ORDONANȚA CURȚII (Camera a patra)

23 aprilie 2008 *

În cauza C-201/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regatul Unit), prin Decizia din 18 martie 2005, primită de Curte la 6 mai 2005, în procedura

The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation

împotriva

Commissioners of Inland Revenue,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász, J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: engleza.

avocat general: doamna V. Trstenjak,
grefier: domnul R. Grass,

Curtea urmând să se pronunțe prin ordonanță motivată conform articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură,

după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Ordonanță

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE, 49 CE și 56 CE-58 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între mai multe grupuri de societăți internaționale, pe de o parte, și Commissioners of Inland Revenue (administrația fiscală a Regatului Unit), pe de altă parte, cu privire la impozitarea societăților rezidente pentru profiturile realizate de filiale nerezidente și dividendele percepute de la astfel de filiale.

Cadrul juridic

3 În Regatul Unit impozitul pe profit este reglementat de Legea din 1988 privind impozitul pe venit și impozitul pe profit (Income and Corporation Taxes Act 1988, denumită în continuare „ICTA”).

4 Conform articolului 6 din ICTA, o societate rezidentă este supusă impozitului pe profit pentru beneficiul său global. Acesta înglobează beneficiile sucursalelor sau ale agențiilor prin intermediul cărora societatea își exercită activitățile în alte state.

5 În schimb, societatea rezidentă nu este impozitată, în principiu, pentru profiturile filialelor sale rezidente sau nerezidente în momentul în care aceste profituri sunt realizate.

Impozitarea dividendelor

6 Potrivit articolului 208 din ICTA, atunci când o societate cu sediul în Regatul Unit percepe dividende de la o societate rezidentă în același stat membru, aceasta nu este supusă impozitului pe profit aferent acestor dividende.

7 Când o societate cu sediul în Regatul Unit percepe dividende de la o societate cu sediul în afara Regatului Unit, aceasta este supusă impozitului pe profit pentru aceste dividende. Într-un asemenea caz, societatea beneficiară a respectivelor dividende nu are dreptul la un credit fiscal și dividendele percepute nu sunt calificate drept

venituri scutite din investiții. În schimb, conform articolelor 788 și 790 din ICTA, aceasta beneficiază de o reducere aferentă impozitului plătit de societatea care face distribuirea în statul în care este rezidentă, reducere acordată fie în temeiul legislației în vigoare în Regatul Unit, fie în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri (denumită în continuare „CDI") încheiate de Regatul Unit cu acest alt stat.

8 Astfel, legislația națională permite să se impute asupra impozitului pe profit datorat de societatea rezidentă beneficiară a dividendelor reținerile la sursă efectuate asupra acestor dividende distribuite de o societate nerezidentă. Dacă această societate rezidentă beneficiară controlează, direct sau indirect, ori este o filială a unei societăți care controlează, direct sau indirect, 10 % sau mai mult din drepturile de vot ale societății care face distribuirea, reducerea include impozitul străin pe profit subiacent, plătit pentru profiturile din care sunt plătite dividendele. Acest impozit străin nu poate face obiectul unei reduceri decât până la limita sumei datorate în Regatul Unit cu titlu de impozit pe profit pentru veniturile respective.

9 Dispoziții speciale privesc impozitarea veniturilor din investiții, în special a dividendelor, obținute de societățile de asigurare din activele destinate operațiunilor de pensii și de asigurări de viață.

10 Articolul 208 din ICTA nu se aplică, în principiu, nici operațiunilor de pensii, nici operațiunilor de asigurări de viață în străinătate, ceea ce are ca efect supunerea dividendelor care provin din investiții de portofoliu în legătură cu aceste operațiuni impozitului în Regatul Unit, calculat conform principiilor aplicabile în domeniul calculării beneficiului de exploatare ce rezultă din subscrieri. Cu toate acestea, anterior datei de 1 iulie 1997, o societate de asigurări de viață putea opta, prin excepție de la acest principiu, pentru aplicarea acestui articol în ceea ce privește dividendele percepute de la societăți rezidente în cadrul operațiunilor de pensii. Dacă societatea de asigurări de viață exercita această opțiune, ea nu putea solicita plata creditelor

fiscale aferente acestor dividende. În schimb, o astfel de alegere era exclusă în ceea ce privește dividendele percepute de la societăți nerezidente în cadrul unor asemenea operațiuni.

