



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

14 septembrie 2017*

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 63 TFUE – Domeniu de aplicare – Legislație fiscală a unui stat membru – Impozit pe profit – Credit fiscal – Fond de pensii – Refuz de a acorda dreptul la un credit fiscal acționarilor care nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din investiții, pentru dividendele provenite din venituri obținute în străinătate – Interpretarea Hotărârii din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)* – Credit fiscal reținut în mod nelegal – Căi de atac”

În cauza C-628/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit], prin decizia din 11 noiembrie 2015, primită de Curte la 24 noiembrie 2015, în procedura

The Trustees of the BT Pension Scheme

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, doamna A. Prechal, domnul A. Rosas (raportor), doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 9 noiembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru The Trustees of the BT Pension Scheme, de M. Gammie, QC, de C. McDonnell, barrister, de N. Hine și de R. Collins, solicitors;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Simmons, de J. Kraehling și de D. Robertson, în calitate de agenți, asistați de R. Baldry, QC;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 decembrie 2016,

* Limba de procedură: engleza.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 și 63 TFUE.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între The Trustees of the BT Pension Scheme (denumiți în continuare „Trustees”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală, Regatul Unit) (denumită în continuare „Commissioners”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul de a recunoaște dreptul la un credit fiscal unui fond de pensii care nu este plătitor de impozit pe veniturile sale din investiții, în temeiul încasării de către acesta a unor dividende reprezentând venituri de origine străină de la o societate cu rezidența fiscală în Regatul Unit.

Cadrul juridic

Cu privire la plata anticipată a impozitului pe profit („advance corporation tax”) și la dreptul la un credit fiscal

- 3 Din decizia de trimitere reiese că, în perioada vizată de litigiul principal, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord aplica un sistem de impozitare denumit de „deducere parțială” potrivit căruia, pentru a evita dubla impunere economică, în cazul în care o societate rezidentă distribuia profituri, o parte din impozitul pe profit plătit de această societate era imputată acționarilor săi.
- 4 În temeiul acestui sistem de deducere parțială, atunci când o societate rezidentă în Regatul Unit plătea dividende acționarilor săi, ea trebuia să efectueze, în conformitate cu articolul 14 din Income and Corporation Taxes Act 1988 (Legea din 1988 privind impozitul pe venit și impozitul pe profit, denumită în continuare „ICTA”), plata anticipată a impozitului pe profit („advance corporation tax”, denumit în continuare „ACT”), calculat în funcție de quantumul sau de valoarea distribuirii efectuate.
- 5 O astfel de societate distribuitoare avea dreptul, în temeiul unei distribuirii realizate în cursul unui anumit exercițiu financiar, să deducă ACT plătit din quantumul pe care îl datora pentru exercițiul respectiv cu titlu de impozit pe profit („mainstream corporation tax”) sau putea transfera ACT plătit, după caz, fie într-un exercițiu anterior sau ulterior, fie către filialele acestei societăți, rezidente în Regatul Unit, care îl puteau deduce din quantumul pe care îl datorau ele însele în temeiul impozitului pe profit.
- 6 Plata ACT de către societatea distribuitoare a dividendelor era însoțită de un credit fiscal pentru acționarul beneficiar.
- 7 Astfel, în conformitate cu articolul 20 din ICTA, un acționar rezident în Regatul Unit era supus plății impozitului pe venituri pentru dividendele plătite de o societate rezidentă în același stat, în măsura în care acestea nu erau excluse în mod expres de la plata acestui impozit.
- 8 Atunci când dividendele plătite de o societate rezidentă în Regatul Unit erau supuse ACT, acționarul beneficiar rezident în același stat avea dreptul, în temeiul articolului 231 alineatul (1) din ICTA, la un credit fiscal egal cu quantumul ACT plătit de societatea distribuitoare.
- 9 Potrivit articolului 231 alineatul (3) din ICTA, acest credit fiscal putea fi dedus din quantumul datorat de acționar cu titlu de impozit pe venit pentru dividende sau, atunci când quantumul unui asemenea credit fiscal depășea quantumul impozitului de venit datorat de acționar, acest acționar putea solicita administrației fiscale plata în numerar a unui quantum corespunzător creditului fiscal menționat.

Cu privire la sistemul dividendului ca venit obținut din străinătate („foreign income dividend”)

