securitate internațională stabilit prin [...] Cartă și în acest scop:

[...]

e. de a transmite regulat spre informare Secretarului general, sub rezerva limitărilor pe care le-ar putea impune exigențe de securitate și considerente de ordin constituțional, informații statistice și altele de natură tehnică privind condițiile economice, sociale și de învățământ din teritoriile de care răspund, altele decât teritoriile cărora li se aplică Capitolele XII și XIII”.

B. *Statutul Gibraltarului*

5. Gibraltarul a fost cedat Coroanei Britanice de către Regele Spaniei prin Tratatul de la Utrecht, încheiat între Regele Spaniei și Regina Marii Britanii la 13 iulie 1713. Acesta a fost unul dintre tratatele care au pus capăt Războiului Succesiunii Spaniole. Articolul X ultima teză din acest tratat prevede că, în cazul în care Coroana Britanică ar intenționa vreodată să doneze, să vândă sau să înstrăineze în orice alt mod proprietatea orașului Gibraltar, trebuie să acorde Coroanei Spaniei un drept de preempțiune.

6. În dreptul internațional, Gibraltarul figurează pe lista teritoriilor care nu se autoguvernează, în sensul articolului 73 din Carta Națiunilor Unite. Deși relațiile externe ale Gibraltarului sunt asumate de Regatul Unit, este totuși important să subliniem faptul că Gibraltarul nu este în sine parte a Regatului Unit.

7. În dreptul Uniunii, Gibraltarul este un teritoriu european ale cărui relații externe sunt asumate de un stat membru, în sensul articolului 355 alineatul (3) TFUE, și căruia i se aplică dispozițiile tratatelor. Actul privind condițiile de aderare a Regatului Danemarcei, a Irlandei și a Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și adaptările tratatelor⁴ (denumit în continuare „Actul de aderare din 1972”) prevede însă că anumite părți ale tratatului nu se aplică Gibraltarului.

⁴ JO 1972, L 73, p. 14.

8. Articolul 28 din Actul de aderare din 1972 prevede:

„Actele instituțiilor Comunității referitoare la produsele menționate în anexa II la Tratatul CEE și la produsele supuse, la importul în Comunitate, unei reglementări specifice, ca urmare a punerii în aplicare a politicii agricole comune, precum și actele privind armonizarea legislației statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri nu se aplică în Gibraltar, cu excepția cazului în care Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, prevede altfel.”

9. În conformitate cu articolul 29 din Actul de aderare din 1972 în coroborare cu prevederile anexei I la acesta, secțiunea I punctul 4, Gibraltarul nu face parte din teritoriul vamal al Uniunii.

C. Directiva 2011/96

10. Perioada vizată de litigiul principal acoperă perioada în care Directiva 90/435/EEC a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre⁵ și Directiva 2011/96 erau aplicabile. Totuși, întrucât cea din urmă este o reformare a celei dintâi⁶, este suficient să cităm în speță dispozițiile relevante ale acesteia⁷.

11. Articolul 2 litera (a) din Directiva 2011/96 prevede:

„În înțelesul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

(a) «societate dintr-un stat membru» înseamnă orice societate care îndeplinește următoarele condiții:

- (i) are una dintre formele de organizare prezentate în anexa I partea A;
- (ii) în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, este considerată ca avându-și reședința fiscală în statul membru respectiv și, în temeiul unui acord privind dubla impozitare încheiat cu un stat terț, nu se consideră că are sediul fiscal în afara Uniunii;
- (iii) în plus, plătește unul dintre impozitele menționate în anexa I partea B, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, sau un alt impozit care substituie unul dintre [aceste] impozite.”

12. Anexa I partea A la Directiva 2011/96 enumeră companiile menționate la articolul 2 litera (a) punctul (i). Aceasta include, în conformitate cu litera (ab), „societăți constituite în conformitate cu legislația din Regatul Unit”. Anexa I partea B la Directiva 2011/96 enumeră impozitele menționate la articolul 2 litera (a) punctul (iii) din Directiva 2011/96, inclusiv, la ultimul alineat, „*corporation tax* în Regatul Unit”.

13. Conform articolului 5 din Directiva 2011/96, „[p]rofiturile distribuite societății-mamă de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitelor”.

⁵ JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97.

⁶ A se vedea în acest sens considerentul (1) al Directivei 2011/96.

⁷ În plus, întrucât dispozițiile Directivei 2011/96 relevante în litigiul care formează obiectul acțiunii principale sunt în esență identice cu cele ale Directivei 90/435, jurisprudența Curții referitoare la cea de a doua dintre aceste directive trebuie considerată aplicabilă Directivei 2011/96 (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 iunie 2018, GS, C-440/17, nepublicată, EU:C:2018:437, punctul 30).

D. Dreptul bulgar

14. Dispoziția relevantă din dreptul bulgar este articolul 194 din Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Legea privind impozitul pe profit) (DV nr. 105 din 22 decembrie 2006), care prevede:

„(1) Se supun impozitului reținut la sursă dividendele și patrimoniul rezultat în urma lichidării, distribuite (personificat) de persoane juridice de pe teritoriul național în beneficiul următoarelor persoane:

1. persoane juridice străine, cu excepția cazurilor în care dividendele au fost obținute de o persoană juridică străină prin intermediul unui sediu permanent de pe teritoriul național;

[...]

(3) Alineatul (1) nu se aplică atunci când dividendele sau patrimoniul rezultat în urma lichidării se distribuie următoarelor persoane sau instituții:

3. [...] o persoană juridică străină având domiciliul fiscal într-un stat membru al Uniunii Europene sau în alt stat care este parte la Acordul privind Spațiul Economic European, cu excepția cazurilor de distribuire mascată a profitului.”