Legislația cu privire la societățile străine controlate

11 Principiul potrivit căruia societatea rezidentă nu este impozitată pentru profiturile filialelor sale nerezidente în momentul în care acestea sunt realizate este însoțit de un regim derogatoriu, și anume legislația cu privire la societățile străine controlate (denumite în continuare „SSC"), prevăzut la articolele 747-756 și în anexele 24-26 la ICTA.

12 Această legislație prevede că profiturile unei SSC – și anume, potrivit legislației menționate în versiunea aplicabilă la data faptelor din acțiunea principală (denumită în continuare „legislația cu privire la SSC"), o societate străină deținută în proporție de mai mult de 50 % de către societatea rezidentă – sunt atribuite acesteia din urmă și impozitate în contul acesteia prin intermediul unui credit fiscal aferent impozitului achitat de SSC în statul în care este stabilită. Dacă aceste profituri sunt distribuite după aceea societății rezidente sub formă de dividende, impozitul plătit de către aceasta în Regatul Unit pentru profiturile SSC este considerat un impozit suplimentar plătit de către aceasta din urmă în străinătate și dă dreptul la un credit fiscal imputabil asupra impozitului datorat de către societatea rezidentă pentru aceste dividende.

13 Legislația cu privire la SSC este aplicabilă atunci când SSC este supusă, în statul în care este stabilită, unui „nivel inferior de impozitare", ceea ce, în temeiul acestei legislații, este valabil pentru orice exercițiu financiar în cursul căruia impozitul plătit de SSC este inferior a trei pătrimi din cuantumul impozitului care ar fi fost plătit în Regatul Unit pentru profiturile impozabile, astfel cum ar fi fost calculate acestea în scopul unei impozitări în acest stat membru.

14 Pentru impozitarea care rezultă din aplicarea legislației cu privire la SSC sunt prevăzute anumite excepții.

15 Potrivit legislației menționate cu privire la SSC, această impozitare nu se aplică în una dintre următoarele situații:

— atunci când SSC duce o „politică de distribuire acceptabilă”, ceea ce presupune ca un procentaj determinat (90 % în 1996) din profiturile sale să fie distribuit în 18 luni de la realizarea acestora și impozitat în contul unei societăți rezidente;

— atunci când SSC exercită „activități scutite” în sensul legislației menționate, cum ar fi anumite activități comerciale desfășurate de un sediu comercial;

— atunci când SSC respectă „condiția cotării la bursă”, ceea ce presupune ca 35 % din drepturile de vot să fie deținute de către public, ca filiala să fie cotată și ca titlurile de valoare ale acesteia să fie negociate la o bursă de valori recunoscută și

— atunci când profitul impozabil al SSC nu depășește o sumă stabilită la 50 000 GBP (excepția *de minimis*).

16 Impozitarea prevăzută de legislația cu privire la SSC este de asemenea exclusă atunci când este îndeplinit testul numit „al mobilului”. Acesta implică două condiții

cumulative. Pe de o parte, atunci când operațiunile care au determinat profiturile SSC pentru exercițiul financiar în cauză conduc la o reducere a impozitului în Regatul Unit în raport cu cel care ar fi trebuit să fie achitat în absența operațiunilor menționate și când cuantumul acestei reduceri depășește un anumit prag, societatea rezidentă trebuie să demonstreze că o astfel de reducere nu a fost obiectivul principal sau unul dintre obiectivele principale ale acestor operațiuni. Pe de altă parte, societatea rezidentă trebuie să demonstreze că rațiunea principală sau una dintre rațiunile principale ale existenței SSC nu a constat, pentru exercițiul financiar respectiv, în obținerea unei reduceri de impozit în Regatul Unit pe calea unei deturnări de profituri. Potrivit legislației menționate, există o deturnare de profituri atunci când se poate presupune în mod rezonabil că, dacă SSC sau orice altă societate afiliată stabilită în afara Regatului Unit nu ar fi existat, veniturile ar fi fost percepute de o persoană care este rezidentă în Regatul Unit și ar fi fost impozitate în contul acestei persoane.