- 10 Înainte de 1 iulie 1994, atunci când o societate rezidentă în Regatul Unit încasa dividende de la o societate rezidentă în afara acestui stat, dividendele astfel încasate nu erau calificate ca venituri scutite din investiții, iar societatea beneficiară a dividendelor menționate nu avea dreptul la un credit fiscal în temeiul acestor dividende. În temeiul articolelor 788 și 790 din ICTA, aceasta beneficia, dacă era cazul, de o degrevare aferentă impozitului plătit de societatea care făcea distribuirea în statul în care era rezidentă, degrevare acordată fie în temeiul legislației în vigoare în Regatul Unit, fie în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impunerii încheiate de Regatul Unit cu acest alt stat.
- 11 Conform principiului menționat la punctul 4 din prezenta hotărâre, atunci când o societate rezidentă în Regatul Unit, care încasa dividende de la o societate nerezidentă, distribuia dividende propriilor acționari, trebuia să plătească ACT pentru cuantumul distribuit.
- 12 Cu toate acestea, se întâmpla frecvent ca impozitul pe profit datorat de societățile care încasau dividende semnificative de origine străină să fie insuficient pentru acoperirea cuantumului ACT achitat de societatea menționată. Atunci când ACT datorat de o societate care distribuia dividende acționarilor săi era mai mare decât impozitul pe profit pe care îl datora societatea distribuitoare și atunci când acest ACT nu putea fi transferat nici în exercițiile anterioare sau ulterioare ale societății distribuitoare, nici către filialele acesteia, în sarcina acestei societăți apărea un „excedent” de ACT, care putea reprezenta o obligație financiară nerecuperabilă.
- 13 Pentru a permite unor asemenea societăți să atenueze incidența excedentelor de ACT, articolele 246 A-246Y din ICTA au instituit, de la 1 iulie 1994, un sistem denumit al „dividendului ca venit obținut din străinătate” („foreign income dividend”, denumit în continuare „FID”). În temeiul acestui sistem, o societate rezidentă în Regatul Unit putea alege să distribuie acționarilor săi un dividend calificat drept FID, pentru care se datora ACT, dar care permitea acestei societăți, în măsura în care dividendul calificat drept FID corespundea veniturilor de origine străină încasate, să solicite o rambursare pentru ACT plătit în plus (denumit în continuare „sistemul FID”).

Cu privire la încasarea dividendelor calificate drept FID de un fond de pensii care nu este plătitor de impozit pe veniturile sale din investiții

- 14 Potrivit articolului 246 C din ICTA, atunci când un acționar încasa un dividend calificat drept FID, nu avea dreptul la un credit fiscal pentru un asemenea dividend. Astfel, în temeiul acestui articol:
- „Articolul 231 alineatul (1) nu se aplică în cazul în care distribuirea respectivă constituie un dividend ca venit obținut din străinătate.”
- 15 Articolul 246 D din ICTA prevedea însă că se considera că acționarii plătitori de impozit care încasau un dividend calificat drept FID au primit un venit care fusese deja impozitat la o cotă mai mică (de 20 %) pentru exercițiul financiar în cauză. În cazul unor astfel de acționari, efectul aplicării acestei dispoziții, potrivit instanței de trimitere, era efectiv același ca în cazul în care aceștia ar fi beneficiat de un credit fiscal în temeiul articolului 231 din ICTA.
- 16 În schimb, articolul 246 D din ICTA nu se aplica acționarilor care nu erau plătitori de impozit pe veniturile din dividende.
- 17 În perioada în discuție în litigiul principal, un „sistem de pensii scutit aprobat” („exempt approved scheme”) beneficia, în conformitate cu articolul 592 alineatul (2) din ICTA, de o scutire de impozit pe veniturile din dividende, indiferent dacă acestea erau de origine națională sau străină.

- 18 Ținând seama de articolul 246 C din ICTA, atunci când un acționar care nu era plătitor de impozit pe veniturile din dividende încasa dividende calificate drept FID, acesta nu putea, în temeiul articolului 231 alineatul (1) din ICTA, nici să beneficieze de un credit fiscal, nici, cu atât mai mult, să solicite administrației fiscale plata în numerar a unui quantum corespunzător unui eventual credit fiscal care depășește datoria sa în temeiul impozitului pe venit.
- 19 Atât sistemul ACT, cât și sistemul FID au fost abrogate în ceea ce privește distribuirile de dividende efectuate începând de la data de 6 aprilie 1999.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 20 BT Pension Scheme este un fond de pensii cu prestații definite la care sunt afiliați angajați și foști angajați ai British Telecommunications plc. Acesta este administrat de către Trustees, care constituie entitatea impozabilă relevantă, BT Pension Scheme fiind beneficiarul efectiv al activelor.
- 21 BT Pension Scheme este scutit în Regatul Unit de impozitul pe venitul obținut din investițiile sale. În perioada în discuție în litigiul principal, valoarea de piață a acțiunilor societăților reprezenta aproximativ 70 %-75 % din investițiile BT Pension Scheme. Dintre participațiile acestuia unele erau investiții în societăți rezidente în Regatul Unit, iar altele erau investiții în societăți rezidente în alte state membre ale Uniunii Europene sau în țări terțe. Cea mai mare parte, și anume aproximativ 97 % din portofoliul de acțiuni al BT Pension Scheme, era investită în societăți mari cotate la bursă în Regatul Unit și în străinătate. Având un raport de simplu acționar cu societățile în care a investit, BT Pension Scheme deținea în general mai puțin de 2 % din capitalul acestor societăți și, în orice caz, întotdeauna mai puțin de 5 %.
- 22 Portofoliul de investiții al BT Pension Scheme includea acțiuni la societăți rezidente în Regatul Unit care au ales să aplice sistemul FID pentru distribuirea către acționarii lor a dividendelor reprezentând venituri de origine străină. Astfel, în calitate de acționar al unor astfel de societăți, BT Pension Scheme a încasat dividende calificate drept FID. Deși, în temeiul articolului 246 C din ICTA, Trustees nu aveau dreptul la credite fiscale pentru aceste dividende, ei aveau în schimb dreptul la asemenea credite pentru dividendele primite, în afara sistemului FID, de la societăți rezidente în Regatul Unit.
- 23 Apreciind că această inexistență a unui drept la credit fiscal pentru dividendele calificate drept FID era incompatibilă cu dreptul Uniunii, Trustees au introdus o acțiune împotriva Commissioners în fața First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit] pentru a obține printre altele un credit fiscal pentru dividendele calificate drept FID pe care le încasaseră în perioada în discuție. Întrucât acțiunea lor a fost admisă de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)], iar hotărârea pronunțată de acesta a fost confirmată în apel de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], Commissioners au formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de această din urmă instanță în fața Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit].
- 24 În decizia de trimitere, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] precizează că litigiul principal se referă numai la exercițiile financiare aferente anilor 1997 și 1998, întrucât acțiunea Trustees este prescrisă în rest în temeiul dreptului național. Instanța de trimitere apreciază că răspunsul care trebuie dat la întrebarea dacă Trustees au dreptul la credite fiscale face necesară interpretarea dreptului Uniunii privind printre altele domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE.

