



Repertoriul jurisprudenței

Cauzele conexate C-555/22 P, C-556/22 P și C-564/22 P

**Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și alții
împotriva
Comisiei Europene**

Hotărârea Curții (Camera a doua) din 19 septembrie 2024

„Recurs – Ajutoare de stat – Schemă de ajutoare pusă în aplicare de Regatul în favoarea anumitor grupuri multinaționale – Impozitarea profiturilor financiare necomerciale ale societăților străine controlate (SSC) – Exonerări – Funcții de conducere semnificative – Deturnare artificială a profiturilor – Erodare a bazei de impozitare – Decizie prin care schema de ajutoare este declarată incompatibilă cu piața internă și prin care se dispune recuperarea ajutoarelor plătite – Cadru de referință – Dreptul național aplicabil – Impozitare «normală»”

1. *Recurs – Motive – Apreciere eronată a faptelor și a elementelor de probă – Inadmisibilitate – Controlul exercitat de Curte cu privire la aprecierea faptelor și a elementelor de probă – Excludere, cu excepția cazurilor de denaturare – Examinarea de către Comisie a existenței unui ajutor de stat în materie fiscală – Delimitarea cadrului de referință în dreptul național și interpretarea dispozițiilor care îl compun – Chestiune de drept care poate fi invocată în cadrul unui recurs*
[art. 256 alin. (1) al doilea paragraf TFUE; Statutul Curții de Justiție, art. 58 primul paragraf]

(a se vedea punctele 57-61)

2. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Caracterul selectiv al măsurii – Măsură care conferă un avantaj fiscal – Regim fiscal care prevede impozitarea profiturilor artificial deturnate către societăți străine controlate – Cadru de referință pentru stabilirea existenței unui avantaj selectiv – Identificare a regimului fiscal comun sau „normal” – Obligația Comisiei de a accepta interpretarea dreptului național dată de statul membru – Limite – Existența unei alte interpretări care prevalează în jurisprudența sau în practica administrativă a acestui stat – Sarcina probei care revine Comisiei – Compatibilitate cu modul de redactare a dispozițiilor relevante – Necesitatea de a prezenta elemente fiabile și concordante, supuse unei dezbateri în contradictoriu*
[art. 107 alin. (1) TFUE]

(a se vedea punctele 90-99 și 109-126)

3. *Ajutoare acordate de state – Noțiune – Caracterul selectiv al măsurii – Măsură care conferă un avantaj fiscal – Cadru de referință pentru stabilirea existenței unui avantaj – Delimitare materială – Măsură separabilă de sistemul general de impozitare – Condiții –*

*Regim fiscal clar delimitat, care urmărește obiective specifice – Inexistență – Măsură care constituie completarea unui cadru legislativ mai larg și supus aceleiași logici
[art. 107 alin. (1) TFUE]*

(a se vedea punctele 95, 104, 105 și 127-136)

Rezumat

Admițând recursurile formulate împotriva hotărârii Tribunalului în cauza Regatul Unit și ITV/Comisia¹, Curtea își precizează jurisprudența privind stabilirea cadrului de referință în raport cu care trebuie apreciată selectivitatea măsurilor fiscale pentru a stabili dacă acestea constituie ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În special, ea clarifică criteriile în lumina cărora trebuie interpretat dreptul național în vederea acestei determinări.

În conformitate cu normele de impozitare a societăților în Regatul Unit, sunt impozitate numai profiturile generate de activitățile și activele din Regatul Unit. Cu toate acestea, normele privind societățile străine controlate (SSC) prevăd ca profiturile acestor societăți să fie impozitate în Regatul Unit prin intermediul unei prelevări (denumită în continuare „taxa SSC”) atunci când se consideră că au fost deturnate în mod artificial din Regatul Unit.

Taxa SSC este prevăzută în special pentru profiturile financiare necomerciale ale SSC, atunci când proveneau din activități în cadrul cărora funcțiile de conducere semnificative erau exercitate în Regatul Unit sau fuseseră obținute din fonduri sau active provenite din acest stat.

Cu toate acestea, normele privind SSC prevăd exonerări, parțiale sau totale, de taxa SSC pentru profiturile financiare necomerciale provenite din împrumuturi intragrup acordate de o SSC și pentru care aceste grupuri ar putea depune o cerere de exonerare parțială sau integrală a taxei SSC (denumite în continuare „exonerările în cauză”).

Prin decizia din 2 aprilie 2019² (denumită în continuare „decizia în litigiu”), Comisia Europeană a calificat aceste exonerări drept schemă de ajutor de stat ilegală și incompatibilă cu piața internă. Ea a precizat că această incompatibilitate a încetat la 1 ianuarie 2019, ca urmare a modificărilor aduse normelor privind SSC în temeiul cărora nu mai era posibil să se solicite exonerările în cauză în ceea ce privește aceste profituri.

Regatul Unit și societatea ITV plc, susținută în special de societățile LSEGH (Luxemburg) Ltd și London Stock Exchange Group Holding (Italy) Ltd, care beneficiaseră toate de exonerările în cauză, au solicitat Tribunalului anularea deciziei în litigiu.