17 Autoritățile fiscale ale Regatului Unit au publicat, în 1996, o listă a statelor în care, în anumite condiții, o SSC poate fi creată și își poate desfășura activitatea, considerându-se îndeplinite condițiile care permit evitarea impozitării prevăzute de legislația cu privire la SSC.

18 Până în 1999, legislația cu privire la SSC nu se aplica decât pe baza instrucțiunilor administrației fiscale a Regatului Unit. Pentru societățile-mamă rezidente nu exista nicio obligație de declarare referitoare la SSC. După această dată, societățile rezidente sunt invitate să stabilească ele însele aplicabilitatea acestei legislații în cazul lor concret și impozitarea care decurge din eventuala aplicare a acesteia (regulă numită a „taxării inverse”).

19 Declarația societății rezidente cu privire la impozitul pe profit trebuie să conțină, în legătură cu SSC, informații referitoare la denumirea SSC respective, țara (țările) în care acestea își au sediul, importanța interesului societății rezidente în fiecare dintre aceste SSC, precum și elementele referitoare la o eventuală cerere de scutire. Dacă

niciuna dintre excepțiile prevăzute de legislația cu privire la SSC nu este aplicabilă, societatea rezidentă trebuie să precizeze modalitățile de calculare a impozitului global.

20 Legislația cu privire la SSC a făcut obiectul unei serii de modificări, începând din luna decembrie 1993.

21 În primul rând, regula „taxării inverse" a fost introdusă, în ceea ce privește SSC, pentru exercițiile financiare ulterioare datei de 1 iulie 1999.

22 În al doilea rând, definiția controlului unei societăți străine a făcut obiectul unei modificări intrate în vigoare la 21 martie 2000. Pe de altă parte, a fost adoptată o dispoziție referitoare la filialele comune.

23 În al treilea rând, dispozițiile referitoare la „designer rate" au fost introduse prin Legea finanțelor din 2000 și au intrat în vigoare începând cu 6 octombrie 1999. În temeiul acestor dispoziții, o societate care are sediul pe teritoriul unui stat în care cota de impozitare este egală sau mai mare decât trei pătrimi din cea a Regatului Unit poate totuși să intre sub incidența legislației cu privire la SSC dacă, în opinia administrației fiscale a Regatului Unit, dispozițiile în vigoare în statul de stabilire al respectivei societăți îi permit acesteia să influențeze cuantumul impozitului datorat.

24 În al patrulea rând, o serie de modificări au înăsprit condițiile de aplicare a excepției „*de minimis*", a excepției întemeiate pe existența unei politici de distribuire acceptabile, a excepției în legătură cu activitățile scutite și a celei referitoare la țările excluse.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

25 Acțiunea principală este de tip „group litigation” și se referă la dispozițiile legislației fiscale a Regatului Unit cu privire la dividende și la SSC. Această acțiune este constituită din cererile introduse de 21 de grupuri de societăți internaționale împotriva administrației fiscale a Regatului Unit în fața High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Cererile a trei grupuri de societăți, respectiv Anglo American, Cadbury Schweppes și Prudential, au fost alese cauze-pilot.

26 Anglo American și Cadbury Schweppes susțin în fața instanței de trimitere că s-au conformat dispozițiilor fiscale ale Regatului Unit cu privire la SSC și la dividende, în condițiile în care, dacă ar fi știut că aceste dispoziții erau contrare dreptului comunitar, nu ar fi achitat impozitul pe dividendele percepute de la SSC sau pe profiturile realizate de SSC. În plus, acestea nu ar fi dedus din impozitul lor anumite reduceri, care ar fi fost astfel disponibile în alte scopuri sau ar fi putut fi reportate, și nici nu ar fi plătit dividende în scopul obținerii scutirii aferente politicii de distribuire acceptabile, în condițiile în care astfel de plăți nu erau în interesul lor economic sau momentul plății impuse de condițiile prevăzute de legislația cu privire la SSC, în ceea ce privește scutirea respectivă, expunea grupul la un tratament fiscal defavorabil. În sfârșit, acestea nu ar fi întreprins demersurile, și nici nu ar fi angajat cheltuielile necesare pentru a se conforma legislației cu privire la SSC și nu ar fi limitat activitățile comerciale ale SSC conform respectivei legislații.