- 25 În această privință, ea amintește că, în Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), Curtea a statuat printre altele că articolul 63 TFUE se opunea anumitor aspecte ale legislației Regatului Unit privind sistemul FID. Cu toate acestea, ea urmărește să afle dacă această dispoziție conferă drepturi unor acționari precum Trustees în împrejurările în discuție în litigiul principal.
- 26 Potrivit instanței de trimitere, cu excepția cazului în care Trustees au drepturi direct conferite de articolul 63 TFUE, legislația națională nu impune înlăturarea aplicării articolului 246 C din ICTA în ceea ce privește situația lor. În măsura în care aceștia din urmă se pot prevala în mod direct de dreptul Uniunii pentru a obține recunoașterea beneficiului creditului fiscal, instanța menționată urmărește să afle ce căi de atac trebuie să fie disponibile în temeiul dreptului național pentru a se prevedea, eventual, rambursarea acestuia.
- 27 În aceste condiții, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Având în vedere că Curtea, în răspunsul său la cea de a patra întrebare cuprinsă în Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), a stabilit că articolele 43 și 56 din Tratatul CE – în prezent articolele 49 și 63 TFUE – se opun legislației unui stat membru care permite societăților rezidente care distribuie acționarilor lor dividende care își au originea în dividende de origine străină încasate de acestea să opteze să fie impozitate în temeiul unui sistem care le permite să își recupereze impozitul pe profit plătit anticipat, dar care obligă, în primul rând, societățile menționate să plătească acest impozit pe profit anticipat și, ulterior, să solicite rambursarea și, în al doilea rând, nu asigură un credit fiscal acționarilor lor, în vreme ce acești acționari ar fi obținut un astfel de credit fiscal în cazul unei distribuiți efectuate de o societate rezidentă care își avea originea în dividende de origine națională: există vreun drept în temeiul dreptului Uniunii conferit acestor acționari în mod individual, fie în temeiul articolului 63 TFUE, fie pe un alt temei, în cazurile în care aceștia sunt beneficiarii dividendelor alese a fi distribuite în temeiul acestui sistem, în special în cazul în care un acționar este rezident în același stat membru precum societatea care distribuie dividendele?
- 2) În cazul în care acționarul menționat la prima întrebare nu dispune el însuși de un drept în temeiul articolului 63 TFUE, poate acesta să se întemeieze pe orice încălcare a drepturilor societății care distribuie dividendele, conferite de articolul 49 TFUE sau de articolul 63 TFUE?
- 3) În ipoteza în care răspunsul la prima sau la cea de a doua întrebare este că acționarul dispune de drepturi în temeiul dreptului Uniunii sau se poate întemeia pe acesta, dreptul Uniunii impune vreo cerință în ceea ce privește căile de atac care trebuie să fie puse la dispoziția acționarului în temeiul legislației naționale?
- 4) În vederea răspunsului Curții la întrebările de mai sus, este relevant dacă:
- a) acționarul nu este supus în statul membru impozitului pe venit pe dividendele încasate, având drept consecință că, în cazul unei distribuiți efectuate de o societate rezidentă în afara sistemului de mai sus, creditul fiscal de care beneficiază acționarul în temeiul legislației naționale poate duce la plata creditului fiscal efectuată acționarului de statul membru;
 - b) instanța națională consideră că încălcarea dreptului Uniunii de legislația națională în cauză nu este suficient de gravă pentru a da naștere unei obligații a statului membru de plată a unor despăgubiri în favoarea societății care distribuie dividendele, conform principiilor stabilite în Hotărârea din 5 martie 1996, *Brasserie du Pêcheur și Factortame* (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79), sau dacă

