CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL PAOLO MENGOZZI prezentate la 22 decembrie 2010[1]

I — Introducere

1. Prin intermediul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Conseil d'État (Consiliul de Stat) (Franța) adresează Curții o întrebare referitoare la interpretarea articolelor 43 CE și 56 CE în cadrul unui litigiu între ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministrul bugetului, finanțelor publice și funcției publice), pe de o parte, și societatea Accor, pe de altă parte, cu privire la cererea acesteia din urmă de a i se restitui impozitul pe bunuri mobile pe care a trebuit să îl plătească în momentul redistribuirii dividendelor către acționarii săi pentru anii 1999-2001[2].

2. Astfel, din decizia de trimitere reiese că Accor a primit în cursul anilor 1998, 1999 și 2000 dividende plătite de filialele stabilite în alte state membre și că, în momentul redistribuirii respectivelor dividende către propriii acționari, această societate a plătit, în temeiul dispozițiilor coroborate ale articolului 146 alineatul (2) și ale articolelor 158a și 223e din Codul general privind impozitele (code général des impôts), în versiunea aplicabilă la data desfășurării faptelor din acțiunea principală (denumit în continuare „CGI"), un impozit pe bunuri mobile care se ridică pentru anii 1999, 2000 și, respectiv, 2001 la 323 279 053 FRF (49 283 574 de euro), la 359 183 404 FRF (54 757 157 de euro) și la 341 261 380 FRF (52 024 962 de euro).

3. Plata acestor sume cu titlu de impozit anticipat trebuie să fie plasată în contextul legislativ al „creditului fiscal", aplicabil la data desfășurării faptelor din acțiunea principală, care a fost abrogat începând cu 1 ianuarie 2005 prin articolul 93 din Legea nr. 2003-1311[3].

4. Pentru evitarea dublei impuneri economice a profiturilor, impozitate, în primul rând, în momentul realizării acestora la nivelul societății care face distribuirea, apoi în momentul distribuirii, la nivelul beneficiarilor, articolul 158a din CGI acorda beneficiarilor dividendelor distribuite de *societățile franceze* un credit fiscal reprezentat printr-un credit deschis în contul Trezoreriei publice. Acest credit fiscal sau credit de impozit era egal cu jumătate din sumele efectiv plătite societății-mamă de către societatea care face distribuirea.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Întrucât cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare era anterioară intrării în vigoare a Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene, se va face trimitere la dispozițiile Tratatului CE.

3 — JORF din 31 decembrie 2003, p. 22530.

5. Totuși, pentru evitarea pierderilor fiscale, mecanismul creditului fiscal era asociat celui denumit al „impozitului pe bunuri mobile", întrucât profiturile care stau la baza distribuirii nu suportaseră sarcina impozitului pe profit la o cotă normală.

6. În astfel de împrejurări, articolul 223e din CGI prevedea că societatea care face distribuirea era obligată să plătească un impozit anticipat egal cu creditul fiscal calculat în condițiile prevăzute la articolul 158a din același cod. Acest impozit anticipat era datorat cu titlu de distribuiri care dau dreptul la credit fiscal, indiferent de beneficiari.

7. În măsura în care, în temeiul articolului 216 din CGI, dividendele distribuite de o filială societății-mamă cu sediul în Franța erau scutite de impozitul pe profit la nivelul acesteia din urmă [4], indiferent de proveniența dividendelor respective, redistribuirea din partea societății-mamă către propriii acționari determina, așadar, în principiu, exigibilitatea impozitului pe bunuri mobile, în conformitate cu articolul 223e din CGI.

8. Totuși, în timp ce articolul 146 alineatul (2) din CGI prevedea că, într-o astfel de ipoteză, impozitul pe bunuri mobile era diminuat, dacă era cazul, din valoarea creditelor fiscale aferente veniturilor din participații prevăzute la articolul 145 din CGI, încasate în cursul exercițiilor financiare încheiate de cel mult cinci ani, astfel cum s-a indicat deja la punctul 4 din prezentele concluzii, beneficiul creditului fiscal era acordat numai societăților-mamă care primesc dividende distribuite de societăți franceze.

9. Cu alte cuvinte, astfel cum prezintă pe scurt instanța de trimitere, articolul 146 alineatul (2) din CGI permitea unei societăți-mamă stabilite în Franța, atunci când redistribuirile realizate de aceasta ale dividendelor primite de la filiale franceze stăteau la baza aplicării impozitului anticipat pe bunuri mobile, să diminueze cuantumul acestui impozit anticipat din valoarea creditului fiscal la care îi dădea dreptul distribuirea dividendelor primite de la aceste filiale. În schimb, în lipsa unui credit fiscal acordat în temeiul unui dividend plătit de o filială stabilită într-un alt stat membru și de natură să diminueze cuantumul exigibil al impozitului anticipat, plata acestui impozit pentru redistribuirea dividendului către acționarii săi de societatea-mamă, imputându-se asupra totalului sumelor care pot fi distribuite, reducea în egală măsură și cuantumul redistribuirii acestui dividend.

10. Apreciind că o astfel de diferență de tratament era incompatibilă cu dreptul comunitar, societatea Accor a sesizat tribunal

4 — Cu excepția plății unei cote-părți din cheltuieli și sarcini, determinată în conformitate cu articolul 216 din CGI, nerelevantă în cadrul acțiunii principale, și care, pe parcursul perioadei în discuție din acțiunea principală, era fixată la 2,5% din produsul total al participațiilor, inclusiv creditele fiscale, până în 2000 și la 5% începând cu anul 2001. Compatibilitatea plății unei asemenea cote-părți din cheltuieli și sarcini a fost examinată de Curte în cadrul cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, Rep., p. I-2067).

administratif de Versailles (Tribunalul Administrativ din Versailles), care, prin hotărârea din 21 decembrie 2006, i-a admis cererea. Recursul formulat de ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique împotriva acestei hotărâri a fost respins prin hotărârea pronunțată de cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) din 20 mai 2008.

11. Fiind necesar să se pronunțe cu privire la această hotărâre ca urmare a recursului declarat de ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, Conseil d'État a admis motivul invocat de ministrul în cauză, întemeiat pe lipsa motivării hotărârii pronunțate de cour administrative d'appel de Versailles și, în consecință, a anulat hotărârea amintită.

12. În aceste condiții, apreciind că îi revenea sarcina de a soluționa cauza pe fond, având în vedere împrejurările speței, Conseil d'État, după înlăturarea argumentului invocat de Accor referitor la incompatibilitatea dispozițiilor legislative în discuție cu Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre [5], a considerat că existau anumite rezerve în ceea ce privește interpretarea altor dispoziții și principii ale dreptului Uniunii. Conseil d'État a hotărât, așadar, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) (a) Articolele 56 [CE] și 43 [CE] trebuie interpretate în sensul că se opun unui regim fiscal, care are ca obiect evitarea dublei impuneri economice a dividendelor, care:

— permite unei societăți-mamă să deducă din impozitul anticipat pe care îl datorează cu ocazia redistribuirii către acționarii săi a dividendelor plătite de filialele sale creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende dacă acestea provin de la o filială stabilită în Franța,

— însă nu oferă această posibilitate dacă aceste dividende provin de la o filială stabilită într-un alt stat membru […], în condițiile în care acest regim nu dă dreptul, în acest caz, la acordarea unui credit fiscal aferent distribuirii acestor dividende de către această filială, pentru motivul că un astfel de regim ar aduce atingere, prin natura sa, pentru această societate-mamă, principiilor liberei circulații a capitalurilor sau libertății de stabilire?

(b) În cazul unui răspuns negativ [la litera (a)], aceste articole trebuie

5 — JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97. Această directivă a fost modificată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118). Modificările introduse de acest din urmă act sunt totuși ulterioare situației de fapt din acțiunea principală și nu sunt, așadar, relevante.

interpretate în sensul că se opun totuși unui astfel de regim în condițiile în care ar trebui să fie luată în considerare și situația acționarilor pentru motivul că, având în vedere plata impozitului anticipat, cuantumul dividendelor primite de la filialele sale și redistribuite de această societate-mamă acționarilor săi este diferit în funcție de locul în care au sediul aceste filiale, în Franța sau într-un alt stat membru […], astfel încât acest regim ar avea ca efect descurajarea acționarilor de a investi în această societate-mamă și, prin urmare, ar avea ca efect afectarea atragerii de capitaluri de către această societate și ar fi de natură să descurajeze această societate să acorde capitaluri filialelor sale stabilite în alte state membre decât Franța sau să înființeze în aceste state astfel de filiale?

2) În cazul unui răspuns afirmativ [la litera (a) sau la litera (b) a întrebării 1)] și în condițiile în care articolele 43 [CE] și 56 [CE] ar fi interpretate în sensul că se opun regimului de impozit anticipat descris mai sus, iar administrația este, prin urmare, în principiu, obligată să restituie sumele primite în temeiul acestuia în măsura în care au fost primite cu încălcarea dreptului comunitar, acest drept, în cazul unui astfel de regim care, prin natura sa, nu conduce la transferul unei taxe de către persoana impozabilă asupra unui terț, se opune:

(a) ca administrația să poată refuza rambursarea sumelor plătite de societatea-mamă pentru motivul că această rambursare ar conduce la îmbogățirea fără justă cauză a acestei societăți,

(b) și, în cazul unui răspuns negativ, ca împrejurarea că suma achitată de societatea-mamă nu constituie pentru aceasta o sarcină contabilă sau fiscală, ci se deduce numai din totalul sumelor susceptibile de a fi redistribuite acționarilor acesteia, să poată fi invocată pentru a nu dispune restituirea acestei sume societății-mamă?

3) Având în vedere răspunsul dat la întrebările [1) și 2)], principiile comunitare ale echivalenței și efectivității se opun ca restituirea sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor redistribuite de societatea-mamă, indiferent dacă aceste dividende provin din sume distribuite de filialele sale stabilite în Franța sau în alt stat membru […], să fie supusă condiției, sub rezerva, dacă este cazul, a prevederilor convenției bilaterale aplicabile între Franța și statul membru în care este stabilită filiala referitoare la schimbul de informații, ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, pentru fiecare dividend în

litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele sale stabilite în alte state membre […] decât Franța, în condițiile în care, pentru filialele stabilite în Franța, documentele justificative, cunoscute de administrație, nu sunt cerute?"