27 În această privință, Anglo American și Cadbury Schweppes solicită instanței de trimitere restituirea sumelor percepute fără temei și/sau repararea prejudiciilor rezultate din dispozițiile legislației cu privire la SSC și la dividende, precum și cheltuielile efectuate pentru a se conforma respectivelor dispoziții.

28 În fața instanței de trimitere, cererea grupului Prudential privește impozitarea, pentru anumite societăți rezidente ale sale, a dividendelor percepute de la societăți nerezidente la care primele dețineau, în scopuri de plasament, participațiuni de portofoliu reprezentând mai puțin de 10 % din drepturile de vot, astfel încât respectivele societăți rezidente nu au fost supuse legislației cu privire la SSC.

29 În această privință, Prudential solicită instanței de trimitere restituirea sumelor percepute fără temei și/sau repararea prejudiciului care rezultă din impozitarea, conform legislației fiscale a Regatului Unit cu privire la dividende, a dividendelor percepute de la societăți stabilite în alte state membre și în țări terțe.

30 În aceste condiții, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 43 CE sau 56 CE se opune faptului ca un stat membru să mențină în vigoare și să aplice măsuri care:

a) scutesc de impozitul pe profit dividendele percepute de o societate rezidentă a acestui stat membru («societatea rezidentă») plătite de alte societăți rezidente, dar care, în schimb,

b) supun impozitului pe profit dividendele percepute de societatea rezidentă plătite de o societate rezidentă în alt stat membru și în special de o societate, controlată de această societate rezidentă, care este rezidentă în alt stat

membru și care este supusă în acest alt stat membru unui nivel inferior de impozitare («societatea controlată»), după acordarea unei scutiri pentru evitarea dublei impuneri pentru orice reținere la sursă datorată pe dividende și pentru impozitul subiacent pe profit plătit de societatea controlată?

2) Articolul 43 CE, 49 CE sau 56 CE se opune unei legislații fiscale naționale a unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, în temeiul căreia, pentru perioada anterioară datei de 1 iulie 1997:

a) anumite dividende percepute de o societate de asigurare care este rezidentă într-un stat membru, plătite de o societate care este rezidentă în alt stat membru («societatea nerezidentă»), erau supuse impozitului pe profit, în condițiile în care, în schimb,

b) societatea de asigurare rezidentă avea posibilitatea de a alege astfel încât să nu fie supuse impozitului pe profit dividendele analoge, plătite de o societate rezidentă în același stat membru, ceea ce implica, în plus, că o societate care făcuse această alegere nu avea posibilitatea de a solicita beneficiul creditului fiscal la care, în caz contrar, ar fi avut dreptul?

3) Articolul 43 CE, 49 CE sau 56 CE se opune unei legislații fiscale naționale a unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, care:

a) prevede, în împrejurări determinate, impozitarea societății rezidente pentru profiturile unei societăți controlate care are sediul într-un alt stat membru în sensul definit mai sus la prima întrebare litera b) și

b) impune anumite cerințe de conformitate atunci când societatea rezidentă nu solicită sau nu este în măsură să solicite vreo scutire și plătește impozite pentru profiturile acestei societăți controlate și

c) impune cerințe de conformitate suplimentare atunci când societatea rezidentă solicită să beneficieze de scutirea de acest impozit?

4) Răspunsul la întrebările întâi-a treia ar fi diferit dacă societatea controlată (pentru prima și a treia întrebare) sau societatea nerezidentă (pentru a doua întrebare) ar avea sediul într-o țară terță?

5) Dacă, înainte de 31 decembrie 1993, un stat membru a adoptat măsurile descrise la întrebările întâi-a treia și, după această dată, a modificat aceste măsuri în modul descris în [decizia de trimitere] și dacă aceste măsuri, astfel cum au fost modificate, constituie restricții interzise de articolul 56 CE, aceste restricții trebuie să fie considerate restricții care nu existau la 31 decembrie 1993 în sensul articolului 57 CE?