- c) în unele cazuri, dar nu în toate, este posibil ca societatea care distribuie dividendele în temeiul sistemului de mai sus să fi majorat valoarea distribuțiilor sale efectuate către toți acționarii pentru a asigura o sumă în bani echivalentă celei care s-ar fi obținut de un acționar scutit de impozit din distribuirea dividendelor în afara acestui sistem?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 28 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 49 și 63 TFUE trebuie să fie interpretate în sensul că îi conferă drepturi unui acționar beneficiar al unor dividende calificate drept FID, care are reședința în același stat membru ca societatea distribuitoare a dividendelor menționate, ținând seama în special de Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).
- 29 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că, potrivit deciziei de trimitere, BT Pension Scheme deținea, în perioada în discuție în litigiul principal, mai puțin de 5% din capitalul social al întreprinderilor în care investise și avea doar o relație de simplu acționar cu acestea.
- 30 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că o achiziție de titluri pe piața de capital efectuată cu unica intenție de a realiza un plasament financiar, fără intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, intră, în principiu, în domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE, iar nu în cel al articolului 49 TFUE, întrucât acesta din urmă se aplică numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punctele 91 și 92, precum și jurisprudența citată).
- 31 În speță, din moment ce participațiile BT Pension Scheme în societățile în care investise nu permiteau să se exercite o asemenea influență, întrebarea instanței de trimitere trebuie să fie examinată numai din perspectiva articolului 63 TFUE.
- 32 În ceea ce privește problema, astfel precizată, de a se stabili dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 63 TFUE conferă drepturi unui acționar beneficiar al unor dividende calificate drept FID, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice în general restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 septembrie 2006, *Comisia/Țările de Jos*, C-282/04 și C-283/04, EU:C:2006:608, punctul 18 și jurisprudența citată).
- 33 În ceea ce privește în special reglementarea națională în discuție în litigiul principal, Curtea a declarat deja, la punctul 173 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), că articolul 63 TFUE se opune unei legislații a unui stat membru care scutește de plata ACT societățile rezidente care distribuie acționarilor lor dividende provenite din dividende de origine națională, permițând în același timp societăților rezidente care distribuie acționarilor lor dividende provenite din dividende de origine străină să opteze să fie impozitate în temeiul unui sistem care le permite să își recupereze ACT plătit, dar care nu asigură printre altele un credit fiscal acționarilor lor, în condițiile în care acești acționari ar fi obținut un astfel de credit fiscal în cazul unei distribuiri efectuate de o societate rezidentă din dividende de origine națională.

- 34 Astfel, Curtea a considerat în special că, întrucât sistemul fiscal al Regatului Unit, inclusiv sistemul FID, priva acționarii care încasau dividende de dreptul lor la un credit fiscal atunci când aceste dividende proveneau din profiturile de origine străină al unei societăți rezidente, contrar celor prevăzute în cazul dividendelor provenite din profiturile de origine națională al unei societăți rezidente, acest sistem stabilea o restricție privind circulația capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE.
- 35 În speță, Trustees au încasat dividende calificate drept FID fără să fi avut în schimb dreptul la un credit fiscal aferent dividendelor menționate.
- 36 O asemenea inexistență a unui credit fiscal pentru acționarii care nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din dividende, precum Trustees, poate descuraja acești acționari să investească în capitalul societăților rezidente în Regatul Unit care încasează dividende de la societăți rezidente în afara Regatului Unit, spre câștigul investițiilor în societăți rezidente în Regatul Unit care încasează dividende de la alte societăți rezidente tot în acest stat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 166).
- 37 Prin urmare, situația Trustees intră sub incidența tratamentului prevăzut la punctul 173 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), căruia i se opune articolul 63 TFUE. Astfel, aceștia pot invoca articolul menționat pentru a înlătura o dispoziție națională precum articolul 246 C din ICTA, care îi privează de un credit fiscal.
- 38 Commissioners, în fața instanței de trimitere, precum și guvernul Regatului Unit, în fața Curții, susțin însă că Trustees nu pot invoca articolul 63 TFUE pentru a înlătura aplicarea articolului 246 C din ICTA, pentru motivul că investirea capitalurilor de către aceștia în societăți rezidente în Regatul Unit, supuse sistemului FID, nu ar presupune nicio mișcare de capital între statele membre, în sensul nomenclatorului care figurează în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului [63 TFUE] (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10), întocmit în vederea orientării interpretării acestui articol.
- 39 În această privință, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, o legislație națională care este aplicabilă fără a face distincție între resortisanții tuturor statelor membre nu poate intra, de regulă, sub incidența dispozițiilor prevăzute de Tratatul FUE în materia liberei circulații a capitalurilor decât în măsura în care aceasta se aplică unor situații care au legătură cu schimburile dintre statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 martie 2002, *Reisch și alții*, C-515/99, C-519/99-C-524/99 și C-526/99-C-540/99, EU:C:2002:135, punctul 24).
- 40 Astfel, dispozițiile Tratatului FUE în materie de liberă circulație a capitalurilor nu sunt aplicabile unei situații ale cărei elemente se limitează în totalitate la interiorul unui singur stat membru (Hotărârea din 20 martie 2014, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, punctul 42).
- 41 Or, nu reiese că legislația în discuție în litigiul principal s-ar referi numai la situațiile care nu au nicio legătură cu schimburile dintre statele membre sau că elementele pertinente care caracterizează cauza principală s-ar limita numai la interiorul Regatului Unit.
- 42 Dimpotrivă, tratamentul fiscal defavorabil aplicat anumitor acționari care încasează dividende calificate drept FID, mai precis inexistența unui credit fiscal, prevăzută la articolul 246 C din ICTA, este cauzat tocmai de faptul că aceste dividende provin din profiturile pe care societatea distribuitoare le-a încasat de la o societate nerezidentă în Regatul Unit, în timp ce, în cazul dividendelor provenite din profiturile încasate de la o societate rezidentă în Regatul Unit – toate celelalte împrejurări fiind identice –, acești acționari beneficiari ar fi avut dreptul la un asemenea credit fiscal.