Prin Hotărârea din 8 iunie 2022, Tribunalul a respins această acțiune. În acest scop, Tribunalul a confirmat în special analiza care figurează în decizia în litigiu în ceea ce privește existența unui avantaj selectiv, inclusiv prima etapă, care constă în identificarea cadrului de referință. Cu privire la acest aspect, Tribunalul a statuat că Comisia nu a săvârșit nicio eroare atunci când a concluzionat că numai normele privind SSC constituiau cadrul de referință, iar nu sistemul general privind impozitul pe profit din Regatul Unit (denumit în continuare „SGIS”).

¹ Hotărârea din 8 iunie 2022, Regatul Unit și ITV/Comisia (T-363/19 și T-456/19, EU:T:2022:349)(denumită în continuare „hotărârea atacată”).

² Decizia (UE) 2019/1352 a Comisiei din 2 aprilie 2019 privind ajutorul de stat SA.44896 pus în aplicare de Regatul Unit cu privire la exonerarea referitoare la finanțarea grupurilor care dețin SSC (JO 2019, L 216, p. 1, denumită în continuare „decizia în litigiu”).

În acest context, Regatul Unit, ITV, LSEGH (Luxemburg) și London Stock Exchange Group Holding (Italy) (denumiți în continuare „recurenții”) au formulat fiecare recurs împotriva hotărârii Tribunalului.

Aprecierea Curții

În ceea ce privește admisibilitatea, Curtea consideră că recurenții pot contesta, în stadiul recursului, stabilirea cadrului de referință efectuată de Tribunal. Astfel, chestiunea dacă Tribunalul a delimitat în mod adecvat cadrul de referință relevant și, prin extensie, a interpretat în mod corect dispozițiile care îl compun este o chestiune de drept care poate face obiectul controlului în stadiul recursului.

Cu privire la fond, Curtea examinează argumentația recurenților potrivit căreia Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat, asemenea Comisiei în decizia în litigiu, că cadrul de referință care permite să se stabilească dacă exonerările în cauză dădeau naștere unui avantaj selectiv nu era constituit de SGIS, ci de normele privind SSC.

Curtea începe prin a aminti că, pentru a califica o măsură fiscală națională drept „selectivă” în vederea aplicării articolului 107 alineatul (1) TFUE, Comisia trebuie să identifice, într-o primă etapă, cadrul de referință, și anume regimul fiscal „normal” aplicabil în statul membru vizat, și să demonstreze, într-o a doua etapă, că măsura fiscală în cauză derogă de la cadrul menționat, în măsura în care introduce diferențieri între operatori care se află, în raport cu obiectivul urmărit de acesta din urmă, într-o situație de fapt și de drept comparabilă, fără ca statul membru în cauză să reușească să justifice această derogare.

Determinarea cadrului de referință trebuie efectuată în urma unei dezbateri în contradictoriu cu statul membru în cauză și să rezulte dintr-o examinare obiectivă a conținutului, a coroborării și a efectelor concrete ale normelor naționale aplicabile. Atunci când măsura fiscală în discuție este inseparabilă de sistemul general de impozitare al statului membru în cauză, acest sistem este cel la care trebuie să se facă referire. În schimb, atunci când reiese că o astfel de măsură poate fi detașată în mod clar de acest sistem general, cadrul de referință poate fi mai restrâns decât acesta din urmă.

Curtea arată, în plus, că statul membru în cauză este cel care stabilește, prin exercitarea competențelor proprii în materia fiscalității directe și cu respectarea autonomiei sale fiscale, caracteristicile constitutive ale impozitului care definesc, în principiu, cadrul de referință. În consecință, cu ocazia determinării cadrului de referință, Comisia nu se poate îndepărta de interpretarea dreptului național dată de statul membru în cauză decât dacă stabilește faptul că o altă interpretare prevalează în jurisprudența sau în practica administrativă a acestui stat membru, întemeindu-se în această privință pe elemente fiabile și concordante, supuse dezbaterii contradictorii menționate mai sus. În acest cadru, statul membru în cauză este ținut de o obligație de cooperare loială și trebuie, așadar, să furnizeze cu bună-credință Comisiei orice informație pertinentă solicitată de aceasta din urmă cu privire la interpretarea dispozițiilor relevante ale dreptului național. Atunci când Comisia, având în vedere informațiile furnizate de statul membru în cauză, nu dispune de o jurisprudență sau de o practică administrativă națională care să susțină propria interpretare a dreptului național, această interpretare nu poate prevala asupra interpretării susținute de acest stat membru decât dacă Comisia este în măsură să demonstreze că această din urmă interpretare este incompatibilă cu modul de redactare a dispozițiilor relevante.

În lumina acestor principii, Curtea încearcă să stabilească care este interpretarea dreptului național care trebuie să prevaleze între cea pe care se întemeiază decizia în litigiu, confirmată în hotărârea atacată, și cea susținută de statul membru în cauză.