II — Analiză

13. În timp ce prima întrebare adresată de instanța de trimitere a privit compatibilitatea cu libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor a unui mecanism fiscal, astfel cum este cel care a fost descris, a doua și a treia întrebare privesc, în esență, eventuala aplicare a unor principii, și anume principiul interzicerii îmbogățirii fără justă cauză (a doua întrebare) și principiile echivalenței și efectivității (a treia întrebare) care s-ar putea opune, dacă este cazul, total sau parțial, rambursării impozitului pe bunuri mobile plătit de Accor.

14. Înainte de examinarea acestor întrebări, considerăm că este util să se formuleze două observații.

15. În primul rând, din punct de vedere general, nu trebuie să se neglijeze importanța mizelor financiare aflate în joc în acțiunea principală și în acțiunile similare pendinte pe rolul instanțelor administrative franceze, apreciate la aproximativ 3 miliarde de euro. Aceste mize nu par străine deciziei Conseil d'État de a adresa Curții prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare și motivaseră de asemenea parțial cererea acestei instanțe de aplicare în privința prezentei cauze a procedurii accelerate, prevăzută la articolul 104a primul paragraf din Regulamentul de procedură al Curții, cerere care a fost respinsă prin Ordonanța președintelui Curții din 19 octombrie 2009.

16. În ceea ce privește acest aspect pecuniar, se va observa de asemenea că nici instanța de trimitere, nici guvernul francez nu au solicitat limitarea în timp a efectelor hotărârii Curții care urmează a se pronunța, poate și pentru că, potrivit jurisprudenței, implicațiile financiare, fără risc de tulburări economice grave, care ar rezulta pentru un stat membru dintr-o hotărâre preliminară nu justifică, prin ele însele, o asemenea limitare în timp a efectelor hotărârii [6] numai prin prisma faptului că însuși obiectul tuturor litigiilor pendinte pe rolul instanțelor administrative franceze privește soluționarea unor situații anterioare,

6 — A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Brzeziński (C-313/05, Rep., p. I-513, punctele 58-60 și jurisprudența citată).

regimul în litigiu, astfel cum am subliniat deja, fiind eliminat de la 1 ianuarie 2005 [7].

17. În continuare, este important să se sublinieze că întrebările adresate de Conseil d'État nu privesc interpretarea Directivei 90/435, în special a articolului 4 din aceasta, în temeiul căruia statul membru de stabilire a societății-mamă, care deține minimum 25 % din capitalul social al unei filiale stabilite într-un alt stat membru, trebuie să elimine dubla impunere economică a profiturilor distribuite de această filială în beneficiul societății-mamă respective. În acest scop, statul de stabilire a societății-mamă fie se abține să impoziteze aceste profituri, fie le impozitează, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din cuantumul impozitului datorat acea fracțiune a impozitului plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea impozitului reținut la sursă, perceput de statul membru în care filiala are reședința, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5 din directiva menționată, până la limita valorii impozitului național corespunzător. Astfel cum Curtea a amintit, în esență, în cadrul Hotărârii Cobelfret [8], obligația care revine statului membru de stabilire a societății-mamă se raportează, așadar, la distribuirea de profituri în beneficiul acesteia din urmă de către filiala sa.

18. În fața Conseil d'État, precum și, din nou, în cadrul observațiilor scrise pe care aceasta le-a depus la Curte, Accor a susținut că impozitul anticipat pe venituri mobile este contrar articolului 4 din Directiva 90/435. Această afirmație se întemeia, în esență, pe următorul raționament, și anume Republica Franceză, în temeiul articolelor 145 și 216 din CGI, a optat pentru scutirea de impozit pe profit a dividendelor plătite unei societăți-mamă de o filială, indiferent de proveniența acestora [9]. Or, în momentul redistribuirii către propriii acționari a unor dividende care provin din profitul plătit de o filială stabilită într-un alt stat membru decât Franța, societatea-mamă franceză era obligată să plătească impozitul anticipat pe bunuri mobile, care avea ca obiect să înlocuiască impozitul pe profit, în măsura în care ar privi numai profitul distribuit care nu fusese supus în prealabil impozitului pe profit la cota integrală. În consecință, potrivit Accor, impozitul anticipat pe bunuri mobile constituia o impozitare a dividendelor primite de la filialele nerezidente în Franța contrară articolului 4 din Directiva 90/435.

7 — Un alt motiv s-a putea întemeia pe faptul că Curtea a precizat deja în mai multe dintre hotărârile sale [a se vedea printre altele Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753), precum și Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții (C-292/04, Rep., p. I-1835)] cerințele care decurg atât din libertatea de stabilire, cât și din libera circulație a capitalurilor în ceea ce privește situația persoanelor, fizice sau juridice, rezidente ale unui stat membru, care primesc dividende de la societăți nerezidente, și că Curtea nu a limitat în timp efectele respectivelor hotărâri: a se vedea cu privire la acest aspect Hotărârea Meilicke și alții, citată anterior (punctele 36-40 și jurisprudența citată). Totuși, guvernul francez subliniază că direcția jurisprudențială citată anterior nu este în mod necesar pertinentă pentru a răspunde la prima întrebare preliminară.

8 — Hotărârea din 12 februarie 2009 (C-138/07, Rep., p. I-731, punctele 29-31).

9 — Sub rezerva cotei-părți din cheltuieli și sarcini menționate la nota de subsol 4.

19. Conseil d'État a respins aceste argumente pentru motivul că faptul generator al impozitului pe bunuri mobile în litigiu nu era reprezentat de plata dividendelor în beneficiul societății-mamă franceze de filialele stabilite în celelalte state membre, ci de redistribuirea de către societatea-mamă a dividendelor astfel primite către propriii acționari. Cu alte cuvinte, impozitul anticipat pe bunuri mobile nu avea, așadar, nici ca obiect, nici ca efect impozitarea profiturilor distribuite și nu înlocuia, prin urmare, impozitul pe profit, ci era exigibil numai în momentul redistribuirii dividendelor către acționarii societății-mamă.

20. În pofida încercării societății Accor, în cadrul observațiilor scrise depuse în fața Curții, de a extinde sfera întrebărilor adresate de Conseil d'État la interpretarea Directivei 90/435, subscriem respingerii de către această instanță a argumentului invocat de societatea în cauză în cadrul acțiunii principale.

21. Astfel, după cum am indicat deja, Directiva 90/435 se raportează numai la distribuirea profiturilor între o filială și societatea-mamă stabilite în două state membre diferite. Prin urmare, această directivă nu anticipează regimul fiscal al redistribuirii veniturilor din participații realizate de societatea-mamă către propriii acționari. În sfârșit, motivarea instanței de trimitere este în spiritul raționamentului elaborat de Curte în cadrul Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, în ceea ce privește „advance corporate tax" (ACT), pe care era obligată să o plătească o societate-mamă stabilită în Regatul Unit în momentul redistribuirii către propriii acționari a dividendelor primite de la filiale stabilite în alte state membre [10] și care a fost considerată ca fiind exclusă din domeniul de aplicare al Directivei 90/435.

A — *Cu privire la prima întrebare*

22. Prin intermediul primei întrebări, care se împarte în două aspecte, instanța de trimitere urmărește să afle, pe de o parte, dacă articolele 43 CE și 56 CE se opun mecanismului potrivit căruia numai o societate-mamă care redistribuie către propriii acționari dividende primite de la filiale stabilite în Franța, cu excluderea filialelor stabilite în alte state membre, poate deduce creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende din impozitul anticipat pe bunuri mobile și, pe de altă parte, în cazul unui răspuns negativ, dacă aceste articole se opun totuși unui astfel de mecanism din cauza eventualului său efect de descurajare a acționarilor societății-mamă beneficiari ai unor dividende plătite de filiale stabilite în alte state membre decât Franța.

23. Înainte de examinarea caracterului restrictiv al unui astfel de mecanism, este important să ne referim în câteva cuvinte la libertatea de circulație aplicabilă.

10 — Punctul 110.

1. Cu privire la libertatea de circulație aplicabilă

24. Potrivit jurisprudenței, atunci când un resortisant al unui stat membru deține în capitalul unei societăți stabilite într-un alt stat membru o participație de natură să îi permită exercitarea unei influențe certe asupra deciziilor respectivei societăți și stabilirea activităților acesteia, se aplică dispozițiile tratatului care se referă la libertatea de stabilire, iar nu cele care se raportează la libera circulație a capitalurilor [11].

25. În speță, instanța de trimitere nu a informat Curtea cu privire la amploarea participațiilor deținute de Accor în capitalul filialelor stabilite în alte state membre decât Franța, ceea ce nu poate exclude, așadar, participațiile care nu îi permit să exercite o influență certă asupra deciziilor acestor societăți.

26. Astfel, este important, în primul rând, să se observe că regimul în litigiu era aplicabil, în conformitate cu articolul 145 din CGI, societăților ale căror participații erau superioare pragului minim de 10 % din capitalul social al societății care face distribuirea, în ceea ce privește perioada până la 31 decembrie 2000, prag care a fost redus la 5 % din capitalul social al societății care face distribuirea începând cu 1 ianuarie 2001 [12]. Prin urmare, acest regim se aplica deja deținerii de către societățile-mamă a unor participații în capitalul altor societăți într-o proporție care, *a priori*, excludea posibilitatea de a exercita o reală influență asupra deciziilor respectivelor societăți.

27. În ceea ce privește situațiile de fapt aflate la originea acțiunii principale, această deducție pare a fi confirmată de indicațiile furnizate în cadrul observațiilor scrise ale guvernului francez și potrivit cărora anumite dividende primite de Accor ar fi fost plătite de societăți în cadrul cărora Accor deținea numai participații minoritare care nu îi permiteau în aparență să exercite o reală influență asupra deciziilor acestor societăți.

28. În schimb, atât Accor, cât și guvernul francez menționează în egală măsură situații în care această societate deținea o participație majoritară în capitalul unor filiale stabilite în diferite state membre care să permită a se presupune că Accor exercita o influență asupra deciziilor acestor filiale.

29. Deși revine instanței de trimitere sarcina de a verifica realitatea tuturor acestor date

11 — A se vedea printre altele Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 22), Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 37), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 31), precum și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 30).

12 — În conformitate cu modificarea articolului 145 din CGI introdusă prin Ordonanța nr. 2000-912 din 18 septembrie 2000 (JORF din 21 septembrie 2000, p. 14783).

în vederea soluționării acțiunii principale [13], considerăm că atât dispozițiile legislative în cauză, cât și situațiile de fapt aflate la originea acțiunii principale ar putea avea legătură atât cu libertatea de stabilire, cât și cu libera circulație a capitalurilor [14].