III. Situația de fapt din procedura principală

15. Reclamanta este o societate cu răspundere limitată cu asociat unic, denumită GVC Services (Bulgaria) EOOD. Aceasta a fost constituită în temeiul Targovski zakon (Legea privind comerțul) din Republica Bulgaria. Până la 1 februarie 2016, întregul capital al acestei întreprinderi bulgare era deținut exclusiv de PGB Limited – Gibraltar, o societate constituită în Gibraltar. Societatea bulgară prestează servicii legate de tehnologia informației (servicii IT).

16. În perioada 13 iulie 2011-21 aprilie 2016, reclamanta a atribuit dividende societății-mamă, PGB Limited – Gibraltar, și le-a plătit fără să rețină și să achite impozitul aferent acestora, aplicabil în Bulgaria, întrucât a considerat că societatea PGB Limited – Gibraltar ar putea fi calificată drept persoană juridică străină având domiciliul fiscal într-un stat membru al Uniunii Europene, în conformitate cu articolul 194 alineatul (3) din Legea privind impozitul pe profit.

17. Dimpotrivă, autoritatea fiscală competentă a considerat că impozitul reținut la sursă aferent dividendelor distribuite ar fi trebuit aplicat și a emis la 1 decembrie 2017 o decizie de impunere rectificativă, modificată de două ori, prin deciziile din 7 și din 22 decembrie 2017. Prin intermediul deciziei de impunere rectificative s-au stabilit datorii fiscale aferente impozitului pe dividende și pe patrimoniul rezultat în urma lichidării plătit societății-mamă, reținut la sursă, în cuantum de 930 529,54 leva bulgare (BGN), dintre care 669 690,32 BGN a reprezentat principalul, iar 260 839,22 BGN, dobânzi de întârziere.

18. Decizia de impunere rectificativă a fost atacată pe cale administrativă la Direktor, care a confirmat-o. Ulterior s-a formulat o acțiune în fața Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ Sofia, Bulgaria).

19. Reclamanta a susținut că dreptul Uniunii era aplicabil în Gibraltar, care are statutul unui teritoriu european ale cărui relații externe sunt asumate de Regatul Unit. Aceasta a invocat dispozițiile articolului 355 alineatul (3) TFUE și a susținut că plata dividendelor nu intră sub incidența excepțiilor prevăzute la articolele 28-30 din Actul de aderare din 1972. În acest context, reclamanta a susținut că

societatea-mamă îndeplinea condițiile prevăzute la articolul 2 din Directiva 2011/96: aceasta putea fi asimilată unei societăți constituite în Regatul Unit și era supusă impozitului pe profit în Gibraltar, acest impozit fiind echivalentul *corporation tax* în Regatul Unit, impozit menționat în Anexa I secțiunea B la Directiva 2011/96.

20. Direktor a susținut că Directiva 2011/96 conține o enumerare explicită și exhaustivă atât a societăților (anexa I partea A), cât și a impozitelor (anexa I partea B) cărora li se aplică. El a considerat că domeniul de aplicare al Directivei 2011/96 este stabilit exhaustiv de aceasta și nu poate fi extins în privința unor societăți care au fost constituite în Gibraltar și care datorează impozit acolo, întrucât nu se admite ca dispozițiile referitoare la sarcinile fiscale să facă obiectul unei interpretări extensive.

21. Potrivit instanței de trimitere, aprecierea compatibilității deciziei în litigiu cu Directiva 2011/96 depinde de faptul dacă Gibraltarul intră în domeniul de aplicare al acesteia și, în consecință, reclamanta trebuie să fie scutită de reținerea la sursă a impozitelor în Bulgaria ca filială a unei societăți-mamă constituite în Gibraltar.

IV. Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții

22. În aceste condiții, prin decizia din 5 iulie 2018, primită la Curte la 12 iulie 2018, Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ Sofia) a decis să suspende procedura și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „(1) Dispozițiile coroborate ale articolului 2 litera (a) punctul (i) din Directiva 2011/96/UE și ale anexei I partea A litera (ab) la aceasta trebuie interpretate în sensul că noțiunea de «societăți constituite în conformitate cu legislația Regatului Unit» include și societățile constituite în Gibraltar?
- (2) Dispozițiile coroborate ale articolului 2 litera (a) punctul (iii) din Directiva 2011/96/UE și ale anexei I partea B la aceasta trebuie interpretate în sensul că noțiunea de «*corporation tax* în Regatul Unit» include și impozitul pe profit datorat în Gibraltar?”

23. Observații scrise au fost prezentate de GVC Services, de Direktor, de guvernele bulgar și danez, de guvernul Regatului Unit și de Comisia Europeană. Cu excepția guvernului Regatului Unit, toate aceste părți au prezentat observații orale în fața Curții în cadrul ședinței din 11 septembrie 2019.

V. Analiză

24. Prin intermediul celor două întrebări adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească domeniul de aplicare al Directivei 2011/96 și, mai exact, dacă Directiva 2011/96 este aplicabilă societăților constituite în Gibraltar. Aceste două întrebări, care privesc elementele constitutive ale noțiunii de „societate dintr-un stat membru” în sensul Directivei 2011/96, pot fi, prin urmare, examinate împreună.

25. Totuși, deoarece am ajuns la concluzia că societățile înființate în Gibraltar nu sunt reglementate de Directiva 2011/96, propunem să examinăm de asemenea, într-o a doua etapă, compatibilitatea refuzului de a scuti de reținerea la sursă a impozitelor cu libertatea de stabilire în ceea ce privește Gibraltarul.