6) Dacă vreuna dintre măsurile descrise la întrebările întâi-a treia este contrară dispozițiilor de drept comunitar la care se referă aceste întrebări și presupunând că societatea rezidentă și/sau societatea controlată introduc una sau alta dintre acțiunile următoare:

a) o acțiune în restituire sau o acțiune pentru lipsa de folosință a sumelor de bani plătite cu titlu de impozit pe profit perceput ilegal în sarcina societății rezidente în împrejurările descrise mai sus la întrebările întâi-a treia;

b) o acțiune în restituire și/sau în compensarea pierderilor, a scutirilor și a cheltuielilor efectuate de societatea rezidentă (sau transferate societății rezidente de alte societăți ale aceluiași grup, rezidente în același stat membru) pentru a elimina sau a reduce impozitele plătite în temeiul măsurilor menționate mai sus la întrebările întâi-a treia, în condițiile în care aceste pierderi, scutiri și cheltuieli ar fi fost disponibile pentru o altă utilizare sau ar fi putut fi reportate;

c) o acțiune în compensarea costurilor, a pierderilor, a cheltuielilor și a obligațiilor suportate pentru a se conforma legislației naționale, despre care este vorba mai sus, la a treia întrebare;

d) atunci când o societate controlată a distribuit rezerve societății rezidente mai degrabă pentru a se conforma cerințelor legislației naționale decât pentru ca societatea rezidentă să plătească impozitul menționat la a treia întrebare și, procedând astfel, societatea controlată a suportat costuri, cheltuieli și obligații pe care aceasta le-ar fi putut evita dacă ar fi putut afecta aceste rezerve unei alte utilizări, o acțiune în compensarea acestor costuri, cheltuieli și obligații,

astfel de acțiuni trebuie calificate drept:

— acțiuni în restituirea sumelor percepute fără temei, astfel încât această restituire ar fi o consecință și un accesoriu al încălcării dispozițiilor de drept comunitar menționate mai sus, sau

— acțiuni în compensarea sau în repararea unui prejudiciu, astfel încât ar trebui îndeplinite condițiile enunțate în Hotărârea [din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame, C-46/93 și C-48/93, Rec., p. I-1029], sau

— acțiuni în plata unei sume reprezentând un avantaj refuzat fără temei?

7) În cazul în care, în răspunsul la o parte sau alta a celei de a șasea întrebări, acțiunea este calificată drept acțiune în plata unei sume reprezentând un avantaj refuzat fără temei:

a) acțiunile de acest tip ar fi o consecință sau un accesoriu al dreptului conferit de dispozițiile de drept comunitar menționate mai sus sau

b) ar trebui îndeplinite condițiile enunțate în Hotărârea [Brasserie du pêcheur și Factortame, citată anterior] în materie de despăgubiri ori

c) ar trebui îndeplinite alte condiții?

8) Ar trebui să se răspundă diferit la aceste întrebări după cum, în cadrul dreptului național, acțiunile avute în vedere la a șasea întrebare sunt introduse cu titlu de acțiuni în restituire sau sunt ori trebuie să fie introduse cu titlu de acțiuni în repararea unui prejudiciu?

9) Ce îndrumări, dacă există, consideră Curtea de Justiție că ar trebui să dea în prezenta cauză și care sunt împrejurările de care instanța națională ar trebui să țină cont atunci când este chemată să stabilească dacă există o încălcare suficient de gravă a dreptului comunitar în sensul Hotărârii [Brasserie du pêcheur și

Factortame, citată anterior], în special în ceea ce privește întrebarea dacă, potrivit jurisprudenței actuale referitoare la interpretarea dispozițiilor relevante ale dreptului comunitar, această încălcare prezintă un caracter scuzabil?

10) Poate exista, în principiu, o legătură directă de cauzalitate în sensul Hotărârii [Brasserie du pêcheur și Factortame, citată anterior] între o eventuală încălcare a articolelor 43 CE, 49 CE și 56 CE și pierderile de natura celor definite mai sus, în a șasea întrebare literele a)-d), despre care se susține că rezultă din respectiva încălcare? Dacă aceasta este situația, ce îndrumări, dacă există, consideră Curtea de Justiție că ar trebui să dea în ceea ce privește împrejurările de care instanța națională ar trebui să țină cont atunci când este chemată să stabilească dacă o astfel de legătură directă de cauzalitate există?