30. Cu toate acestea, apreciem că, având în vedere elementele de care dispune Curtea, examinarea prezentei cauze poate fi realizată într-un mod mai oportun în raport cu dispozițiile tratatului care reglementează libera circulație a capitalurilor, fiind subînțeles faptul că analiza întrebării preliminare din perspectiva articolului 43 CE nu ar trebui să conducă, în niciun caz, la o soluție diferită.

2. Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

31. Potrivit jurisprudenței, constituie circulație a capitalului în sensul articolului 56 alineatul (1) CE, printre altele, investițiile directe sub forma unor participații într-o întreprindere prin deținerea de acțiuni care conferă posibilitatea de a participa efectiv la gestiunea și la controlul întreprinderii (investiții denumite „directe”), precum și achiziția de valori mobiliare pe piața de capital, efectuată cu unicul scop de a realiza un plasament financiar, fără intenția de a influența gestiunea și controlul întreprinderii (investiții denumite „de portofoliu”) [15].

32. De asemenea, Curtea a considerat că restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE cuprind măsurile naționale, inclusiv măsuri fiscale, care pot descuraja persoanele rezidente într-un stat membru de a-și investi capitalurile în societăți stabilite în alte state membre [16].

33. În cadrul acțiunii principale, este evident că, astfel cum admite însuși guvernul francez, în timp ce creditul fiscal aferent dividendelor plătite de filialele franceze societății-mamă stabilite în Franța putea fi dedus din cuantumul impozitului anticipat pe bunuri mobile datorat în momentul redistribuirii de către aceasta din urmă a dividendelor în discuție către propriii acționari, dividendele plătite de filiale nerezidente în Franța nu dădeau dreptul, la nivelul societății-mamă franceze, la un credit fiscal similar. Prin urmare, această din urmă societate era obligată să plătească impozitul anticipat pe bunuri mobile fără a obține totuși beneficiul creditului fiscal, contrar situației unei societăți-mamă care

13 — Reamintim că, astfel cum am subliniat la punctul 11 din prezentele concluzii, Conseil d'État trebuie să se pronunțe pe fond în acțiunea principală.

14 — De exemplu, după modelul constatării efectuate de Curte în Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctul 80).

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 1999, Trummer și Mayer (C-222/97, Rec., p. I-1661, punctul 21), Hotărârea din 4 iunie 2002, Comisia/Franța (C-483/99, Rec., p. I-4781, punctele 36 și 37), Hotărârea din 13 mai 2003, Comisia/Regatul Unit (C-98/01, Rec., p. I-4641, punctele 39 și 40), Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Țările de Jos (C-282/04 și C-283/04, Rec., p. I-9141, punctul 19), precum și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 40).

16 — A se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Manninen (punctul 22), precum și Meilicke și alții (punctul 23).

primește dividende din partea unor filiale franceze și redistribuie aceste dividende propriilor acționari.

34. Prin urmare, acest mecanism determina, astfel cum declară chiar guvernul francez, o diferență de tratament între dividendele plătite unor societăți-mamă franceze, după cum acestea proveneau de la filiale stabilite în Franța sau în alte state membre.

35. Deși nu se pune astfel în discuție faptul că situația unei societăți-mamă franceze care primește dividende din partea unor filiale franceze este comparabilă cu situația aceleiași societăți-mamă care primește dividende din partea unor filiale stabilite în alte state membre [17], guvernul francez subliniază totuși, într-un mod oarecum contradictoriu, în primul rând, că o astfel de diferență de tratament nu ar genera un efect restrictiv pentru circulația capitalurilor, în sensul articolului 56 CE [18], admițând, în al doilea rând, că descurajarea directă exista numai atunci când societatea-mamă franceză desfășura o politică de redistribuire a dividendelor primite de la filialele stabilite în celelalte state membre [19].

36. Independent de contradicția internă care tocmai a fost evidențiată în cadrul argumentației prezentate de guvernul francez, amintim că acesta din urmă își întemeiază teza principală, respectiv lipsa unui efect restrictiv al dispozițiilor fiscale în litigiu, pe următoarele două argumente.

37. Pe de o parte, acesta susține că activarea creditului fiscal sau plata impozitului anticipat pe bunuri mobile ar decurge dintr-o decizie autonomă a organelor competente ale societății-mamă care primește dividende plătite de filialele sale franceze, iar nu din lege. Referindu-se, printre altele, la Hotărârea Graf [20], guvernul francez adaugă că efectul eventual negativ al dispozițiilor în litigiu ale legislației naționale ar depinde astfel de o decizie a organelor competente ale societății-mamă atât de ipotetică, încât aceste dispoziții nu ar putea fi considerate ca reprezentând un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor.

38. Pe de altă parte, acest guvern pretinde că, în măsura în care impozitul anticipat pe bunuri mobile era dedus din rezultatele care puteau fi distribuite de societatea-mamă, acest impozit nu constituia o sarcină care să greveze profiturile, ci o impozitare a rezultatelor

17 — Ceea ce decurge astfel dintr-o jurisprudență în prezent constantă, a se vedea, printre altele, Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctul 62).

18 — A se vedea printre altele punctul 74 din observațiile scrise depuse de guvernul francez.

19 — A se vedea punctul 82 din aceleași observații.

20 — Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Graf (C-190/98, Rec., p. I-493, punctele 24 și 25).

care puteau fi distribuite și al cărei cost era suportat în întregime de acționarii care beneficiau de un dividend devalorizat. Prin urmare, societatea-mamă nu era afectată de mecanism. În plus, guvernul francez arată că, în măsura în care acționarii nerezidenți puteau obține rambursarea impozitului anticipat dacă nu beneficiau de creditul fiscal, în conformitate cu convențiile fiscale încheiate de Republica Franceză și/sau cu doctrina administrativă franceză, numai acționarii francezi ai societății-mamă franceze ar fi fost afectați de diferența de tratament, situație care, din cauza caracterului său pur intern, nu ar intra în domeniul de aplicare al articolului 56 CE.

39. În opinia noastră, nu este necesar să se insiste peste măsură cu privire la prima obiecție, de altfel oarecum confuză, a guvernului francez. În măsura în care o înțelegem, această obiecție constă în a afirma că societățile-mamă (sau organele acestora) ar beneficia de libertatea de a decide să redistribuie dividendele către propriii acționari, astfel încât să activeze sau să nu activeze mecanismul aplicării impozitului anticipat pe bunuri mobile și a creditului fiscal. Guvernul francez pare să considere astfel că, dacă organele competente ale unei societăți-mamă franceze care primește dividende de la filiale stabilite în alte state membre decid să redistribuie către acționarii societății respective întreaga sumă a dividendelor plătite de filială societății-mamă, fără a beneficia, așadar, de creditul fiscal, doar aceste organe trebuie, prin urmare, să își asume răspunderea. Acest argument se inspiră în aparență din concluziile raportorului public în fața Conseil d'État, anexate la observațiile scrise depuse de guvernul francez și de Accor [21].

40. Totuși, pe lângă faptul că diferența de tratament subliniată mai sus se întemeiază într-adevăr chiar pe dispozițiile legislației franceze, problema nu privește, astfel cum sugerează guvernul francez, aspectul dacă o societate-mamă sau organele sale competente erau în măsură să evite plata impozitului anticipat pe bunuri mobile prin neefectuarea redistribuirii dividendelor plătite societății-mamă de filialele sale stabilite în alte state membre decât Franța ori să diminueze valoarea dividendelor care fac obiectul redistribuirii către acționarii acestei societăți-mamă în scopul, în final, de a eluda sau de a se adapta obstacolului reprezentat de regimul fiscal în litigiu.

41. Dimpotrivă, se ridică problema dacă o societate-mamă aflată în situația în care se

21 — Potrivit raportorului public (p. 14 din concluziile acestuia), „societatea [...] este, așadar, singura responsabilă de faptul că nu a diminuat cuantumul sumelor distribuite. Cu alte cuvinte, nu legea creează sarcina a cărei restituire este solicitată de societatea-mamă, ci politica acesteia de distribuire a dividendelor". Totuși, această apreciere a fost elaborată în ceea ce privește restituirea cuantumului impozitului pe bunuri mobile plătit de Accor, iar nu în contextul existenței unei restricții privind circulația capitalurilor.

află Accor poate beneficia de libera circulație a capitalurilor prin revendicarea unui tratament echivalent celui rezervat de legislația națională unei societăți-mamă franceze care, după ce a primit dividende din partea filialelor franceze, redistribuie integral aceste dividende către propriii acționari.

42. Pe de altă parte, este greu de conceput cum, în cadrul unei societăți de capitaluri, o decizie de (re)distribuire a dividendelor în beneficiul acționarilor acestei societăți poate prezenta, astfel cum pretinde guvernul francez, o natură ipotetică sau aleatorie, în sensul Hotărârii Graf, citată anterior. Astfel cum a indicat Accor în cadrul ședinței, este dificil de imaginat ca acționarii să investească într-o societate care intenționează să nu redistribuie dividende decât în mod ocazional, cu atât mai mult cu cât această societate este cotată pe piețele financiare și dezvoltă o politică de distribuire ca parte a comunicării sale financiare.

43. În ceea ce privește al doilea argument invocat de guvernul francez, dorim să subliniem că acesta pare a fi la originea divizării primei întrebări preliminare adresate de instanța de trimitere, după cum ar fi în cauză societatea-mamă (primul aspect al acestei întrebări) sau acționarii acestei societăți (al doilea aspect alternativ al întrebării).

44. Această subdivizare pare a fi, în esență, motivată de considerații procedurale de drept intern, în măsura în care acțiunea principală opune autoritățile franceze societății Accor, iar nu acționarilor acestei societăți.

45. Totuși, nu pare pertinent pentru interpretarea articolului 56 CE, al cărui domeniu de aplicare se extinde la măsurile naționale care descurajează investițiile transfrontaliere, fără a trebui să se ridice întrebarea dacă această descurajare afectează mai mult societatea ca atare, organele competente ale acesteia sau, în general, acționarii acesteia. Astfel, a susține distincția sugerată de instanța de trimitere și de guvernul francez ar însemna, în opinia noastră, să se condiționeze aplicarea articolului 56 CE de dreptul intern al statelor membre și de modalitățile de organizare a societăților stabilite pe teritoriile acestora.

46. De altfel, jurisprudența Curții arată că o aceeași măsură națională poate în același timp, pe de o parte, să îi descurajeze pe rezidenții (inclusiv pe cei cu o formă de organizare socială) unui stat membru să își investească capitalurile în alte state membre și, pe de altă parte, să aibă efecte restrictive pentru rezidenții acestor alte state membre în sensul că aceasta se opune atragerii de capitaluri în primul stat membru [22]. Prin urmare,

22 — A se vedea printre altele Hotărârile citate anterior Manninen (punctul 22), precum și Test Claimants in the FII Group Litigation (punctele 64 și 166).