A. Interpretarea noțiunii de „societate dintr-un stat membru” în sensul articolului 2 litera (a) din Directiva 2011/96

26. Înainte chiar de a stabili dacă societățile constituite în Gibraltar sunt cuprinse în domeniul de aplicare al Directivei 2011/96, cu alte cuvinte, înainte de a determina domeniul de aplicare *ratione personae* al directivei⁸, este în prealabil necesar să se stabilească domeniul său de aplicare teritorial și dacă această directivă este de fapt aplicabilă în Gibraltar.

1. Aplicabilitatea Directivei 2011/96 în Gibraltar

27. Mai întâi, ar trebui reamintit că articolul 355 alineatul (3) TFUE prevede că dispozițiile tratatelor se aplică teritoriilor europene ale căror relații externe sunt asumate de un stat membru.

28. În acest sens, este cert că Gibraltarul este un teritoriu european ale cărui relații externe sunt asumate de un stat membru (respectiv Regatul Unit) și că dreptul Uniunii se aplică teritoriului respectiv în conformitate cu articolul 355 alineatul (3) TFUE. Cu toate acestea, prin derogare de la articolul 355 alineatul (3) TFUE, în temeiul Actului de aderare din 1972, actele Uniunii (inclusiv actele legislative) nu se aplică în Gibraltar în anumite domenii ale dreptului Uniunii⁹.

29. În conformitate cu articolele 28 și 29 din Actul de aderare din 1972, politica agrară comună, precum și actele juridice de armonizare a dispozițiilor naționale ale statelor membre în materie de impozit pe cifra de afaceri nu se aplică în Gibraltar, iar acesta nu face parte din teritoriul vamal al Uniunii. Totuși, ca o excepție de la aplicarea dreptului Uniunii pe teritoriul Uniunii Europene, acestor dispoziții trebuie să li se ofere o interpretare care limitează domeniul lor de aplicare la ceea ce este strict necesar pentru a proteja interesele pe care Gibraltarul are dreptul să le protejeze în temeiul acestor prevederi¹⁰.

30. Conform considerentului (3) al Directivei 2011/96, obiectivul acestei directive este de a scuti de reținerea la sursă dividendele și alte forme de repartizare a profitului achitate societăților-mamă de către filiale și de a elimina dubla impozitare a acestor venituri la nivelul societății-mamă. Prin urmare, este clar că Directiva 2011/96 nu se încadrează în niciuna dintre scutirile prevăzute la articolele 28 și 29 din Actul de aderare din 1972. În plus, nu există nicio dispoziție din Directiva 2011/96 care să excludă Gibraltarul din domeniul său teritorial de aplicare.

31. În aceste condiții, pare clar că Directiva 2011/96, ca măsură legislativă a Uniunii, ar trebui, în principiu, aplicată Gibraltarului ca teritoriu european. Întrebarea dacă societățile precum PGB Limited – Gibraltar, care au fost constituite în Gibraltar, se încadrează în noțiunea „societate dintr-un stat membru” prevăzută la articolul 2 litera (a) din Directiva 2011/96 este însă una ușor diferită. Aceasta este chestiunea pe care propunem să o abordăm în continuare.

2. Inaplicabilitatea Directivei 2011/96 societăților constituite în Gibraltar

32. În conformitate cu articolul 2 litera (a) punctele (i) și (iii) din Directiva 2011/96, pentru ca o societate să fie „societate dintr-un stat membru” în sensul directivei, trebuie să aibă una dintre formele de organizare prezentate în anexa I partea A și să plătească unul dintre impozitele menționate în anexa I partea B, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, sau un alt impozit care substituie unul dintre aceste impozite.

⁸ A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții (C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 27).

⁹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 23 septembrie 2003, Comisia/Regatul Unit (C-30/01, EU:C:2003:489, punctul 47), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Spania/Regatul Unit (C-145/04, EU:C:2006:543, punctul 19), și Hotărârea din 13 iunie 2017, Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449, alineatele 29 și 30).

¹⁰ A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iulie 2005, Comisia/Regatul Unit (C-349/03, EU:C:2005:488, punctele 41-43 și 51).

33. Curtea a avut deja posibilitatea să interpreteze aceste dispoziții în sensul că „formele juridice [...] acoperite de Directiva [2011/96] sunt în mod *exhaustiv* enunțate în [anexa I, partea A] la aceasta, extinderea aplicării acestei directive prin analogie la alte tipuri de societăți, [...], chiar dacă acestea ar fi comparabile, [neputând] fi admisă”¹¹.

34. Este adevărat că, deși legislația franceză relevantă din hotărârea menționată anterior enumera în mod expres formele juridice reglementate de Directiva 2011/96, Regatul Unit a ales în schimb o formulare generală, având în vedere că anexa I partea A litera (ab) la Directiva 2011/96 se referă pur și simplu la „societăți constituite în conformitate cu legislația din Regatul Unit”.

35. Cu toate acestea, trebuie menționat că interpretarea de către Curte a domeniului de aplicare material al Directivei 2011/96 este independentă de metoda folosită de statele membre pentru a desemna societățile care fac obiectul acesteia. Într-adevăr, potrivit Curții, „cerințele principiului fundamental al securității juridice se opun interpretării listei societăților prevăzute [...] [în] anexa la această directivă ca listă furnizată cu titlu orientativ, atunci când o astfel de interpretare nu rezultă nici din modul de redactare, nici din sistemul Directivei 90/435”, reformată prin Directiva 2011/96¹². Astfel cum au subliniat Curtea și avocatul general Mazák în cauza Gaz de France – Berliner Investissement, Directiva 90/435, la fel ca Directiva 2011/96, nu are drept obiectiv să instituie un regim comun pentru toate societățile din statele membre și nici pentru toate tipurile de participății¹³.