- 43 Guvernul Regatului Unit susține că o asemenea restricție este, în orice caz, permisă, întrucât este justificată prin necesitatea de a se asigura coerența regimului fiscal național. Totuși, în această privință, este suficient să se arate că reiese în special din cuprinsul punctului 163 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)*, că, potrivit Curții, restricția prevăzută la articolul 63 TFUE constatată în cadrul acelei hotărâri nu putea fi justificată prin necesitatea de a se menține coerența regimului fiscal în discuție. După cum a arătat avocatul general la punctul 66 din concluzii, argumentele invocate de acest guvern în cursul prezentei proceduri sunt în esență identice cu cele care au fost respinse de Curte în cadrul acestei din urmă cauze. În consecință, nu se poate justifica în speță restricția articolului 63 TFUE, constatată la punctul 36 din prezenta hotărâre.
- 44 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la prima întrebare că articolul 63 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, conferă drepturi unui acționar beneficiar al unor dividende calificate drept FID.

Cu privire la a doua întrebare

- 45 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la a treia întrebare

- 46 Prin intermediul celei de a treia întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă și, după caz, în ce măsură dreptul Uniunii impune ca dreptul național al unui stat membru să prevadă căi de atac aflate la dispoziția acționarilor care, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, au încasat dividende calificate drept FID fără să fi obținut însă un credit fiscal aferent dividendelor menționate, pentru a li se permite acestor acționari să își valorifice drepturile care le sunt conferite prin articolul 63 TFUE.
- 47 Este necesar să se sublinieze, de la bun început, că revine statelor membre, în special în temeiul principiului cooperării loiale, prevăzut la articolul 4 alineatul (3) primul paragraf TUE, obligația de a asigura aplicarea și respectarea dreptului Uniunii pe teritoriul lor și că, în temeiul articolului 4 alineatul (3) al doilea paragraf TUE, statele membre adoptă orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din tratate sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii. Pe de altă parte, articolul 19 alineatul (1) al doilea paragraf TUE impune statelor membre să stabilească căile de atac necesare pentru a asigura o protecție jurisdicțională efectivă în domeniile reglementate de dreptul Uniunii.
- 48 În conformitate cu răspunsul dat la prima întrebare, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 63 TFUE conferă acționarilor beneficiari ai unor dividende calificate drept FID dreptul la același tratament fiscal al dividendelor menționate cu cel care le este rezervat cu privire la dividendele provenite din veniturile pe care societatea distribuitoare rezidentă în Regatul Unit le-a încasat de la o societate rezidentă tot în acest stat.
- 49 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, articolul 63 TFUE poate fi invocat în fața instanței naționale și poate determina inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 1995, *Sanz de Lera și alții, C-163/94, C-165/94 și C-250/94, EU:C:1995:451*, punctul 48, precum și Hotărârea din 18 decembrie 2007, *A, C-101/05, EU:C:2007:804*, punctul 27).
- 50 Rezultă de asemenea din jurisprudența constantă a Curții că dreptul de a obține restituirea taxelor percepute de un stat membru cu încălcarea normelor de drept al Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost acestea interpretate de Curte. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, să restituie taxele

percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, punctul 12, Hotărârea din 14 ianuarie 1997, *Comateb și alții*, C-192/95-C-218/95, EU:C:1997:12, punctul 20, precum și Hotărârea din 6 septembrie 2011, *Lady & Kid și alții*, C-398/09, EU:C:2011:540, punctul 17).