în vederea calificării unei măsuri naționale în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE, nu considerăm că există niciun obstacol pentru ca această măsură să poată avea de asemenea un efect de descurajare pentru o societate și/sau pentru acționarii acesteia. De altfel, existența unei asemenea *descurajări* pentru circulația transfrontalieră a capitalurilor nu este condiționată, prin definiție, inclusiv în domeniul fiscal, de o demonstrație aritmetică a consecințelor financiare suportate de persoanele interesate.

47. În orice caz, considerăm că Curtea ar putea să se dispenseze de a răspunde la al doilea aspect al întrebării preliminare, având în vedere caracterul descurajator al mecanismului în litigiu pentru societatea-mamă Accor, ceea ce, astfel cum am indicat deja, guvernul francez a admis, de altfel, la punctul 82 din observațiile sale scrise.

48. Astfel, întrucât nu poate obține un profit din neutralizarea impozitului anticipat pe bunuri mobile prin acordarea creditului fiscal, contrar situației unei societăți-mamă care a redistribuit către propriii acționari totalitatea dividendelor plătite de filialele sale franceze, o societate-mamă aflată în situația societății Accor trebuia, pentru a putea face o redistribuire integrală a dividendelor către propriii acționari, să retragă din rezervele sale de trezorerie o valoare echivalentă cu suma care trebuia să fie plătită ca impozit anticipat pe bunuri mobile. Societățile-mamă franceze care și-au investit capitalurile în filiale franceze beneficiau, așadar, de un avantaj de trezorerie în raport cu societățile-mamă care și-au investit capitalurile în filiale cu sediul în alte state membre [23].

49. În plus – și subscriem total cu privire la acest aspect la concluziile raportorului public în fața Conseil d'État – impozitul anticipat pe bunuri mobile aferent redistribuirii dividendelor către acționarii societății-mamă și pe care aceasta din urmă îl datora avea ca efect diminuarea masei dividendelor care puteau fi distribuite, această masă variind după cum filiala societății-mamă era stabilită în Franța sau într-un alt stat membru. Or, această situație putea afecta, după toate probabilitățile, valoarea titlurilor societății-mamă, din moment ce valoarea dividendelor distribuite era mai mică. Prin urmare, politica de distribuire a acestei societăți putea fi mai puțin atractivă pentru acționarii actuali sau potențiali, astfel încât accesul acestei societăți pe piața de capitaluri putea fi afectat.

50. Prin urmare, regimul fiscal în litigiu era cu siguranță în măsură să descurajeze societățile stabilite în Franța să efectueze investiții de portofoliu în societăți cu sediul în alte state membre.

51. În aceste condiții, considerăm că mecanismul fiscal în litigiu constituie o restricție în sensul articolului 56 alineatul (1) CE.

23 — A se vedea, prin analogie, Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctul 84 și jurisprudența citată).

52. Întrucât nici instanța de trimitere, nici guvernul francez nu au făcut trimitere la motivele invocate la articolul 58 CE sau la rațiunile imperioase de interes general care pot justifica o astfel de restricție, sugerăm, așadar, să se răspundă la prima întrebare preliminară după cum urmează: articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim fiscal în temeiul căruia o societate-mamă stabilită într-un stat membru care primește dividende plătite de o filială stabilită într-un alt stat membru nu poate deduce din impozitul anticipat pe bunuri mobile, pe care îl datorează cu ocazia redistribuirii către propriii acționari a dividendelor respective, creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende, spre deosebire de situația comparabilă a unei societăți-mamă stabilite în primul stat membru care primește dividende plătite de o filială stabilită tot în acest stat membru.

B — *Cu privire la a doua întrebare*

53. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă, în ipoteza în care administrația fiscală ar fi, în principiu, obligată să ramburseze sumele plătite de societatea-mamă cu încălcarea dreptului Uniunii, această administrație ar putea totuși să se opună fie pentru motivul că respectiva restituire ar determina o îmbogățire fără justă cauză a acestei societăți, chiar dacă regimul în litigiu nu înseamnă transferul unei taxe de către persoana impozabilă asupra unui terț, fie, în caz negativ, pentru motivul că sumele plătite nu ar constitui o sarcină contabilă sau fiscală pentru societatea-mamă, ci s-ar deduce din totalul dividendelor ce pot fi distribuite către acționarii acesteia.

54. Având în vedere propunerea de răspuns la prima întrebare, este important să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, particularii au în principiu dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea dispozițiilor dreptului Uniunii. Astfel, acest drept reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de respectivele dispoziții, astfel cum sunt interpretate de Curte. Rezultă că statul membru în cauză este obligat, în principiu, să ramburseze impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii [24].

55. Această obligație de rambursare cunoaște, potrivit acestei jurisprudențe, o singură excepție, și anume atunci când autoritățile naționale stabilesc faptul că, total sau parțial, sarcina impozitului a fost suportată de o altă persoană decât persoana impozabilă și că rambursarea, totală sau parțială, a impozitului ar determina, pentru aceasta

24 — A se vedea în special Hotărârea din 2 octombrie 2003, Weber's Wine World și alții (C-147/01, Rec., p. I-11365, punctul 93 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctul 202).

din urmă, o îmbogățire fără justă cauză [25]. O astfel de situație poate apărea în special în materie de fiscalitate indirectă atunci când o persoană impozabilă a transferat asupra consumatorului final, total sau parțial, taxa pe valoarea adăugată plătită în mod neîntemeiat de acesta.

56. De asemenea, Curtea a considerat că, chiar și atunci când se stabilește că sarcina taxei percepute în mod neîntemeiat de autoritățile naționale s-a repercutat parțial sau total asupra terților, rambursarea sa către operator nu presupune în mod necesar o îmbogățire fără justă cauză a acestuia [26]. Astfel, chiar și în această ipoteză, un prejudiciu ar fi putut fi totuși suportat de persoana impozabilă prin plata taxei cu încălcarea dreptului Uniunii, de exemplu, din cauză că s-a diminuat volumul vânzărilor sale pentru că nu a transferat complet valoarea totală a taxei asupra prețurilor de vânzare [27].

57. În ceea ce privește demonstrarea unei eventuale îmbogățiri fără justă cauză a persoanei impozabile care ar fi determinată de repercutarea taxei plătite asupra unui terț, Curtea a considerat că elementele de probă trebuie să fie apreciate liber de instanța națională [28], având în vedere toate împrejurările pertinente [29], dat fiind că, în lipsa unei reglementări a Uniunii, modalitățile procedurale aplicabile sunt stabilite de legislația internă a fiecărui stat membru cu respectarea principiilor echivalenței și efectivității [30].

58. De asemenea, Curtea a precizat că acest ultim principiu se opune tuturor modalităților de probă al căror efect este de a face practic imposibilă sau excesiv de dificilă obținerea rambursării taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. Este în special cazul prezumțiilor sau al normelor privind probele care impun contribuabilului sarcina de a dovedi că taxele plătite fără a fi datorate nu s-au repercutat asupra altor persoane sau cazul unor limitări speciale în ceea ce privește formele probelor care trebuie prezentate [31]. Astfel, chiar în situația în care se pune în discuție restituirea impozitelor indirecte care trebuie să se repercuteze în mod legal asupra unui terț, Curtea a respins teza potrivit căreia ar exista prezumția că repercutarea a avut loc și ar reveni persoanei impozabile sarcina de a proba negativ contrariul [32].

25 — A se vedea în acest sens Hotărârea Weber's Wine World și alții, citată anterior (punctul 94). Utilizarea noțiunii „îmbogățire fără justă cauză" pare să se apropie mai mult în acest context de noțiunea „plată nedatorată", care poate fi considerată, în anumite state membre, un caz specific de îmbogățire fără justă cauză.

26 — Hotărârea Weber's Wine World și alții, citată anterior (punctul 98 și jurisprudența citată).

27 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții (C-192/95-C-218/95, Rec., p. I-165, punctele 29, 31 și 32), precum și Hotărârea Weber's Wine World și alții, citată anterior (punctul 99).

28 — A se vedea Hotărârea Weber's Wine World și alții, citată anterior (punctul 96).

29 — A se vedea Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 41), și Hotărârea din 18 iunie 2009, Stadeco (C-566/07, Rep., p. I-5295, punctul 49).

30 — Hotărârea Weber's Wine World și alții, citată anterior (punctul 103).

31 — A se vedea Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, Rec., p. 3595, punctul 14), precum și Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michaïlidis (C-441/98 și C-442/98, Rec., p. I-7145, punctul 36).

32 — Hotărârea Comateb și alții, citată anterior (punctul 25).

59. În aceste condiții, astfel cum părțile care au depus observații scrise în prezenta cauză convin, revine autorităților fiscale care pretind că se opun restituirii prelevărilor plătite fără a fi datorate de un contribuabil cu încălcarea dreptului Uniunii sarcina de a face dovada că o asemenea restituire ar îmbogăți fără justă cauză respectiva persoană impozabilă [33], fiind necesar ca instanța națională să aprecieze caracterul întemeiat al acestor pretenții, și anume existența și măsura îmbogățirii fără justă cauză, prin efectuarea unei analize economice care să ia în considerare toate elementele relevante care îi sunt prezentate [34].

60. În opinia noastră, jurisprudența amintită permite deja să se răspundă în parte la al doilea aspect al întrebării examinate aici. Astfel, prin alegerea formulării acestui aspect în mod alternativ și subsidiar față de primul aspect care se raportează la excepția îmbogățirii fără justă cauză, instanța de trimitere pare a urmări să îndepărteze limitele dreptului la restituirea taxelor plătite cu încălcarea dreptului Uniunii. Or, astfel cum s-a arătat, dreptul Uniunii nu acceptă decât o excepție de la restituirea taxelor plătite cu încălcarea acestui drept, și anume cea a îmbogățirii fără justă cauză.

61. Al doilea aspect al întrebării ar putea fi totuși interpretat în mod util în contextul problematicii legate de îmbogățirea fără justă cauză. Astfel, subliniind că sumele plătite nu ar constitui o sarcină contabilă sau fiscală pentru societatea-mamă, ci s-ar deduce din totalul dividendelor care pot fi distribuite către acționarii săi, instanța de trimitere subliniază, în final, că nu societatea-mamă a suportat sarcina reală a plății impozitului anticipat pe bunuri mobile și că, în consecință, restituirea în beneficiul acesteia a sumelor corespunzătoare plății acestei prelevări ar putea determina îmbogățirea fără justă cauză.