36. Întrucât Curtea a respins în mod expres în Hotărârea Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600) posibilitatea extinderii domeniului de aplicare al Directivei 2011/96 prin analogie la alte forme de societăți decât cele enumerate în anexa I partea A, din motive de securitate juridică, nu credem că expresia „societăți constituite în conformitate cu legislația din Regatul Unit” poate fi interpretată ca acoperind și societăți constituite în Gibraltar, nu în ultimul rând deoarece Gibraltarul în sine nu face parte din Regatul Unit. În plus, se poate observa că însuși guvernul Regatului Unit recunoaște că „societățile constituite în conformitate cu legislația din Regatul Unit pot include numai societățile care, în conformitate cu legislația internă a Regatului Unit, sunt considerate constituite în Regatul Unit. *Legislația internă a Regatului Unit nu consideră societățile constituite în Gibraltar drept societăți constituite în conformitate cu legislația din Regatul Unit*”¹⁴.

37. Pentru a ajunge la această concluzie, nu am trecut cu vederea argumentul prezentat de GVC Services (Bulgaria) EOOD în cadrul ședinței din 11 septembrie 2019 în sensul că lipsa unor prevederi exprese în Directiva 2011/96 cu privire la situația societăților constituite în Gibraltar ar reprezenta o omisiune legislativă a cărei remediere ar reveni Curții, prin intermediul unei interpretări teleologice extensive a prevederilor anexei 1 partea A la Directiva 2011/96. Există, fără îndoială, situații în care o derogare de la sensul literal al unei măsuri legislative poate fi justificată, în special în cazul în care este clar că rezultatul final ar fi absurd sau neinteligibil sau ar fi diferit de intenția clară a legiuitorului Uniunii. Cu toate acestea, cel puțin în opinia noastră, aici nu este cazul.

11 Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 43). Sublinierea noastră. Directiva interpretată în respectiva cauză a fost Directiva 90/435. Totuși, astfel cum s-a menționat deja, întrucât dispozițiile relevante în cauza respectivă erau în esență identice cu cele ale Directivei 2011/96, hotărârea citată trebuie considerată aplicabilă (a se vedea în acest sens Ordonanța din 14 iunie 2018, GS, C-440/17, nepublicată, EU:C:2018:437, punctul 30).

12 Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 38).

13 A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 36), și Concluziile avocatului general Mazák prezentate în această cauză (C-247/08, EU:C:2009:399, punctul 31).

14 Observațiile scrise ale guvernului Regatului Unit, punctul 40. Sublinierea noastră. A se vedea și Antón Guardiola, C., *Gibraltar: un desafío en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 168.

38. În primul rând, trebuie observat că modul de redactare utilizat în anexa I partea A la Directiva 2011/96 este în sine deosebit de clar, deoarece societățile menționate la articolul 2 litera (a) punctul (i) din directiva respectivă sunt enumerate ca fiind „societăți constituite în conformitate cu legislația din Regatul Unit”. Având în vedere această formulare, nu pare viabilă o abatere a Curții de la acest mod de redactare în favoarea interpretării teleologice propuse de reclamantă. În orice caz, Curtea a respins deja în mod clar orice astfel de abordare, în Hotărârea Gaz de France – Berliner Investissement.

39. În al doilea rând, contextul acestei legislații are de asemenea o anumită importanță. Astfel cum guvernul danez a observat în cadrul ședinței din 11 septembrie 2019, având în vedere reticența vădită a unor state membre de a încheia acorduri privind dubla impozitare cu teritoriul Gibraltarului, pare în mod inerent puțin probabil ca legiuitorul Uniunii să fi trecut pur și simplu cu vederea poziția specială a Gibraltarului ținând cont de caracterul delicat al acestei chestiuni.

40. Condițiile prevăzute de articolul 2 litera (a) din Directiva 2011/96 sunt cumulative¹⁵. Prin urmare, concluzia de mai sus este suficientă pentru a respinge aplicabilitatea articolului 5 din Directiva 2011/96 unei filiale a cărei societate-mamă este constituită în Gibraltar.

41. Totuși, pentru motive de exhaustivitate, am adăuga că cerința de a plăti unul dintre impozitele menționate în anexa I partea B la Directiva 2011/96 trebuie de asemenea să fie interpretată restrictiv, pentru același motiv de securitate juridică. Aceasta cu atât mai mult cu cât, după cum a subliniat Comisia în observațiile sale scrise, nu există, cel puțin nu încă, nicio definiție armonizată a impozitului pe profit în dreptul Uniunii, iar determinarea acestuia intră în competența statelor membre¹⁶.

42. Întrucât guvernul Regatului Unit acceptă de asemenea că legislația internă a Regatului Unit nu consideră că impozitul echivalent plătit în Gibraltar reprezintă „impozit pe profit în Regatul Unit”¹⁷, rezultă și că noțiunea „*corporation tax* în Regatul Unit”, utilizată în anexa I partea B la Directiva 2011/96, nu poate fi interpretată ca incluzând „impozitul echivalent în Gibraltar”¹⁸.

3. Concluzie provizorie: răspuns la întrebările adresate de instanța de trimitere

43. Având în vedere considerentele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de instanța de trimitere că dispozițiile coroborate ale articolului 2 litera (a) din Directiva 2011/96/UE și ale anexei I partea A litera (ab) și partea B la aceasta trebuie interpretate în sensul că o societate constituită în Gibraltar care plătește impozit pe profit în Gibraltar nu poate fi considerată „societate dintr-un stat membru” în sensul acestei directive.