- 51 Or, potrivit guvernului Regatului Unit, un asemenea drept de a obține rambursarea taxelor percepute în mod nejustificat nu există în speță, ținând seama de faptul că Trustees, întrucât nu erau plătitori de impozit pe veniturile din dividende, nu au plătit niciun impozit pe dividendele cărora le corespund creditele fiscale pretinse.
- 52 Cu toate acestea, trebuie amintit că dreptul la rambursare, în sensul jurisprudenței menționate la punctul 50 din prezenta hotărâre, se referă nu numai la sumele plătite statului membru în temeiul taxelor nelegale, ci și la orice sumă reținută a cărei rambursare este indispensabilă pentru reinstituirea egalității de tratament impuse de dispozițiile Tratatului FUE privind libertățile de circulație (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 martie 2001, *Metallgesellschaft și alții*, C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 87, Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 205, precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, *Littlewoods Retail și alții*, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 25), inclusiv, așadar, sumele datorate justițiabilului pentru un credit fiscal de care acesta a fost privat în temeiul legislației naționale căreia i se opune dreptul Uniunii.
- 53 Astfel, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, acționarii care nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din dividende și care au încasat dividende calificate drept FID fără să fi obținut însă un credit fiscal aferent dividendelor menționate, precum Trustees, au dreptul la plata creditului fiscal de care au fost privați în mod nejustificat în temeiul legislației naționale incompatibile cu articolul 63 TFUE.
- 54 În continuare, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, atât autoritățile administrative, cât și instanțele naționale care trebuie să aplice, în cadrul competențelor proprii, dispozițiile dreptului Uniunii au obligația de a asigura efectul deplin al acestor dispoziții, înlăturând, din oficiu dacă este necesar, aplicarea oricărei dispoziții contrare a legislației naționale, fără să solicite sau să aștepte eliminarea prealabilă a acestei dispoziții naționale pe cale legislativă sau prin orice alt procedeu constituțional (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește autoritățile administrative, Hotărârea din 22 iunie 1989, *Costanzo*, 103/88, EU:C:1989:256, punctul 31, și Hotărârea din 29 aprilie 1999, *Ciola*, C-224/97, EU:C:1999:212, punctele 26 și 30, precum și, în ceea ce privește instanțele, Hotărârea din 9 martie 1978, *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49, punctul 24, și Hotărârea din 5 iulie 2016, *Ognyanov*, C-614/14, EU:C:2016:514, punctul 34).
- 55 Pe de altă parte, această obligație nu împiedică instanțele naționale competente să aplice, dintre diversele procedee din ordinea juridică internă, pe cele care sunt adecvate pentru protecția drepturilor individuale conferite de dreptul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 1998, *IN. CO. GE.'90 și alții*, C-10/97-C-22/97, EU:C:1998:498, punctul 21, precum și Hotărârea din 19 iulie 2012, *Littlewoods Retail și alții*, C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 33).
- 56 Prin urmare, în cadrul unei acțiuni formulate de acționarii care nu sunt plătitori de impozit, beneficiari ai unor dividende calificate drept FID, pentru a obține plata cuantumului creditului fiscal de care au fost privați în mod nejustificat prin legislația națională în discuție în litigiul principal, instanța națională este obligată, în principiu, să înlătore aplicarea dispozițiilor acestei legislații care se află la originea tratamentului contrar articolului 63 TFUE, pentru a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii.
- 57 În ceea ce privește, în sfârșit, modalitățile procedurale ale unei asemenea acțiuni, Curtea nu are competența de a califica din punct de vedere juridic acțiunile introduse de Trustees în fața instanței de trimitere, întrucât le revine acestora sarcina de a preciza natura și temeiul acțiunii lor, sub controlul

instanței de trimitere. Cu toate acestea, din jurisprudența Curții reiese că justițiabilii trebuie să dispună de o cale de atac efectivă care să le permită să obțină plata creditului fiscal de care au fost privați în mod nejustificat (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctele 201 și 220).

- 58 Astfel, deși, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie de plată a creditelor fiscale de care cei îndreptățiți au fost privați în mod nejustificat, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru atribuția de a stabili modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, aceste modalități nu trebuie, conform principiului echivalenței, să fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile acțiunilor similare de natură internă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 decembrie 1976, *Rewe-Zentralfinanz* și *Rewe-Zentral*, 33/76, EU:C:1976:188, punctul 5, Hotărârea din 8 martie 2001, *Metallgesellschaft* și alții, C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134, punctul 85, Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 203, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2015, *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, punctele 26 și 27).
- 59 În plus, în temeiul principiului efectivității, statele membre au responsabilitatea de a asigura în fiecare caz o protecție efectivă a drepturilor conferite de dreptul Uniunii și în special de a garanta respectarea dreptului la o cale de atac efectivă și la o instanță judecătorească imparțială, consacrat la articolul 47 primul paragraf din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, *Star Storage* și alții, C-439/14 și C-488/14, EU:C:2016:688, punctul 46, Hotărârea din 8 noiembrie 2016, *Lesoochránárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, punctul 65, precum și Hotărârea din 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punctul 44).
- 60 În speță, instanța de trimitere trebuie în special, pe de o parte, să se asigure că acționarii care nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din dividende și care au încasat dividende provenite din dividende de origine străină și calificate drept FID, precum *Trustees*, dispun de o cale de atac de natură să asigure plata creditului fiscal aferent dividendelor menționate, de care cei îndreptățiți au fost privați în mod nejustificat, potrivit unor modalități care să nu fie mai puțin favorabile decât cele aferente unei acțiuni privind plata unui asemenea credit fiscal sau a unui avantaj fiscal similar, într-o situație în care administrația fiscală i-ar fi privat pe cei îndreptățiți în mod nejustificat de acest credit fiscal sau de acest avantaj fiscal cu ocazia unei distribuirii unor dividende provenite din dividende încasate de la o societate rezidentă în Regatul Unit. Pe de altă parte, instanța respectivă trebuie să se asigure că această cale de atac permite să se garanteze în mod efectiv protecția drepturilor conferite la articolul 63 TFUE unor astfel de acționari.
- 61 În consecință, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că dreptul Uniunii impune ca dreptul național al unui stat membru să prevadă căi de atac aflate la dispoziția acționarilor care, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, au încasat dividende calificate drept FID fără să fi obținut însă un credit fiscal aferent dividendelor menționate, pentru a li se permite acestor acționari să își valorifice drepturile care le sunt conferite prin articolul 63 TFUE. În această privință, instanța națională competentă trebuie să se asigure că acționarii care nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din dividende și care au încasat dividende provenite din dividende de origine străină și calificate drept FID, precum *Trustees*, dispun de o cale de atac care, pe de o parte, este de natură să asigure plata unui asemenea credit fiscal, de care cei îndreptățiți au fost privați în mod nejustificat, potrivit unor modalități care să nu fie mai puțin favorabile decât cele aferente unei acțiuni privind plata unui credit fiscal sau a unui avantaj fiscal similar, într-o situație în care administrația fiscală i-ar fi privat în mod nejustificat pe cei îndreptățiți de acest credit fiscal sau de acest avantaj fiscal cu ocazia distribuirii unor dividende provenite din dividende încasate de la o societate rezidentă în Regatul Unit, și, pe de altă parte, permite să se garanteze în mod efectiv protecția drepturilor conferite la articolul 63 TFUE unor astfel de acționari.