Aceasta arată că, în hotărârea atacată, mai întâi, Tribunalul a constatat că SGIS se întemeia pe principiul teritorialității, în temeiul căruia sunt impozitate numai profiturile realizate în Regatul Unit. În continuare, acesta a considerat că normele privind SSC, care permit impozitarea profiturilor deturnate în mod artificial din Regatul Unit în favoarea unei SSC, se bazează pe o logică care era, desigur, complementară sau un corolar al SGIS, dar este distinctă și separabilă de aceasta. În sfârșit, Tribunalul a considerat că aceste norme nu constituiau o excepție de la SGIS, ci puteau fi considerate mai curând o prelungire a acesteia.

În această privință, Curtea observă că dispozițiile naționale care constituie corolarul, completarea sau prelungirea unui cadru legislativ mai larg pot fi cu greu considerate separabile de acesta, astfel încât separarea lor este, în principiu, artificială.

În speță, Curtea statuează că nimic nu se opune interpretării normelor privind SSC susținute de Regatul Unit, potrivit căreia, în esență, aceste norme urmează aceeași logică, întemeiată în mare parte pe principiul teritorialității, precum SGIS. Într-adevăr, acestea permit impozitarea profiturilor SSC în același mod în care ar fi fost impozitate dacă ar fi fost realizate de societățile din Regatul Unit care le controlează, în prezența unui risc suficient de important ca aceste profituri să rezulte din aranjamente care conduc la deturnări artificiale de profituri sau la erodarea bazei de impozitare a impozitului pe profit în Regatul Unit. Exonerările în cauză permit să nu se aplice, integral sau parțial, taxa SSC atunci când acest risc nu este suficient de important. Astfel, capitolele acestor norme care prevăd taxa SSC și, respectiv, exonerările în cauză trebuie coroborate, în măsura în care se completează reciproc și definesc împreună domeniul de aplicare al acestei taxe, ținând seama de evaluarea riscului menționat.

Pentru a ajunge la această concluzie, Curtea observă că, în cazul în care profiturile îndeplinesc condițiile de aplicare a capitolului din normele privind SSC referitor la exonerările în cauză, nu este necesar ca acestea să fie examinate în raport cu celelalte capitole, inclusiv cu cele care stabilesc criteriile conform cărora profiturile financiare necomerciale ale unei SSC sunt imposabile în Regatul Unit. De asemenea, dispozițiile care definesc aceste din urmă criterii subordonează aplicarea lor condiției ca profiturile financiare necomerciale în cauză să nu intre sub incidența capitolului referitor la exonerările în cauză. Faptul că aceste exonerări se pot aplica profiturilor financiare necomerciale care îndeplinesc o parte dintre criteriile taxei SSC nu contrazice interpretarea propusă de Regatul Unit, în măsura în care, potrivit evaluării legiuitorului Regatului Unit, îndeplinirea condițiilor necesare în scopul acestor exonerări permite să se excludă posibilitatea ca riscul menționat mai sus să fie suficient de ridicat.

Curtea adaugă că interpretarea normelor privind SSC invocată de recurenți este conformă cu principiile exprimate în Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas³. În temeiul acestei hotărâri, articolele 49 și 54 TFUE se opun ca un stat membru să impoziteze o societate rezidentă pentru profiturile realizate de o SSC în alt stat membru, cu excepția cazului în care acestea rezultă din aranjamente pur artificiale prin care se urmărește eludarea impozitului național datorat în mod normal. Prin urmare, o astfel de impozitare este exclusă atunci când elemente obiective și verificabile de către terți arată că SSC în cauză este efectiv implantată în statul membru gazdă și exercită în acest stat activități economice efective. Interpretarea

³ Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

recurențelor potrivit căreia normele privind SSC urmăresc impozitarea profiturilor care rezultă din practici abuzive, precum aranjamentele pur artificiale, permițând totodată contribuabililor să solicite o exonerare totală sau parțială în absența riscului unor astfel de aranjamente, reflectă aceste principii.

Având în vedere aceste considerații, Curtea statuează că normele privind SSC fac parte integrantă din SGIS și îl completează, urmând aceeași logică, în mare măsură întemeiată pe principiul teritorialității. Într-adevăr, taxa SSC este exclusă, în tot sau în parte, pentru profiturile financiare necomerciale ale SSC care nu au o legătură teritorială suficientă cu Regatul Unit și care, prin urmare, nu constituie profituri deturnate în mod artificial sau o erodare a bazei de impozitare a impozitului pe profit din Regatul Unit. În consecință, Tribunalul a săvârșit o eroare de drept atunci când a considerat, asemenea Comisiei, că cadrul de referință în scopul examinării selectivității exonerărilor în cauză era constituit exclusiv din normele privind SSC.

Întrucât identificarea cadrului de referință constituie punctul de plecare al analizei selectivității, eroarea Tribunalului afectează ansamblul acestei analize. În consecință, Curtea anulează hotărârea atacată în totalitate și, pronunțându-se ea însăși în mod definitiv asupra litigiului, anulează decizia în litigiu a Comisiei pentru aceleași motive.