62. Prin urmare, este posibil, în opinia noastră, să se examineze în comun cele două aspecte ale întrebării.

63. În cadrul acțiunii principale, este important să se amintească faptul că instanța de trimitere pleacă în egală măsură de la premisa că regimul în litigiu nu conduce la transferul unei taxe de către persoana impozabilă asupra unui terț și, prin urmare, nu intră sub incidența situației „clasice” de îmbogățire fără justă cauză, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții amintită anterior. Această premisă poate părea surprinzătoare și ar putea justifica la prima vedere însăși respingerea existenței unei îmbogățiri fără justă cauză în raport cu jurisprudența amintită.

33 — Guvernul francez precizează de altfel că atribuirea sarcinii probei autorităților fiscale decurge în egală măsură din jurisprudența Conseil d'État și a Cour de cassation din Franța în situații reglementate numai de dreptul intern. Prin urmare, o asemenea normă ar trebui să se aplice în egală măsură, în conformitate cu principiile egalității de tratament și echivalenței, în litigiile în care administrația fiscală franceză se opune restituirii prelevărilor plătite cu încălcarea dreptului Uniunii.

34 — A se vedea Hotărârile citate anterior Weber's Wine World și alții (punctul 100), precum și Marks & Spencer (punctul 43).

64. Totuși, trebuie să se evite această lectură oarecum simplistă a întrebării adresate. Premisa pe care se întemeiază întrebarea pare a se explica prin calificarea juridică a impozitului anticipat pe bunuri mobile reținută în dreptul administrativ francez. Astfel, Conseil d'État a considerat că impozitul anticipat pe bunuri mobile nu constituie o sarcină care poate fi dedusă din profitul net al societății, întrucât această prelevare ar fi fost instituită pentru a se evita ca societățile care distribuie, în condiții care dau dreptul la credit fiscal, profituri care nu fac obiectul impozitului pe profit la cota normală, să beneficieze, pentru acest motiv, de un avantaj fiscal nedatorat [35]. Prin urmare, deducându-se numai din totalul veniturilor care pot fi distribuite impozitul anticipat pe bunuri mobile nu ar afecta societatea-mamă care face distribuirea, ci s-ar preleva din patrimoniul acționarilor. Din această perspectivă, susținută de altfel de guvernul francez, problema dacă impozitul pe bunuri mobile s-ar fi repercutat asupra unui terț, în temeiul criteriului reținut de jurisprudența Curții, nu ar avea, așadar, nicio relevanță, întrucât plata impozitului anticipat pe bunuri mobile ar aduce atingere direct patrimoniului acționarilor societății-mamă.

65. Astfel plasată în context, problema invocată de instanța de trimitere impune următoarele observații.

66. Pe plan general, considerăm că, în principiu, nu există niciun obstacol ca un stat membru să se poată opune rambursării unor sume plătite cu încălcarea dreptului Uniunii care, dacă ar fi restituite, ar determina îmbogățirea fără justă cauză a unui operator economic sau a unei persoane impozabile, chiar și în afara situațiilor (în esență, restituirea taxelor la import sau a impozitelor indirecte) cu care s-a confruntat Curtea. În opinia noastră, aceasta ar fi situația, dacă persoana în cauză nu ar fi suportat ea însăși întreaga sarcină economică a sumelor pe care a trebuit să le plătească. Conform jurisprudenței, ar reveni instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă o asemenea ipoteză se materializează în funcție de împrejurările fiecărei spețe.

67. Astfel, în ceea ce privește acțiunea principală, considerăm că nu se poate respinge de la bun început, astfel cum încearcă Accor și Comisia Europeană, însăși existența unei eventuale îmbogățiri fără justă cauză a societății-mamă care ar determina restituirea sumelor plătite cu încălcarea articolului 56 CE pentru unicul motiv că, din punct de vedere juridic, aceasta datorează impozitul anticipat pe bunuri mobile. Astfel cum am subliniat, jurisprudența Curții este favorabilă unei abordări mai degrabă economice, decât strict juridice a eventualei îmbogățiri fără justă cauză care ar fi determinată de rambursarea sumelor plătite de un operator economic fără a fi datorate.

35 — Hotărârea prounțată de Conseil d'État la 30 iunie 2004, Sté Freudenberg.

68. Totuși, nu ne convinge argumentul, de natură generală, al guvernului francez potrivit căruia restituirea către societatea-mamă a unei sume echivalente cu plata impozitului anticipat pe bunuri mobile ar îmbogăți această societate în detrimentul acționarilor săi.

69. Astfel, restituirea acestei sume menținute în cadrul societății ar constitui în realitate un profit amânat pentru acționari, susceptibil de a mări valoarea patrimonială a participației acestora la capitalul societății respective și nicidecum o sărăcire a acționarilor în cauză.

70. De altfel, este perfect plauzibil, astfel cum a subliniat raportorul public în fața Conseil d'État și cum a susținut Accor în fața Curții, că plata impozitului anticipat pe bunuri mobile de către societatea-mamă nu a afectat, în final, distribuirea dividendelor în beneficiul acționarilor, întrucât această societate a suportat în întregime sarcina acestei prelevări grație rezervelor sale pentru a nu perturba politica sa de distribuire și pentru a nu afecta cursul acțiunilor sale pe piața bursieră.

71. Or, astfel cum a confirmat guvernul francez în timpul ședinței în fața Curții, într-o situație pur internă, o societate-mamă care, pentru diferite motive, plătise în mod greșit într-un cuantum excesiv impozitul anticipat pe bunuri mobile beneficia ea însăși de restituirea sumei în plus percepute de autoritățile fiscale franceze, atunci când acest aspect nu afecta redistribuirea dividendelor către acționarii săi. În opinia noastră, aplicarea principiului echivalenței ar impune în această situație ca unei societăți-mamă care a plătit nedatorat un impozit anticipat pe bunuri mobile, fără ca această sumă să fi afectat totalul dividendelor care pot fi distribuite către propriii acționari, în special datorită voinței acționarilor respectivi de a menține o politică de distribuire atractivă a acestei societăți, să i se acorde restituirea sumei amintite.

72. Totuși, în situația pe care tocmai am descris-o, rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile, în cadrul unei acțiuni în restituire, astfel cum este cea introdusă de Accor în fața instanțelor administrative franceze, pare a intra în conflict cu jurisprudența Curții.

73. Astfel, este important de subliniat că, în cadrul Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, Curtea, fără a se întemeia în mod explicit pe teoria îmbogățirii fără justă cauză, a exclus ca pierderile financiare suferite de societăți care au fost constrânse să mărească valoarea dividendelor lor pentru a compensa pierderea unui credit fiscal de către acționarii acestora să poată, în temeiul dreptului Uniunii, să fie compensate prin intermediul unei acțiuni în restituire.

74. Astfel, Curtea a respins pretenția societăților reclamante din acțiunea

principală față de autoritățile fiscale britanice, potrivit căreia aceste societăți ar fi avut dreptul de a solicita, prin intermediul unei acțiuni în restituire, prejudiciul pe care l-ar fi suferit respectivele societăți rezidente pentru faptul că fuseseră obligate să mărească valoarea dividendelor lor pentru a compensa pierderea creditului fiscal de către acționarii acestora.

75. Potrivit Curții, acest prejudiciu nu putea fi compensat, în temeiul dreptului Uniunii, prin intermediul unei acțiuni prin care se urmărea rambursarea impozitului perceput fără a fi datorat sau a sumelor plătite statului membru în cauză sau reținute de acesta în raport direct cu respectivul impozit. Astfel, „asemenea […] măriri ale valorii dividendelor s-ar întemeia pe deciziile adoptate de respectivele societăți și nu ar constitui, pentru acestea, *o consecință inevitabilă* a refuzului Regatului Unit de a acorda acționarilor în cauză un tratament echivalent celui de care beneficiază acționarii beneficiari ai unei distribuiri bazate pe dividende de origine națională” [36].

76. Pentru a garanta exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii și în raport cu întrebările adresate Curții, aceasta a solicitat totuși instanței naționale să stabilească dacă măririle valorii dividendelor în discuție constituiau, pentru societățile în cauză, o pierdere financiară suferită din cauza unei încălcări a dreptului Uniunii imputabile statului membru respectiv [37], și anume, un prejudiciu care să poată fi constatat eventual și compensat în cadrul unei acțiuni în răspundere introduse împotriva acestui stat.

77. Dacă această soluție ar trebui să fie transpusă în prezenta cauză, în funcție de politica de redistribuire a societății Accor menționată la punctul 70 din prezentele concluzii, această societate nu ar mai putea să solicite, în cadrul acțiunii în restituire a impozitului anticipat pe bunuri mobile introduse în fața instanței de trimitere, eventualele pierderi pe care le-ar fi suferit, din cauza deciziei adunării acționarilor de a redistribui totalitatea dividendelor care provin de la filialele societății Accor nerezidente în Franța și, așadar, de a nu deduce impozitul anticipat pe bunuri mobile din dividendele distribuite acționarilor. Astfel, aceste pierderi nu ar reprezenta consecința inevitabilă a refuzului Republicii Franceze de a plăti creditul fiscal în condiții analoge situației unei societăți-mamă franceze care primește dividende de la filiale franceze. În aceste împrejurări, ar rămâne să i se recunoască dreptul de a introduce o acțiune în răspunderea statului pentru încălcarea dreptului Uniunii, cu respectarea condițiilor de

36 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctul 207) (sublinierea noastră).

37 — *Idem* (punctul 208).

angajare a unei asemenea răspunderi, precum și a principiilor echivalenței și efectivității.

78. În schimb, aplicarea regimului fiscal în litigiu avea, în opinia noastră, drept consecință directă ca o societate-mamă franceză, precum Accor, să fie obligată să deducă impozitul anticipat pe bunuri mobile din dividendele redistribuite propriilor acționari, ceea ce determina în mod inevitabil diminuarea valorii acestor dividende.

79. În această ipoteză, acționarii sufereau în principal o pierdere financiară care consta în plata unui dividend devalorizat. Cu toate acestea, societatea-mamă putea suferi în egală măsură un prejudiciu financiar care se materializa prin diminuarea valorii cursului acțiunilor sale, din cauza unei politici de distribuire susceptibile a fi considerată mai puțin atractivă de către piață.

80. În astfel de împrejurări, măsura restituirii către societatea-mamă a impozitului anticipat pe bunuri mobile ar trebui să fie limitată la propriile pierderi sau ar trebui să includă în egală măsură pierderile care au afectat acționarii din cauza redistribuirii unui dividend devalorizat?