¹⁵ A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 29), și Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții (C- 448/15, EU:C:2017:180, punctul 27).

¹⁶ A se vedea în acest sens observațiile scrise ale Comisiei, punctul 22.

¹⁷ A se vedea în acest sens observațiile scrise ale guvernului Regatului Unit, punctul 41.

¹⁸ A se vedea în acest sens Antón Guardiola, C., *Gibraltar: un desafío en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, p. 168.

B. Aplicabilitatea articolului 49 TFUE în favoarea unei societăți-mamă constituite în Gibraltar

1. Observație preliminară privind relevanța articolului 49 TFUE în prezenta cauză

44. Instanța de trimitere și-a limitat întrebările la interpretarea articolului 2 litera (a) punctele (i) și (iii) din Directiva 2011/96 și a anexei I partea A litera (ab) și partea B. Totuși, Curtea a reținut în mod repetat că o asemenea împrejurare nu o împiedică să îi furnizeze acesteia toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă această instanță s-a referit sau nu s-a referit la ele în enunțul întrebărilor sale¹⁹.

45. În acest context, am observa că, deși articolul 5 din Directiva 2011/96 este aplicabil numai în ceea ce privește distribuirea profitului societății care poate fi considerată „societate dintr-un stat membru” în sensul directivei, Curtea a subliniat că Directiva 2011/96 nu autorizează un stat membru să trateze într-un mod mai puțin favorabil profitul repartizat societăților din celelalte state membre care nu intră în domeniul său de aplicare în raport cu profiturile repartizate societăților comparabile stabilite pe teritoriul acestuia²⁰. Statelor membre nu le este permisă aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație garantate de tratat²¹.

46. Prin urmare, pare necesar să se examineze legislația națională în lumina libertății de circulație, în special a libertății de stabilire. Într-adevăr, astfel cum s-a arătat deja, Gibraltar este un teritoriu european ale cărui relații externe sunt asumate de un stat membru, iar dreptul Uniunii este, în principiu, aplicabil teritoriului respectiv, în conformitate cu articolul 355 alineatul (3) TFUE²². Este de asemenea clar și deja stabilit că excluderile care privesc teritoriul Gibraltarului de la aplicabilitatea actelor Uniunii în anumite domenii de drept prevăzute de Actul de aderare din 1972 nu privesc nici libertatea de stabilire, nici libera circulație a capitalurilor, consacrate prin articolele 49 și, respectiv, 63 TFUE. Cu alte cuvinte, articolele 49 și 63 TFUE sunt aplicabile pe teritoriul Gibraltarului în temeiul articolului 355 alineatul (3) TFUE²³.

47. În speță, PGB Limited – Gibraltar deținea 100 % din acțiunile reclamantei în perioada relevantă pentru procedura principală. În contextul respectiv, libertatea aplicabilă este libertatea de stabilire, întrucât o astfel de participare permite titularului său să exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să stabilească activitățile acesteia²⁴.

2. Cu privire la existența unei discriminări

48. În prezenta cauză, spre deosebire de filiala unei societăți-mamă constituite într-un stat membru, reclamanta nu a putut beneficia de scutirea de reținerea la sursă a impozitelor. După cum a stabilit deja Curtea, „o astfel de diferențiere a tratamentului fiscal al dividendelor între societățile-mamă în funcție de locul în care se află sediul acestora reprezintă o restricție privind libertatea de stabilire, care este în principiu interzisă de articolul [49 TFUE] și de articolul [54 TFUE]”²⁵.

19 A se vedea, pentru aplicarea recentă a acestei jurisprudențe, Hotărârea din 5 iunie 2018, Coman și alții (C-673/16, EU:C:2018:385, punctul 22), și Hotărârea din 13 iunie 2019, Moro (C-646/17, EU:C:2019:489, punctul 40).

20 A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 59).

21 A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 60).

22 A se vedea în acest sens referințele citate la nota de subsol 9 din prezentele concluzii.

23 A se vedea în acest sens Ordonanța din 12 octombrie 2017, Fisher (C-192/16, EU:C:2017:762, punctul 26), iar în legătură cu articolul 56 TFUE, privind libera prestare a serviciilor, Hotărârea din 13 iunie 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449, punctele 30 și 31).

24 A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2019, Associação Peço a Palavra și alții (C-563/17, EU:C:2019:144, punctul 43 și jurisprudența citată).

25 Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkvit Internationaal și Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 29).

49. Într-adevăr, măsura fiscală în discuție în litigiul principal face mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire pentru societățile stabilite în Gibraltar, care ar putea renunța, în consecință, la achiziționarea, la crearea sau la menținerea unei filiale în statul care adoptă această măsură²⁶. Astfel cum a explicat deja Curtea, acceptarea ideii potrivit căreia statul membru în care este stabilită o filială rezidentă poate aplica în mod liber un tratament diferit doar ca urmare a faptului că sediul social al societății-mamă este situat într-un alt stat membru ar lipsi articolul 49 TFUE de toate efectele sale²⁷.

50. În prezenta cauză, diferența de tratament nu este justificată de împrejurarea că societatea-mamă este stabilită într-un alt stat membru decât filiala, ci de faptul că ar fi considerată o persoană juridică străină care nu este stabilită într-un stat membru, deși dreptul Uniunii se aplică Gibraltarului în temeiul articolului 355 alineatul (3) TFUE²⁸.

51. În aceste împrejurări, întrucât impozitul reținut la sursă este aplicabil tuturor societăților-mamă înființate în Gibraltar, fără referire la domeniul de aplicare material al Directivei 2011/96 sau la orice alt motiv susceptibil să le distingă de societățile comparabile constituite în alte state membre, ci pentru singurul motiv de a fi constituite pe teritoriul respectiv, o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal dă naștere unei restricții discriminatorii a libertății de stabilire garantate de articolul 49 TFUE²⁹.