11) Pentru a determina pierderea sau prejudiciul a cărui reparare poate fi acordată, instanța națională are posibilitatea de a ține cont de împrejurarea dacă persoanele vătămate au dovedit o diligență rezonabilă pentru a evita sau pentru a limita pierderile lor, în special prin utilizarea căilor legale care ar fi putut stabili că prevederile naționale nu aveau ca efect (ca urmare a aplicării [CDI]) impunerea obligațiilor arătate mai sus la întrebările întâi-a treia?

12) Răspunsul la a unsprezecea întrebare enunțată mai sus poate fi influențat de convingerea părților, în momentele relevante, în ceea ce privește efectul [CDI]?"

31 În condițiile în care în prezenta cauză se ridicau probleme de interpretare asemănătoare celor vizate prin întrebările adresate în cauzele în care, ulterior, s-au pronunțat Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in

Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673) și Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753), precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107), prin Decizia din 13 decembrie 2005 a președintelui Curții, procedura a fost suspendată până la pronunțarea unei decizii a Curții în aceste din urmă cauze.

32 Hotărârile citate anterior, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, au fost comunicate instanței de trimitere prin scrisoarea din 3 aprilie 2007, pentru ca aceasta să aducă la cunoștință Curții dacă, având în vedere aceste hotărâri, dorea să mențină cererea sa de pronunțare a unei hotărâri preliminare.

33 Prin scrisoarea din 12 iunie 2007, instanța de trimitere a informat Curtea că își menține cererea.

Cu privire la întrebările preliminare

34 Conform articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură, atunci când o întrebare formulată cu titlu preliminar este identică cu o întrebare asupra căreia Curtea s-a pronunțat deja sau atunci când răspunsul la o astfel de întrebare poate fi în mod clar dedus din jurisprudență, Curtea, după ascultarea avocatului general, poate oricând să se pronunțe prin ordonanță motivată.

Cu privire la prima întrebare

35 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 43 CE și 56 CE se opun unei legislații a unui stat membru care scutește de impozitul pe profit dividendele percepute de o societate rezidentă de la o societate care este de asemenea rezidentă în acest stat (denumite în continuare „dividende de origine națională"), în condițiile în care această legislație supune acestui impozit dividendele percepute de o societate rezidentă de la o societate care nu este rezidentă în același stat (denumite în continuare „dividende de origine străină"), în special când este vorba despre o societate nerezidentă controlată de această societate rezidentă, acordând în același timp o reducere de impozit pentru toate reținerile la sursă efectuate în statul în care este rezidentă societatea care face distribuirea, precum și, atunci când societatea rezidentă beneficiară a dividendelor deține, direct sau indirect, 10 % sau mai mult din drepturile de vot ale societății care face distribuirea, o reducere pentru impozitul pe profit plătit de societatea care face distribuirea pentru beneficiile subiacente dividendelor distribuite.

36 Trebuie constatat că, în Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, Curtea a examinat deja această întrebare și că, în consecință, răspunsul dat de Curte în această hotărâre este aplicabil integral primei întrebări adresate de instanța de trimitere în prezenta cauză.

37 În această hotărâre, Curtea a arătat că dreptul comunitar nu interzice, în principiu, unui stat membru să evite impozitarea în lanț a dividendelor percepute de o societate rezidentă, prin aplicarea regulilor care scutesc de impozit aceste dividende, atunci când sunt plătite de o societate rezidentă, evitând în același timp, prin intermediul unui sistem de imputare, impozitarea în lanț a respectivelor dividende atunci când sunt plătite de o societate nerezidentă (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 48).

38 În ceea ce privește, în primul rând, dividendele percepute de o societate rezidentă de la o societate nerezidentă la care deține o participație care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei societăți nerezidente și să stabilească activitățile acesteia, Curtea a declarat că a aplica dividendelor de origine națională un sistem de scutire și dividendelor de origine străină un sistem de imputare nu este contrar principiului libertății de stabilire prevăzut la articolul 43 CE, 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 (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 57).