81. Am înclina să optăm pentru a doua variantă.

82. Astfel, pe de o parte, după cum am menționat deja, principiul restituirii unei asemenea sume societății-mamă nu pare să sărăcească în niciun mod acționarii acestei societăți, valoarea acumulată de societatea-mamă fiind în beneficiul acționarilor respectivi.

83. Pe de altă parte, limitarea întinderii restituirii la pierderile proprii ale societății-mamă ar implica, din punct de vedere procedural, ca acționarii lezați să fie în măsură să introducă o acțiune în restituire a impozitului anticipat pe bunuri mobile în fața instanțelor franceze competente. Or, astfel cum a subliniat raportorul public în fața Conseil d'État, fără ca această constatare să fi fost contestată de guvernul francez, în temeiul dreptului intern francez, un acționar care se află în această situație nu dispune de nicio acțiune fiscală personală care să îi permită obținerea rambursării respectivului impozit anticipat în beneficiul său, dar ar putea cel mult să introducă o acțiune în răspundere împotriva statului.

84. Desigur, în esență, guvernul francez a menționat în cadrul observațiilor sale în fața Curții că acest principiu ar fi atenuat de posibilitatea pe care o oferă convențiile de eliminare a dublei impuneri încheiate de Republica Franceză unui acționar nerezident al unei societăți-mamă franceze de a beneficia de rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile în cazul în care nu a fost acordat

niciun credit fiscal cu ocazia distribuirii dividendelor în beneficiul acestei societăți [38].

85. Deși, astfel cum admite și Comisia, exercitarea unei asemenea opțiuni de către eventualii acționari nerezidenți ai unei societăți-mamă cum este Accor ar trebui să fie luată în considerare în cadrul evaluării efectuate de instanța de trimitere a cuantumului efectiv al impozitului anticipat pe bunuri mobile care trebuie să fie restituit societății-mamă, acesta nu poate justifica totuși respingerea categorică a rambursării impozitului care a fost perceput de stat fără a fi datorat și care poate fi, în practică, restituit numai societății-mamă care a plătit prelevarea impusă cu încălcarea dreptului Uniunii.

86. A considera contrariul ar conduce la două consecințe care nu pot fi, în opinia noastră, acceptate de dreptul Uniunii. Pe de o parte, acest aspect ar face imposibilă în practică exercitarea unei acțiuni în restituirea unei prelevări impuse cu încălcarea dreptului Uniunii. Pe de altă parte, teza susținută, în esență, de guvernul francez ar însemna să se admită îmbogățirea fără justă cauză a statului, acesta percepând suma echivalentă cu plata nedatorată a impozitului anticipat pe bunuri mobile fără a trebui să îl restituie persoanei impozabile.

87. Pe scurt, apreciem că este necesar să se răspundă la a doua întrebare în sensul că un stat membru se poate opune restituirii unei prelevări percepute cu încălcarea dreptului Uniunii pentru întreaga sarcină economică pe care nu a suportat-o persoana impozabilă însăși, ceea ce, în această măsură, ar determina îmbogățirea fără justă cauză a respectivei persoane impozabile. O asemenea îmbogățire ar putea apărea dacă statul membru ar trebui să restituie cheltuielile suportate de persoana impozabilă care nu ar reprezenta consecința inevitabilă a refuzului unui stat membru de a asigura respectarea dispozițiilor Tratatului CE. În cadrul acțiunii principale, revine instanței de trimitere, în raport cu totalitatea elementelor de care dispune, sarcina de a verifica, în funcție de politica de distribuire a dividendelor instituită de o societate-mamă, precum pârâta din acțiunea principală, în beneficiul acționarilor săi, dacă plata impozitului anticipat pe bunuri mobile în litigiu a fost dedusă, total sau parțial, din dividendele redistribuite acționarilor în cauză, astfel încât societatea-mamă să fi putut suferi, dacă este cazul, pierderi care ar reprezenta consecința inevitabilă a refuzului statului membru de a-i acorda egalitatea de tratament care se impune. În acest caz, cuantumul restituirii prelevării în litigiu către societatea-mamă va trebui să fie stabilit în funcție de sarcina economică suportată de aceasta pe baza tuturor elementelor relevante de care dispune instanța de trimitere.

38 — Această problemă se afla la originea cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967). Eliminarea creditului fiscal, începând cu 1 ianuarie 2005 și ca urmare a rambursării acestuia acționarilor nerezidenți, s-a aflat, la rândul său, la originea cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux (C-128/08, Rep., p. I-6823). Cu toate acestea, problema ridicată avea legătură numai cu obligațiile care revin statului membru de reședință a acționarilor (în speță, Regatul Belgiei).

C — *Cu privire la a treia întrebare*

88. Ajungem acum la a treia întrebare adresată de instanța de trimitere care a generat cele mai vii dezbateri între părțile interesate și al cărei răspuns va fi util numai dacă instanța de trimitere, în raport cu indicațiile pe care i le va fi furnizat Curtea, exclude, chiar dacă numai parțial, îmbogățirea fără justă cauză a societății-mamă.

89. Prin intermediul acestei întrebări, Conseil d'État urmărește să afle dacă, având în vedere răspunsurile formulate la primele două întrebări, principiile echivalenței și efectivității se opun ca restituirea sumelor plătite de societatea-mamă fără a fi datorate să fie supusă condiției, sub rezerva, dacă este cazul, a prevederilor convenției referitoare la schimbul de informații, ca această societate să prezinte elemente care să demonstreze, pentru fiecare dividend plătit de filialele sale care nu sunt stabilite în Franța, cota de impozitare efectiv aplicată și cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de aceste filiale, în condițiile în care, pentru filialele stabilite în Franța, documentele justificative, cunoscute de administrație, nu sunt cerute.

90. Astfel cum a subliniat în mod corect Comisia în cadrul observațiilor scrise, această întrebare pare a fi adresată numai dacă instanța de trimitere, pentru restabilirea egalității de tratament, nu optează pentru rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile, ceea ce ar însemna, într-o oarecare măsură, scutirea societății-mamă de acest impozit fără a fi beneficiat înainte de creditul fiscal, ci pentru recunoașterea beneficiului creditului fiscal (după ce societatea-mamă a plătit impozitul anticipat pe bunuri mobile), astfel cum ar fi fost acordat într-o situație pur internă. Astfel, după cum arată Comisia în cadrul observațiilor scrise cu trimitere la punctele 50-52 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, în această a doua ipoteză, societatea-mamă ar trebui să obțină un credit fiscal care să reflecte nivelul impozitului pe profit plătit de filială în statul membru de stabilire [39].

39 — În cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, se ridica problema dacă dreptul Uniunii se opunea ca un stat membru să scutească dividendele plătite de o societate rezidentă unei alte societăți-mamă rezidente, evitând, prin intermediul unui sistem de imputare, impozitarea în lanț a respectivelor dividende atunci când erau plătite de o societate nerezidentă unei societăți-mamă rezidente. Curtea a confirmat compatibilitatea aplicării unui sistem de deducere în aceste împrejurări atunci când, în primul rând, dividendele de origine străină nu sunt supuse, în statul membru în cauză, unei cote de impozitare superioare cotei aplicate dividendelor de origine națională, în al doilea rând, impozitarea în lanț a dividendelor de origine străină este dedusă din cuantumul impozitului plătit de societatea nerezidentă care face distribuirea în cuantumul impozitului datorat de societatea beneficiară rezidentă în limita acestei din urmă valori. În consecință, Curtea arată la punctele 51 și 52 din această hotărâre că, atunci când profitul care stă la baza dividendelor de origine străină este supus în statul membru al societății care face distribuirea unui impozit inferior impozitului prelevat de statul membru al societății beneficiare, acesta din urmă trebuie să acorde un credit fiscal total corespunzător impozitului plătit de societatea care face distribuirea în statul membru de reședință. În schimb, atunci când acest profit este supus unui impozit superior celui prelevat în statul membru al societății beneficiare, acesta din urmă nu acordă un credit fiscal decât în limita cuantumului impozitului pe profit datorat de societatea beneficiară. Prin urmare, acest stat nu este obligat să ramburseze partea care depășește diferența dintre cele două valori.

91. Deși revine instanței de trimitere sarcina de a alege modalitățile care să permită restabilirea egalității de tratament între situația pur internă și cea în care a fost plasată o societate-mamă precum Accor, această alegere trebuie să fie exercitată și să fie pusă în aplicare cu respectarea principiilor echivalenței și efectivității.

92. În această privință, Accor consideră, pe de o parte, că autoritățile fiscale franceze nu pot condiționa restituirea impozitului anticipat pe bunuri mobile de prezentarea de către societatea-mamă a probei cotei și a cuantumului impozitului efectiv plătit de filialele străine pentru profiturile care stau la baza plății fiecărui dividend distribuit, în timp ce această condiție nu era impusă în situațiile pur interne. Pe de altă parte, Accor susține că ar fi contrar principiului efectivității să se solicite ca aceasta să prezinte o astfel de probă nu numai în privința filialelor sale, dar și în privința tuturor subfilialelor stabilite în celelalte state membre, cu atât mai mult cu cât o astfel de cerință este formulată la peste zece ani de la petrecerea faptelor și, în consecință, dincolo de obligațiile legale de păstrare a documentelor administrative în Franța. Pe de altă parte, Accor evocă importanța Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe [40].

93. Guvernele francez și al Regatului Unit au o opinie contrară. Acestea amintesc că finalitatea regimului fiscal în litigiu este de a atenua dubla impunere economică și că, prin urmare, autoritățile fiscale franceze au dreptul de a solicita documente justificative pentru a verifica dacă filialele străine au plătit efectiv, în statul membru de stabilire, impozitul pe profiturile care stau la baza distribuirii dividendelor către societatea-mamă. În această privință, guvernul francez insistă pe faptul că dreptul intern respectă principiile echivalenței și efectivității. Acest guvern amintește, printre altele, că, într-o situație pur internă, cota de impozitare reprezenta în egală măsură cota efectiv plătită de filiale pentru profiturile care stau la baza distribuirii dividendelor în beneficiul societății-mamă și că dreptul intern ia în considerare numai distribuirile efectuate de filialele directe ale societăților-mamă franceze. Întrucât informațiile solicitate erau cunoscute numai contribuabilului însuși, nu ar fi în niciun mod excesiv, potrivit guvernelor francez și al Regatului Unit, să se impună societății-mamă să prezinte primele elemente precise în ceea ce privește impozitarea și natura distribuirilor și a filialelor în cauză, administrația fiscală putând, ulterior, dacă este cazul, recurge la asistența administrativă acordată de autoritățile statului membru de stabilire a filialelor în cadrul dispozițiilor Directivei 77/799 sau al dispozițiilor prevăzute de convențiile fiscale bilaterale. În orice caz, guvernul francez apreciază că, în cazul în care Curtea ar trebui să considere că atribuirea sarcinii probei societății-mamă ar presupune

40 — JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21.

o încălcare a principiilor echivalenței și/sau efectivității, această încălcare ar fi justificată de necesitatea combaterii evaziunii fiscale.