Cu privire la a patra întrebare litera a)

- 62 Prin intermediul celei de a patra întrebări litera a), instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească, în raport cu răspunsurile date la primele trei întrebări preliminare, care este eventuala incidență a împrejurării că Trustees nu sunt plătitori de impozit pe venit în Regatul Unit pentru dividendele pe care le încasează.
- 63 În această privință, trebuie amintit că încălcarea articolului 63 TFUE, astfel cum aceasta a fost constatată de Curte la punctul 173 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), constă printre altele în diferența de tratament al dividendelor încasate de un acționar, precum Trustees, după cum aceste dividende provin din dividende de origine străină și sunt calificate drept FID sau provin din dividende de origine națională și nu sunt calificate drept FID.
- 64 După cum a arătat în esență avocatul general la punctul 88 din concluzii, întrucât respectarea articolului 63 TFUE presupune numai eliminarea tratamentului fiscal diferențiat dintre aceste două categorii de dividende încasate de acționari, precum Trustees, problema dacă acționarul beneficiar al unor dividende calificate drept FID este sau nu este plătitor de impozit pe veniturile din asemenea dividende nu pare pertinentă.
- 65 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a patra întrebare litera a) că împrejurarea că Trustees nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din dividendele pe care le încasează nu poate modifica răspunsurile date la primele trei întrebări adresate de instanța de trimitere.

Cu privire la a patra întrebare litera b)

- 66 Prin intermediul celei de a patra întrebări litera b), instanța de trimitere ridică problema eventualei incidențe, în raport cu răspunsurile date la primele trei întrebări preliminare, a faptului că încălcarea dreptului Uniunii în discuție nu este, în opinia sa, suficient de gravă pentru a atrage răspunderea extracontractuală a statului membru în cauză față de societatea care distribuie dividende calificate drept FID, conform principiilor stabilite în Hotărârea din 5 martie 1996, *Brasserie du Pêcheur și Factortame* (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79).
- 67 În speță, din decizia de trimitere reiese că acțiunea în răspundere extracontractuală pentru încălcări ale articolului 63 TFUE a fost introdusă împotriva Regatului Unit de societăți care distribuie dividende, iar nu de Trustees.
- 68 În această privință, trebuie să se constate, după cum a arătat avocatul general la punctul 91 din concluzii, că drepturile conferite la articolul 63 TFUE acționarilor în discuție sunt, în orice caz, independente de cele conferite societăților care distribuie dividendele.
- 69 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la a patra întrebare litera b) că, chiar dacă încălcarea dreptului Uniunii în discuție în litigiul principal nu este, în opinia instanței de trimitere, suficient de gravă pentru a atrage răspunderea extracontractuală a statului membru în cauză față de societatea care distribuie dividende calificate drept FID, conform principiilor stabilite în Hotărârea din 5 martie 1996, *Brasserie du Pêcheur și Factortame* (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79), această împrejurare nu poate modifica răspunsurile date la primele trei întrebări preliminare.

Cu privire la a patra întrebare litera c)