52. În acest context, potrivit unei jurisprudențe constante, dispozițiile de drept național care nu se aplică societăților fără distincție, indiferent de locul în care își au sediul și care sunt, prin urmare, discriminatorii sunt compatibile cu dreptul Uniunii numai dacă se pot întemeia pe unul dintre motivele prevăzute la articolul 52 alineatul (1) TFUE, respectiv ordinea publică, siguranța publică sau sănătatea publică³⁰.

53. Identificarea obiectivelor urmărite în mod efectiv de reglementarea națională este, în contextul unei cauze cu care este sesizată Curtea în temeiul articolului 267 TFUE, de competența instanței de trimitere. În plus, îi revine tot instanței de trimitere sarcina de a verifica, ținând seama de indicațiile furnizate de Curte, dacă restricțiile impuse de statul membru în cauză îndeplinesc condițiile care reies din jurisprudența Curții în ceea ce privește proporționalitatea lor³¹.

54. În această privință, decizia de trimitere nu conține nicio informație cu privire la obiectivul urmărit de legiuitor. Prin urmare, este deosebit de dificil să continuăm analiza și ar fi probabil de preferat ca instanța de trimitere să formuleze o nouă cerere de decizie preliminară cu privire la această chestiune dacă apreciază că este necesar. În același timp, poate fi util să subliniem că problema libertății de stabilire a fost menționată de Curte în întrebările adresate părților, iar chestiunea în sine a făcut obiectul unor dezbateri ample în cadrul ședinței din 11 septembrie 2019.

55. În orice caz, din observațiile scrise ale guvernului bulgar se poate deduce că excluderea prevăzută de lege a societăților-mamă constituite în Gibraltar de la beneficiul scutirii de reținerea la sursă a impozitelor se bazează pe cota de impozitare scăzută aplicată în Gibraltar – chiar pe absența impozitului – și pe dificultățile sau chiar pe imposibilitatea de a obține informații cu privire la

26 A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkvit Internationaal și Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 30).

27 A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkvit Internationaal și Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 22), și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punctul 30).

28 Hotărârea din 13 iunie 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449, punctul 51).

29 În cazul în care justificarea aplicării impozitului cu reținere la sursă pe dividendele plătite unei societăți-mamă, precum cea în discuție în litigiul principal, ar fi fost aceea că nu a fost constituită în una dintre formele juridice menționate în anexa A la Directiva 2011/96, soluția ar fi fost probabil diferită. Într-adevăr, într-un astfel de caz, Bulgaria ar fi acționat pur și simplu în consecința deciziei Regatului Unit de a nu permite filialelor acestor companii să beneficieze de dispozițiile Directivei 2011/96.

30 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iunie 1991, ERT (C-260/89, EU:C:1991:254, punctul 24), Hotărârea din 29 aprilie 1999, Ciola (C-224/97, EU:C:1999:212, punctul 16), Hotărârea din 9 septembrie 2010, Engelmann (C-64/08, EU:C:2010:506, punctul 34), și Hotărârea din 22 octombrie 2014, Blanco și Fabretti (C-344/13 și C-367/13, EU:C:2014:2311, punctul 38).

31 A se vedea în acest sens în legătură cu libera prestare a serviciilor, Hotărârea din 22 octombrie 2014, Blanco și Fabretti (C-344/13 și C-367/13, EU:C:2014:2311, punctul 40).

chestiuni fiscale de la autoritățile competente. Guvernul bulgar a confirmat în cadrul dezbaterilor care au avut loc în ședința din 11 septembrie 2019 că necesitatea de a preveni evaziunea fiscală și necesitatea de a păstra repartizarea echilibrată a puterii în materie fiscală între statele membre sunt motive care pot justifica o restricție a libertății de stabilire. În acest context, obiectivul legislației în cauză ar fi să se evite ca fondurile plătite unor persoane fizice stabilite în alte state membre prin intermediul unei societăți-mamă înființate în Gibraltar să nu fie impozitate în niciun fel³².

56. În această privință, am observa că dintr-o jurisprudență constantă rezultă că o măsură națională care restrânge libera circulație a capitalurilor sau libertatea de stabilire poate fi justificată prin necesitatea de a preveni fraudă și evaziunea fiscală atunci când vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, create cu scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pe profitul generat de activități realizate pe teritoriul național al statului membru în cauză³³. De asemenea, Curtea a reținut în mod constant că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general, susceptibil să justifice o restricție privind libera circulație a capitalurilor și a reamintit, în contextul respectiv, că inspecția fiscală urmărește prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale³⁴.

57. În speță, se pare că rezultă din observațiile scrise ale guvernului bulgar, dar, repetăm, fără certitudine, că obiectivul legislației naționale în litigiu în procedura principală pare să corespundă, în esență, respectivelor motive imperative de interes general și în special obiectivului prevenirii fraudei și a evaziunii fiscale.

58. Trebuie totuși menționat că aceste obiective nu pot intra în definiția noțiunii de ordine publică, întrucât Curtea a precizat în jurisprudența proprie că noțiunea de ordine publică presupune, în orice caz, pe lângă tulburarea ordinii sociale pe care o reprezintă orice încălcare a legii, existența unei amenințări reale, prezente și suficient de grave la adresa unui interes fundamental al societății³⁵. În acest context, Curtea a subliniat deja că obiectivele economice nu pot constitui motive de ordine publică în sensul articolului 52 TFUE³⁶. Prin urmare, prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale nu poate justifica restricțiile asupra unui drept fundamental garantat prin tratat³⁷.