94. În ceea ce o privește, Comisia are o abordare mediană. În esență, aceasta apreciază că dreptul Uniunii nu se opune, în principiu, ca, în cadrul rambursării unui impozit anticipat, astfel cum este cel din acțiunea principală, un stat membru să impună să se țină seama de impozitul plătit de filială în statul membru de stabilire. Totuși, în prezenta cauză, Comisia consideră că, întrucât creditul fiscal era garantat societăților-mamă în funcție de cota legală (normală) de impozitare, fără a ține seama de cota efectiv aplicată profiturilor care stau la baza distribuirii realizate de filialele franceze, și nici de proba cuantumului impozitului efectiv plătit de aceste societăți, principiul echivalenței ar impune aplicarea aceluiași tratament într-o situație transfrontalieră.

95. Aceste poziții opuse se explică, parțial, prin interpretări diferite ale dreptului intern.

96. Astfel, părțile interesate dezbat, în primul rând, cerințele dreptului intern referitoare la cota impozitului pe profit aplicabilă profiturilor care stau la baza distribuirii realizate de filialele franceze cu privire la care era solicitată proba plății către societățile-mamă care primesc dividende de la filialele menționate, Accor și Comisia considerând că era solicitată numai proba supunerii la plata unei cote normale, în timp ce guvernul francez a explicat îndelung că era vorba despre cota efectiv aplicată.

97. În al doilea rând, pentru a răspunde criticilor societății Accor în ceea ce privește cerințele excesive de probă privind impozitarea subfilialelor societăților din grupul Accor care ar fi impuse de autoritățile fiscale franceze, guvernul francez a subliniat în ședință că dreptul intern nu lua în considerare, în cadrul calculului creditului fiscal, decât dividendele distribuite la nivelul filialei directe a societății-mamă, iar nu la nivelul subfilialelor acesteia. În temeiul principiului echivalenței, acest guvern apreciază că nu ar putea fi altfel într-o situație transfrontalieră, în caz contrar fiind introduse discriminări inverse.

98. Nu revine Curții nici sarcina de a soluționa problema dacă dreptul național impunea, într-o situație pur internă, proba cotei normale sau a cotei efectiv plătite de filiale pentru profiturile care stau la baza distribuirii dividendelor în beneficiul societății-mamă, nici sarcina de a stabili dacă acest drept ar avea în vedere, în acest sens, numai relațiile dintre respectiva societate și filiala sa directă, iar nu toate subfilialele grupului. Astfel, aceste aspecte intră sub incidența verificărilor pe care va trebui să le efectueze instanța de trimitere.

99. Prin urmare, trebuie ca examinarea să se bazeze pe unele ipoteze.

100. Prima ipoteză care trebuie avută în vedere este cea susținută de guvernul francez, și anume cea potrivit căreia dreptul intern condiționa plata creditului fiscal, într-o situație pur internă, de plata cotei efective a impozitului pe profit pentru profiturile care stau la baza distribuirii dividendelor realizate de filiala directă a societății-mamă.

101. În această situație, extinderea tratamentului aplicat situațiilor interne la situațiile transfrontaliere nu încalcă în niciun mod principiul echivalenței.

102. Nici dreptul Uniunii nu se opune ca sarcina de a prezenta documentele justificative relevante să revină, în primul rând, societății-mamă în cauză. Astfel, autoritățile fiscale au dreptul să solicite persoanei impozabile dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui avantaj fiscal prevăzute de legislația națională [41].

103. Contrar a ceea ce pare să susțină Accor, dacă recurgerea la mecanismul de asistență reciprocă prevăzut de Directiva 77/799 permite desigur autorităților fiscale să se adreseze autorităților unui alt stat membru pentru a obține orice informație care se dovedește necesară pentru stabilirea corectă a impozitului unei persoane impozabile [42], aceasta nu poate totuși nici să constituie un demers prealabil obligației care revine persoanei impozabile de a prezenta elementele de probă necesare în vederea obținerii unui avantaj fiscal și, în plus, nici o obligație pentru aceste autorități [43].

104. Mai mult, guvernul francez a reiterat în timpul ședinței în fața Curții că documentele justificative solicitate nu ar trebui să prezinte nicidecum o formă specială. Considerăm că faptul că aceste documente justificative nu sunt cerute într-o situație pur internă este inerent faptului că administrația fiscală cunoaște, în mod evident, dreptul intern aplicabil și dispune deja de informații suficiente furnizate în momentul depunerii declarațiilor fiscale referitoare la lichidarea impozitului anticipat pe bunuri mobile cu privire la distribuirile cărora le era aferent creditul fiscal și la lichidarea impozitului anticipat pe bunuri mobile datorat de o societate-mamă a unui grup, o copie fiind anexată la observațiile scrise ale guvernului francez. În aceste împrejurări, nu considerăm că impunerea prezentării acestui tip de documente justificative în privința unei societăți-mamă franceze care primește dividende de la filiale stabilite în alte state membre poate constitui o sarcină administrativă suplimentară în raport cu informațiile solicitate într-o situație pur internă, întrucât, sub rezerva verificării efectuate de instanța de trimitere, într-o situație de acest din urmă tip, societățile-mamă erau supuse în egală

41 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, Rep., p. I-359, punctele 54 și 60, precum și jurisprudența citată).

42 — *Idem* (punctul 61)

43 — *Idem* (punctele 62, 64 și 65).

măsură unor formalități administrative, în special pentru a permite autorităților fiscale să verifice dacă erau îndeplinite condițiile de aplicare a regimului fiscal în litigiu.

105. Cu toate acestea, două aspecte merită să fie luate în considerare din punctul de vedere al respectării principiului efectivității.

106. În primul rând, nu se poate exclude ca, în funcție de legislația statelor membre de stabilire a filialelor în cauză, în special dacă aceste state membre nu evitau ele însele dubla impunere economică a dividendelor pe teritoriul lor la momentul desfășurării faptelor din acțiunea principală, să fie imposibilă sau irealizabilă în practică dovedirea impozitului pe profit efectiv plătit de filiale pentru profiturile care stau la baza distribuirii dividendelor în beneficiul societății-mamă franceze. Astfel, nu este imposibil ca anumite state membre să scutească societățile stabilite pe teritoriul lor de obligația de a prezenta o defalcare a capitalurilor proprii, în funcție de cota aplicabilă diferitelor surse de venituri, și de a înregistra impozitul pe profit plătit pentru profiturile care stau la baza distribuirii dividendelor. În aceste condiții, ar fi contrar principiului efectivității să se solicite proba cuantumului impozitului pe profit care să reflecte cota efectiv plătită de aceste societăți, filiale ale unei societăți-mamă franceze. Desigur, revine instanței de trimitere, în raport cu totalitatea elementelor dosarului, sarcina de a verifica dacă societatea-mamă Accor s-ar afla într-o astfel de situație.

107. Trebuie să necesite de asemenea o anumită atenție obiecția societății Accor, potrivit căreia nu i se poate solicita să prezinte documente a căror durată legală de păstrare în Franța a expirat. Astfel, în măsura în care anii în litigiu privesc anii 1999, 2000 și 2001, iar, în conformitate cu CGI, impozitul anticipat pe bunuri mobile era exigibil în termen de cinci ani de la plata dividendelor, nu se poate exclude, cum a susținut de altfel Accor în timpul ședinței, ca prezentarea documentelor justificative solicitate să poată privi anii (până în 1994 cel mult) pentru care persoanele în cauză nu mai erau obligate să le păstreze.

108. În opinia noastră, trebuie să se distingă două situații. În primul rând, în situația în care autoritățile fiscale franceze ar fi solicitat prezentarea acestor documente justificative pe parcursul perioadei legale de păstrare, ar fi revenit societății-mamă sarcina de a colecta aceste documente în orice scopuri utile, în special, pentru a contesta caracterul legal al unei astfel de cereri în cadrul unei acțiuni în justiție. În continuare, în situația contrară în care autoritățile fiscale nu ar fi solicitat aceste documente pe parcursul perioadei legale de păstrare, acestea nu s-ar afla, în consecință, la dispoziția societății-mamă. În această a doua situație, se pare totuși că, în mod contrar a ceea ce a arătat Accor, este pertinent nu atât

termenul legal de păstrare în Franța, cât termenul aplicabil în statele membre de stabilire a diferitelor filiale în cauză. Dacă, în momentul în care instanța trebuie să se pronunțe în acțiunea principală, acest termen a expirat, ar fi, în consecință, imposibil pentru Accor să prezinte dovezile cerute. În aceste împrejurări, beneficiul creditului fiscal pentru dividendele respective nu ar putea să îi fie refuzat, în caz contrar încălcându-se principiul efectivității.

109. A doua ipoteză, diametral opusă și susținută, în esență, de Accor, este cea potrivit căreia numai cota *normală* aplicată profiturilor care stau la baza distribuirii dividendelor filialelor și subfilialelor societății-mamă franceze ar fi fost luată în considerare într-o situație pur internă.

110. Într-un astfel de context, se ridică problema dacă faptul unui stat membru de a impune societății-mamă stabilite pe teritoriul său să facă dovada cotei și a cuantumului impozitului pe profit *efectiv* plătite pentru profiturile care stau la baza distribuirii dividendelor de filialele și de subfilialele străine ale acestei societăți ar intra în conflict cu principiile echivalenței și efectivității.

111. Un răspuns pozitiv la această întrebare nu mi s-ar părea de o complexitate deosebită, dacă jurisprudența Curții nu ar impune, cel puțin la prima vedere, ca, pentru calculul deducerii unui credit fiscal aferent plății dividendelor numite „intrate", să fie luat în considerare impozitul pe profit *efectiv plătit* de societatea care le distribuie în statul membru de stabilire.

112. Astfel, la punctul 54 din Hotărârea Manninen, citată anterior, reluat la punctul 15 din Hotărârea Meilicke și alții, citată anterior, Curtea a arătat că, atunci când se calculează creditul fiscal acordat unui acționar supus la plata impozitului în principal în Finlanda care a primit dividende de la o societate stabilită în Suedia, trebuie să se țină cont de impozitul plătit în mod efectiv de societatea stabilită în acest alt stat membru, astfel cum reiese din regulile generale aplicabile pentru calcularea bazei de impozitare și a cotei impozitului pe profit în acest din urmă stat membru.