39 În ceea ce privește, în al doilea rând, societățile rezidente care au perceput dividende de la o societate la care acestea dețin 10 % sau mai mult din drepturile de vot, fără ca această participație să le confere o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și fără să le permită să stabilească activitățile acesteia, din jurisprudența Curții rezultă că, în contextul legislației naționale în cauză în acțiunea principală, a aplica dividendelor de origine națională un sistem de scutire și dividendelor de origine străină un sistem de imputare nu este contrar principiului liberei circulații a capitalurilor prevăzut la articolul 56 CE, 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 60).

40 În ceea ce privește, în al treilea și ultimul rând, societățile rezidente care au perceput dividende de la societăți la care acestea dețin mai puțin de 10 % din drepturile de vot, după ce a arătat că dividendele de origine națională sunt scutite de impozitul pe profit în condițiile în care dividendele de origine străină sunt supuse acestui impozit și nu dau dreptul decât la o reducere pentru eventuala reținere la sursă efectuată

asupra acestor dividende în statul în care este rezidentă societatea care face distribuirea (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 61), Curtea a declarat că diferența de tratament creată de o legislație precum cea în discuție în acțiunea principală în raport cu dividendele percepute de societățile rezidente de la societăți nerezidente la care acestea dețin mai puțin de 10 % din drepturile de vot constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 56 CE (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 65).

41 În continuare, Curtea a hotărât că simplul fapt că, pentru astfel de participații, este de competența statului membru să determine dacă și în ce măsură impozitarea în lanț a profiturilor distribuite trebuie să fie evitată nu înseamnă totuși că îi este permis să aplice un regim în care dividendele de origine străină și cele de origine națională nu beneficiază de un tratament echivalent (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 69) și că, independent de faptul că un stat dispune, în orice caz, de diferite sisteme posibile pentru a preveni sau a atenua impozitarea în lanț a profiturilor distribuite, eventuale dificultăți în ceea ce privește determinarea impozitului efectiv plătit într-un alt stat membru nu ar putea să justifice un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor, cum este cel care rezultă din legislația în cauză în acțiunea principală (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 70).

42 În consecință, Curtea a declarat că articolul 56 CE se opune 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 la care deține mai puțin de 10 % din drepturile de vot, fără a acorda acelei societăți un credit fiscal aferent impozitului efectiv achitat de societatea care face distribuirea în statul în care este rezidentă (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 74).

43 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că:

— articolul 43 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune 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 o participație care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și să stabilească activitățile acesteia, acordând în același timp un credit fiscal aferent impozitului efectiv achitat de societatea care face distribuirea în statul 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;

— articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune 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 același timp 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;

— în plus, articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune 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 la care deține mai puțin de 10 % din drepturile de vot, fără a acorda acelei societăți un credit fiscal aferent impozitului efectiv achitat de societatea care face distribuirea în statul în care este rezidentă.

Cu privire la a doua întrebare

44 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 43 CE, 49 CE sau 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru care permite o scutire de impozitul pe profit pentru anumite dividende percepute de societățile de asigurare rezidente de la societățile rezidente, dar exclude o astfel de scutire pentru dividende analoge percepute de la societăți nerezidente.

45 În această privință, din jurisprudență reiese că libertatea de stabilire presupune constituirea și administrarea întreprinderilor și, în special, a societăților într-un stat membru de către un resortisant al altui stat membru. Astfel, un resortisant al unui stat membru, care deține în capitalul unei societăți stabilite într-un alt stat membru o participație care îi conferă o influență certă asupra deciziilor societății și care îi permite să stabilească activitățile acesteia, își exercită dreptul de stabilire (Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 22, Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 31, și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 27).

46 În principiu achiziționarea de către una sau mai multe persoane rezidente într-un stat membru de părți dintr-o societate constituită și stabilită într-un alt stat membru ține, în condițiile în care o astfel de participație nu conferă acestor persoane o influență certă asupra deciziilor societății și nu le permite să stabilească activitățile acesteia,

de dispozițiile Tratatului CE referitoare la libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Baars, punctul 22, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 31, precum și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 27).

47 În speță, din ordonanța de trimitere reiese că reclamantele din acțiunea principală, suspuse legislației în cauză în cadrul celei de a doua întrebări, nu dețineau o participație de control în capitalul societăților de la care au perceput dividende, ci numai o participație de portofoliu de mai puțin de 10 %, deținută în scopuri de plasament.