59. În plus, pentru a exclude într-o manieră generală beneficiul unei scutiri fiscale, astfel cum prevede legislația națională în cauză în procedura principală pentru filialele ale căror societăți-mamă sunt constituite în Gibraltar, pare a fi o măsură disproporționată, întrucât depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale.

32 A se vedea în acest sens observațiile scrise ale guvernului danez, punctul 10.

33 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctele 51 și 55), și Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 73).

34 A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 74 și jurisprudența citată).

35 A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 2018, Van Gennip și alții (C-137/17, EU:C:2018:771, punctul 58).

36 A se vedea în acest sens Hotărârea din 25 iulie 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/89, EU:C:1991:323, punctul 11), și Hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punctul 15).

37 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Saggio prezentate în cauzele X și Y (C-200/98, EU:C:1999:280, punctele 22 și 26) și Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza flyLAL-Lithuanian Airlines (C-302/13, EU:C:2014:2046, punctul 87).

60. Este clar că, astfel cum a confirmat recent Curtea, constatarea existenței unui aranjament abuziv sau fraudulos ar justifica inaplicabilitatea libertăților fundamentale garantate de Tratatul FUE³⁸. Totuși, acest tip de excludere nu poate fi aplicat în mod general pe baza unui criteriu teritorial dacă rezultă că societățile constituite în Gibraltar se află într-o situație obiectiv comparabilă cu societățile constituite în alte „state membre” în ceea ce privește chestiunea scutirii de reținerea la sursă a impozitelor pentru profiturile distribuite de o filială societății sale mamă.

61. În această privință subliniem, în primul rând, că articolul 194 din Legea privind impozitul pe profit menționează că impozitul reținut la sursă nu se aplică atunci când dividendele sau patrimoniul rezultat în urma lichidării se distribuie către „o persoană juridică străină având domiciliul fiscal într-un stat membru al Uniunii Europene”, fără nicio condiție cu privire la cota de impozitare aplicată în statul membru. Totuși, potrivit bazei de date a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), impozitul pe veniturile persoanelor fizice aplicat dividendelor în statele membre ale Uniunii Europene variază între 7 % și 51 %, fiind chiar 0 % pentru unul dintre ele³⁹.

62. În al doilea rând, pe de o parte, Convenția privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală, dezvoltată în comun de OCDE și de Consiliul Europei în 1988 și modificată prin Protocolul din 2010 a fost extinsă asupra teritoriului Gibraltarului începând cu 1 martie 2014⁴⁰. În această privință observăm că, în conformitate cu Evaluările *inter pares* la nivelul OCDE, situația din Gibraltar este considerată ca fiind „în mare măsură conformă”⁴¹. Pe de altă parte, și probabil mai important, Directiva 2011/16/UE a Consiliului din 15 februarie 2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE⁴² se aplică în Gibraltar, deoarece articolul 2 alineatul (4) din acest act normativ prevede că este aplicabilă impozitelor de orice fel percepute pe teritoriul în privința căruia tratatele se aplică în temeiul articolului 52 TUE, care face trimitere la articolul 355 TFUE.

63. În plus, rezultă că Directiva 2011/16, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2014/107/UE a Consiliului din 9 decembrie 2014 de modificare a Directivei 2011/16 în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal⁴³, Directiva (UE) 2015/2376 a Consiliului din 8 decembrie 2015 de modificare a Directivei 2011/16 în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu

38 A se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2019, N Luxembourg 1 și alții (C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-299/16, EU:C:2019:134, punctul 177). În această privință se poate remarca faptul că, după modificarea Directivei 2011/96 prin Directiva (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015 (JO 2015, L 21, p. 1), articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2011/96 prevede că „[s]tatele membre nu acordă beneficiile prezentei directive unui demers sau unei serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentei directive, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante”. În conformitate cu articolul 1 alineatul (3) din această directivă, „un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică”. În fine, articolul 1 alineatul (4) din aceeași directivă adaugă că „[aceasta] nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale, a fraudei fiscale sau a abuzurilor”.

39 A se vedea tabelul II.4. Overall statutory tax rates on dividend income (Ratele generale legale ale impozitului pe veniturile din dividende) (https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4). Rata impozitului pe veniturile persoanelor fizice (IVPF) pe dividende (brute) indică rata combinată (centrală și subcentrală) a ratei legale maxime a impozitului pe venit, inclusiv a suprataxei (dacă este cazul), aplicată veniturilor din dividende (aplicabilă dividendelor brute acolo unde este cazul), înainte de a lua în considerare sistemele de imputare, deducerile și exceptările. Deși rata medie a IVPF pentru dividendul (brut) aplicabilă în cele 22 de state membre analizate ar fi de 25,45 %, trebuie menționat că, potrivit tabelului pentru 2019, rata IVPF aplicabilă dividendului (brut) în Estonia și Slovacia este de 7 % și de 0 % în Letonia, în timp ce Irlanda aplică o rată de 51 %. În plus, se pare că afirmația potrivit căreia „dobânzile pasive” (inclusiv dividendele) nu sunt impozabile (observațiile scrise ale guvernului bulgar, punctul 57) nu mai este relevantă ca urmare a modificării, începând cu luna iunie 2013, a Legii privind impozitul pe profit din 2010 [a se vedea Decizia (UE) 2019/700 a Comisiei din 19 decembrie 2018 privind ajutorul de stat SA.34914 (2013/C), punctele 28, 33 și 34].

40 A se vedea „Declarația de extindere teritorială” conținută într-o scrisoare trimisă de ministrul afacerilor externe și al Commonwealth-ului al Regatului Unit, datată 4 noiembrie 2013 și înregistrată la secretarul general al OCDE la 19 noiembrie 2013.