113. În mod similar, în dispozitivul Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, Curtea a considerat că „[a]rticolele 43 CE și 56 CE nu se opun unei legislații a unui stat membru care scutește de impozitul pe profit dividendele pe care o societate rezidentă le percepe de la o altă societate rezidentă, în condițiile în care supune acestui impozit dividendele pe care o societate rezidentă le percepe de la o societate nerezidentă și la care societatea rezidentă deține cel puțin 10 % din drepturile de vot, acordând, în acest din urmă caz, un credit fiscal aferent impozitului *efectiv*

achitat de societatea care face distribuirea în statul membru în care este rezidentă, în măsura în care cota de impozitare pentru dividendele de origine străină nu este superioară cotei de impozitare aplicate dividendelor de origine națională, iar creditul fiscal este cel puțin egal cu suma achitată în statul membru al societății care face distribuirea, până la limita impozitului aplicat în statul membru al societății beneficiare" [44].

114. Totuși, considerăm că obstacolul reprezentat de această jurisprudență este numai aparent.

115. În ceea ce privește Hotărârea Manninen, citată anterior, reiese astfel foarte clar din cuprinsul punctelor 40 și 53 că creditul fiscal acordat rezidenților finlandezi în situațiile pur interne corespundea impozitului pe profit efectiv plătit de societatea care face distribuirea [45]. Extinderea realizată de Curte la punctul 54 din aceeași hotărâre a beneficiului acestui regimul la rezidenții finlandezi care au primit dividendele plătite de societăți stabilite în alte state membre reprezintă pur și simplu consecința aplicării principiului nediscriminării.

116. În ceea ce privește Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, dacă, într-adevăr, Curtea a admis că un stat membru putea, în cadrul evitării dublei impuneri economice, să aplice un sistem de scutire a dividendelor plătite în situații pur interne și un sistem de imputare în cadrul distribuirii dividendelor intrate care provin de la societăți nerezidente, Curtea abordează numai în subsidiar legătura dintre scutirea aplicabilă dividendelor de origine națională și impozitarea la nivelul societății-mamă. Reclamanții din acțiunea principală în discuție susținuseră că scutirea dividendelor de origine națională se aplica independent de impozitul (efectiv) plătit de societatea care face distribuirea. Or, Curtea a încredințat instanței naționale grija de a verifica dacă cota de impozitare era identică și dacă nivelurile de impozitare diferite existau numai în anumite situații din cauza modificării bazei de impozitare în urma anumitor reduceri acordate în mod excepțional [46].

117. Prin urmare, nu se poate deduce din aceste hotărâri că ar fi pregătită Curtea să accepte că, în general, un stat membru care evită dubla impunere economică a dividendelor pe teritoriul său acordă un credit fiscal unei societăți-mamă din respectivul stat membru aferent distribuirii dividendelor unei filiale stabilite în același stat membru pe baza cotei normale a impozitului pe profit la care este supusă în principiu aceasta din urmă, în timp

44 — Punctul 1 al doilea paragraf din dispozitivul hotărârii menționate (sublinierea noastră).

45 — La punctul 53 din hotărârea menționată, Curtea arată că „[…] trebuie să se constate că creditul fiscal corespunde întotdeauna în dreptul finlandez cuantumului impozitului efectiv plătit pentru impozitul pe profit de către societatea care distribuie dividendele".

46 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctele 53-56).

ce beneficiul aceluiași credit fiscal acordat unei societăți-mamă din acest stat membru aferent distribuirii dividendelor de filiale stabilite în alte state membre ar fi condiționat de dovedirea cotei și a cuantumului efective ale impozitului pe profit pe care societățile le-au plătit în aceste alte state membre.

118. Dimpotrivă, o asemenea diferență de tratament nu ar respecta, în opinia noastră, principiile nediscriminării și echivalenței.

119. Contrar a ceea ce pretinde guvernul francez, o asemenea încălcare nu ar putea fi justificată de intenția, exprimată în termeni generali, de a preveni evaziunea fiscală. Astfel, pe de o parte, este necesar să se amintească faptul că statele membre nu se pot întemeia pe o prezumție generală de evaziune fiscală pentru a justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor tratatului [47]. Pe de altă parte, o asemenea diferență de tratament nu pare a se prezenta în niciun mod ca măsura care să afecteze cel mai puțin principiile menționate mai sus pentru atingerea obiectivului combaterii evaziunii fiscale. Astfel, într-o situație precum cea care este examinată în prezenta ipoteză, un stat membru ar putea solicita în mod întemeiat persoanei impozabile să facă dovada cotei normale a impozitului pe profit aplicabile filialelor care fac distribuirea la care sunt supuse aceste societăți în statul membru de stabilire, precum și a plății cuantumului impozitului corespunzător acestei cote pentru a evita – ceea ce pare a fi preocuparea esențială a guvernului francez – ca un credit fiscal să fie aplicabil distribuirii dividendelor care provin de la astfel de filiale în beneficiul unei societăți-mamă franceze, atunci când aceste filiale au fost, ca urmare a diferitelor degrevări generale aplicabile în statul membru de stabilire, scutite în totalitate de plata impozitului pe profit pentru profiturile care stau la baza distribuirii dividendelor.

120. În ceea ce privește obligația de a prezenta o asemenea probă în ceea ce privește întregul lanț de filiale și de subfiliale ale societății-mamă franceze, o asemenea obligație nu intră în conflict cu principiile nediscriminării și echivalenței, în ipoteza în care aceasta este solicitată în egală măsură în situații pur interne în momentul efectuării declarațiilor impuse societăților-mamă și filialelor franceze ale acestora. Nu este mai puțin adevărat că a răspunde la o asemenea cerință se poate dovedi în practică imposibil în situații transfrontaliere, cu atât mai mult cu cât distribuirile respective se raportează la profituri care au fost realizate pe parcursul unei perioade pentru care obligația legală de păstrare a documentelor a expirat. Revine instanței de trimitere, în cazul în care o asemenea ipoteză s-ar dovedi pertinentă, să efectueze verificările care se impun.

47 — A se vedea printre altele Hotărârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, Rep., p. I-10659, punctul 34 și jurisprudența citată).

121. Pentru aceste motive, propunem să se răspundă la a treia întrebare după cum urmează, și anume, principiile echivalenței și efectivității nu se opun ca restituirea sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor redistribuite de societatea-mamă stabilită într-un stat membru, indiferent dacă aceste dividende provin din sume distribuite de filialele sale stabilite în același stat membru sau într-un alt stat membru, să fie în principiu supusă condiției ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, pentru fiecare dividend în litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele sale stabilite în alte state membre decât primul stat membru, în condițiile în care, pentru filialele stabilite în acest stat membru, documentele justificative, cunoscute de administrație, nu sunt cerute, cu condiția ca respectiva cotă și cuantumul impozitului efectiv plătite să se aplice în egală măsură distribuirii dividendelor în beneficiul societății-mamă primite de la filiale stabilite în același stat membru și să nu se dovedească imposibilă sau excesiv de dificilă în practică prezentarea probei privind plata impozitului de către filialele stabilite în celelalte state membre, având în vedere, în special, dispozițiile legislației respectivelor state membre privind eliminarea dublei impuneri și înregistrarea impozitului pe profit care trebuie plătit, precum și păstrarea documentelor administrative. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite în acțiunea principală.

III — Concluzie

122. În lumina considerațiilor care precedă, propunem să se răspundă la întrebările adresate de Conseil d'État după cum urmează:

„1) Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unui regim fiscal în temeiul căruia o societate-mamă stabilită într-un stat membru care primește dividendele plătite de o filială stabilită într-un alt stat membru nu poate să deducă din impozitul anticipat pe bunuri mobile, pe care îl datorează cu ocazia

redistribuirii către propriii acționari a respectivelor dividende, creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende, spre deosebire de situația comparabilă a unei societăți-mamă stabilite în primul stat membru care primește dividendele plătite de o filială stabilită tot în acest stat membru.

2) Un stat membru se poate opune restituirii unei prelevări percepute cu încălcarea dreptului Uniunii pentru întreaga sarcină economică pe care nu a suportat-o persoana impozabilă însăși, ceea ce, în această măsură, ar determina îmbogățirea fără justă cauză a respectivei persoane impozabile. O asemenea îmbogățire ar putea apărea dacă statul membru ar trebui să restituie cheltuielile suportate de persoana impozabilă care nu ar reprezenta consecința inevitabilă a refuzului unui stat membru de a asigura respectarea dispozițiilor Tratatului CE. În cadrul acțiunii principale, revine instanței de trimitere, în raport cu totalitatea elementelor de care dispune, sarcina de a verifica, în funcție de politica de distribuire a dividendelor instituită de o societate-mamă, precum pârâta din acțiunea principală, în beneficiul acționarilor săi, dacă plata impozitului anticipat pe bunuri mobile în litigiu a fost dedusă, total sau parțial, din dividendele redistribuite acționarilor în cauză, astfel încât societatea-mamă să fi putut suferi, dacă este cazul, pierderi care ar reprezenta consecința inevitabilă a refuzului statului membru de a-i acorda egalitatea de tratament care se impune. În acest caz, cuantumul restituirii prelevării în litigiu către societatea-mamă trebuie să fie stabilit în funcție de sarcina economică suportată de aceasta pe baza tuturor elementelor relevante de care dispune instanța de trimitere.

3) Principiile echivalenței și efectivității nu se opun ca restituirea sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor redistribuite de societatea-mamă stabilită într-un stat membru, indiferent dacă aceste dividende provin din sume distribuite de filialele sale stabilite în același stat membru sau într-un alt stat membru, să fie în principiu supusă condiției ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, pentru fiecare dividend în litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la

cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele sale stabilite în alte state membre decât primul stat membru, în condițiile în care, pentru filialele stabilite în acest stat membru, documentele justificative, cunoscute de administrație, nu sunt cerute, cu condiția ca respectiva cotă și cuantumul impozitului efectiv plătite să se aplice în egală măsură distribuirii dividendelor în beneficiul societății-mamă primite de la filiale stabilite în același stat membru și să nu se dovedească imposibilă sau excesiv de dificilă în practică prezentarea probei privind plata impozitului de către filialele stabilite în celelalte state membre, având în vedere, în special, dispozițiile legislației respectivelor state membre privind eliminarea dublei impuneri și înregistrarea impozitului pe profit care trebuie plătit, precum și păstrarea documentelor administrative. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite în acțiunea principală."