- 70 Prin intermediul celei de a patra întrebări litera c), instanța de trimitere ridică problema eventualei incidențe, în raport cu răspunsurile date la primele trei întrebări preliminare, a faptului că este posibil ca, în anumite cazuri, acționarul care a încasat dividende calificate drept FID să fi obținut un quantum al dividendelor majorat din partea societății distribuitoare în scopul compensării inexistenței unui credit fiscal pentru un astfel de acționar.
- 71 Desigur, la punctul 207 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)*, Curtea a considerat printre altele că societățile rezidente care au optat pentru sistemul FID nu puteau invoca, pe baza dreptului Uniunii, prejudiciul pe care pretindeau că l-au suferit din cauză că s-au văzut nevoite să majoreze quantumul dividendelor lor pentru a compensa pierderea creditului fiscal pentru acționarii lor, din moment ce astfel de majorări ale quantumului dividendelor se întemeiau pe decizii adoptate de societățile distribuitoare menționate și nu constituiau, pentru aceștia, o consecință inevitabilă a refuzului Regatului Unit de a le acorda acționarilor respectivi un tratament echivalent celui de care beneficiau acționarii beneficiari ai unei distribuiri bazate pe dividende de origine națională.
- 72 Cu toate acestea, situația acționarilor care au încasat dividende calificate drept FID și inexistența unui credit fiscal pentru aceștia în temeiul dividendelor respective nu rezultă dintr-o anumită decizie adoptată de ei, ci din legislația în vigoare în Regatul Unit la momentul exercițiului financiar relevant.
- 73 Prin urmare, contrar poziției exprimate de guvernul Regatului Unit, împrejurarea că o societate distribuitoare a unor dividende calificate drept FID a majorat sau nu a majorat quantumul dividendelor plătite unor asemenea acționari nu este de natură să conducă la o „dublă recuperare” de către Trustees.
- 74 Pe de altă parte, o eventuală majorare a quantumului dividendelor calificate drept FID distribuite de o societate rezidentă în Regatul Unit, în scopul compensării inexistenței unui credit fiscal pentru acționarul beneficiar al dividendelor menționate, nu poate conduce la o „dublă recuperare” a creditelor fiscale datorate acestui acționar, din moment ce distribuirea amintită a dividendelor de către această societate nu poate fi asimilată acordării unui credit fiscal de către administrația fiscală. Astfel, o asemenea distribuție a profiturilor de către o societate acționarului său nu reprezintă decât un act între societate și acționarul său, care nu poate afecta drepturile și obligațiile administrației fiscale în raport cu acționarul respectiv.
- 75 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la a patra întrebare litera c) că împrejurarea că o societate rezidentă în Regatul Unit a distribuit un quantum majorat al dividendelor calificate drept FID pentru a compensa inexistența unui credit fiscal pentru acționarul beneficiar nu poate modifica răspunsurile date la primele trei întrebări adresate de instanța de trimitere.
- 76 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a patra întrebare că nici împrejurarea că Trustees nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din dividendele pe care le încasează, nici împrejurarea că încălcarea dreptului Uniunii în discuție nu este, în opinia instanței de trimitere, suficient de gravă pentru a atrage răspunderea extracontractuală a statului membru în cauză față de societatea care distribuie dividende calificate drept FID, conform principiilor stabilite în Hotărârea din 5 martie 1996, *Brasserie du Pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79)*, nici împrejurarea că o societate rezidentă în Regatul Unit a distribuit un quantum majorat al dividendelor calificate drept FID pentru a compensa inexistența unui credit fiscal pentru acționarul beneficiar nu pot modifica răspunsurile date la celelalte întrebări adresate de instanța de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

⁷⁷ Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

- 1) **Articolul 63 TFUE trebuie să fie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, conferă drepturi unui acționar beneficiar al unor dividende calificate drept „dividende ca venit obținut din străinătate” („foreign income dividend”).**
- 2) **Dreptul Uniunii impune ca dreptul național al unui stat membru să prevadă căi de atac aflate la dispoziția acționarilor care, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, au încasat dividende calificate drept „dividende ca venit obținut din străinătate” fără să fi obținut însă un credit fiscal aferent dividendelor menționate, pentru a li se permite acestor acționari să își valorifice drepturile care le sunt conferite prin articolul 63 TFUE. În această privință, instanța națională competentă trebuie să se asigure că acționarii care nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din dividende și care au încasat dividende provenite din dividende de origine străină și calificate drept „dividende ca venit obținut din străinătate”, precum Trustees, dispun de o cale de atac care, pe de o parte, este de natură să asigure plata unui asemenea credit fiscal, de care cei îndreptățiți au fost privați în mod nejustificat, potrivit unor modalități care să nu fie mai puțin favorabile decât cele aferente unei acțiuni privind plata unui credit fiscal sau a unui avantaj fiscal similar, într-o situație în care administrația fiscală i-ar fi privat în mod nejustificat pe cei îndreptățiți de acest credit fiscal sau de acest avantaj fiscal cu ocazia distribuirii unor dividende provenite din dividende încasate de la o societate rezidentă în Regatul Unit și, pe de altă parte, permite să se garanteze în mod efectiv protecția drepturilor conferite la articolul 63 TFUE unor astfel de acționari.**
- 3) **Nici împrejurarea că Trustees nu sunt plătitori de impozit pe veniturile din dividendele pe care le încasează, nici împrejurarea că încălcarea dreptului Uniunii în discuție nu este, în opinia instanței de trimitere, suficient de gravă pentru a atrage răspunderea extracontractuală a statului membru în cauză față de societatea care distribuie dividende calificate drept „dividende ca venit obținut din străinătate”, conform principiilor stabilite în Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du Pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79), nici împrejurarea că o societate rezidentă în Regatul Unit a distribuit un quantum majorat al dividendelor calificate drept „dividende ca venit obținut din străinătate” pentru a compensa inexistența unui credit fiscal pentru acționarul beneficiar nu pot modifica răspunsurile date la celelalte întrebări adresate de instanța de trimitere.**

Semnături