41 A se vedea *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Gibraltar 2014: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice* (Forumul mondial OCDE privind transparența și schimbul de informații în scopuri fiscale; Evaluările *inter pares*: Gibraltar 2014: Faza a 2-a: aplicarea practică a standardului), OECD Publishing (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-gibraltar-2014_9789264222885-en#page103).

42 JO 2011, L 64, p.1.

43 JO 2014, L 359, p. 1.

de informații în domeniul fiscal⁴⁴, Directiva (UE) 2016/881 a Consiliului din 25 mai 2016 de modificare a Directivei 2011/16 în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal⁴⁵ și Directiva (UE) 2016/2258 a Consiliului din 6 decembrie 2016 de modificare a Directivei 2011/16 în ceea ce privește accesul autorităților fiscale la informații privind combaterea spălării banilor⁴⁶, precum și Directiva 2010/24/UE a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri⁴⁷ au fost transpuse toate în dreptul din Gibraltar⁴⁸. În orice caz, acest lucru a fost confirmat de Comisie în cadrul ședinței din 11 septembrie 2019.

64. În aceste condiții, considerăm că refuzul de a scuti dividendele plătite de filialele stabilite într-un stat membru societăților-mamă înființate în Gibraltar de reținerea la sursă a impozitelor nu poate fi stabilit printr-o normă de aplicare generală, cum se pare că s-a întâmplat în prezenta cauză. Un astfel de refuz nu poate fi decât rezultatul aplicării unei măsuri de combatere a abuzurilor în circumstanțele unui caz individual. Prin urmare, acesta trebuie evaluat în mod individual.

65. În plus, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca o reglementare națională să fie considerată proporțională, contribuabilul trebuie, în fiecare caz în care existența unor operațiuni fiscale nu poate fi exclusă, să aibă posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, să prezinte elemente privind eventuale rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată⁴⁹.

3. Concluzie provizorie privind aplicabilitatea articolului 49 TFUE în litigiul principal și consecințele acesteia

66. Rezultă din cele de mai sus că articolele 49 și 52 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru care exclude scutirea de la reținerea la sursă a impozitelor, în mod general, pe baza unui criteriu teritorial, a dividendelor plătite de filialele constituite în statul membru respectiv societăților lor mamă constituite în Gibraltar.

44 JO 2015, L 332, p. 1.

45 JO 2016, L 146, p. 8.

46 JO 2016, L 342, p. 1.

47 JO 2010, L 84, p. 1

48 A se vedea Mutual Legal Assistance (European Union) Act 2005 [Legea privind asistența judiciară reciprocă (Uniunea Europeană) din 2005]; Income Tax Act 2010 (Legea privind impozitul pe venit din 2010); Taxation (Mutual Administrative Assistance) Act 2014 (Legea privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală din 2014) și International Co-operation (Improvement of International Tax Compliance) Regulations 2016 [Normele privind cooperarea internațională (îmbunătățirea conformității fiscale internaționale) din 2016].

49 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 82), Hotărârea din 5 iulie 2012, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 50), Hotărârea din 3 octombrie 2013, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 37), și Hotărârea din 26 februarie 2019, X (*Societăți intermediare stabilite în țări terțe*) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 87). Din jurisprudența Curții rezultă că existența unei asemenea obligații trebuie apreciată în funcție de disponibilitatea măsurilor administrative și de reglementare care permit, dacă este cazul, un control al veridicității unor astfel de elemente. Acesta este și motivul pentru care, în cazul în care respectarea condițiilor impuse de lege nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță, este, în principiu, legitim ca acest stat membru să refuze acordarea acestui avantaj dacă, de exemplu, acea țară terță nu este obligată în temeiul unui tratat să furnizeze informații și, prin urmare, se dovedește imposibilă obținerea informațiilor din acea țară terță [a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2019, X (*Societăți intermediare stabilite în țări terțe*), C-135/17, EU:C:2019:136, punctele 91 și 92]. Totuși, între statele membre, autoritățile naționale competente au, în principiu, posibilitatea de a utiliza procedurile de colaborare și schimb de informații între administrațiile fiscale naționale, introduse de instrumente juridice precum Directiva 2011/16. Astfel cum am menționat mai sus, sub rezerva aplicabilității sale temporare la faptele relevante în procedura principală, această directivă a fost transpusă în mod efectiv în legislația din Gibraltar. În sfârșit, revine instanței naționale sarcina de a stabili dacă persoana impozabilă a avut sau nu posibilitatea, fără a fi supusă unor constrângeri administrative excesive, să prezinte elemente privind eventuale rațiuni comerciale pentru care a fost efectuată operațiunea în discuție.

VI. Concluzie

67. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Administrativen sad Sofia-grad (Tribunalul Administrativ Sofia, Bulgaria) astfel:

- „1) Dispozițiile coroborate ale articolului 2 litera (a) punctul (i) din Directiva 2011/96/UE din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificată de Directiva Consiliului (UE) 2015/121 din 27 ianuarie 2015, și ale anexei I partea A litera (ab) și partea B trebuie interpretate în sensul că o societate constituită în Gibraltar și care plătește impozit pe profit în Gibraltar nu poate fi considerată «societate dintr-un stat membru» în sensul directivei respective.
- 2) Articolele 49 și 52 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun legislației unui stat membru care exclude scutirea de la reținerea la sursă a impozitelor, în mod general, pe baza unui criteriu teritorial, a dividendelor plătite de filialele constituite în statul membru respectiv societăților lor mamă constituite în Gibraltar.”