48 Prin urmare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare în măsura în care aceasta privește articolul 43 CE.

49 Situația este aceeași în măsura în care această întrebare privește articolul 49 CE.

50 Într-adevăr, din articolul 50 CE rezultă că, în sensul tratatului, sunt considerate servicii prestațiile furnizate în mod obișnuit în schimbul unei remunerații, în măsura în care acestea nu sunt reglementate de dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor.

51 Or, întrucât perceperea de dividende din acțiunile unei societăți stabilite într-un stat membru de către un resortisant al unui alt stat membru este indisolubil legată de o mișcare de capitaluri (Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctele 29 și 30), această operațiune nu intră sub incidența articolului 49 CE.

52 Prin urmare, la întrebările formulate trebuie să se răspundă numai prin raportare la prevederile articolului 56 CE.

53 În această privință, trebuie amintit că măsurile interzise prin articolul 56 alineatul (1) CE, fiind restricții privind circulația capitalurilor, le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state membre (Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 44, Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 24, și Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 40).

54 În cadrul legislației aplicabile acțiunii principale, articolul 208 ICTA nu se aplică, în principiu, nici operațiunilor de pensii, nici operațiunilor de asigurări de viață în străinătate, ceea ce are ca efect supunerea dividendelor care provin din investiții de portofoliu în legătură cu aceste operațiuni impozitului în Regatul Unit. Dacă, anterior datei de 1 iulie 1997, o societate de asigurări de viață putea, prin excepție, să opteze pentru aplicarea acestui articol în ceea ce privește dividendele percepute în cadrul operațiunilor de pensii de la societăți rezidente, o astfel de alegere era, în schimb, exclusă în ceea ce privește dividendele percepute în cadrul unor asemenea operațiuni de la societăți nerezidente.

55 Un astfel de sistem ar fi contrar articolului 56 CE dacă dividendele plătite de societățile stabilite într-un alt stat membru societăților de asigurare stabilite în Regatul Unit erau tratate, din punct de vedere fiscal, într-un mod mai puțin favorabil decât cele plătite de societățile stabilite în Regatul Unit (a se vedea în acest sens Hotărârea Verkooijen, citată anterior, punctele 34-38, și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 64).

56 În această privință, având în vedere că opțiunea permisă pentru dividendele de origine națională implica renunțarea la credite fiscale, din decizia de trimitere nu rezultă că o societate beneficiară a unor dividende de origine străină, care nu putea exercita o astfel de opțiune, era, numai pentru acest motiv, tratată într-un mod mai puțin favorabil.

57 Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceasta era situația.

58 În schimb, în măsura în care din decizia de trimitere reiese că societățile care nu dețineau la societatea distribuitoare decât o participație de mai puțin de 10 % nu beneficiau de o reducere aferentă impozitului pe profit achitat de această societate în statul membru în care este rezidentă, respectivele societăți făceau obiectul unui tratament fiscal mai puțin favorabil, contrar articolului 56 CE.

59 Potrivit guvernului Regatului Unit, ar fi legitim și proporțional să nu se acorde acestor societăți rezidente reducerea impozitului pe profit decât până la limita eventualei rețineri la sursă aplicate dividendelor. Într-adevăr, obstacole practice s-ar opune acordării, unei societăți care nu deține la societatea distribuitoare decât o participație de mai puțin de 10 %, a unui credit fiscal ce corespunde impozitului efectiv achitat de aceasta din urmă. Contrar unui credit fiscal acordat pentru o reținere la sursă, un astfel de credit fiscal nu ar putea fi acordat decât după verificări lungi și complexe. Ar fi, așadar, legitim să se stabilească un prag în funcție de importanța participației deținute.

60 Desigur, în principiu, este de competența statelor membre ca, atunci când introduc mecanisme care urmăresc prevenirea sau atenuarea impozitării în lanț a profiturilor distribuite, să determine categoria de contribuabili care poate beneficia de respectivele mecanisme și să stabilească, în acest scop, praguri bazate pe participațiile pe care acești contribuabili le dețin la societățile distribuitoare avute în vedere. Articolul 4

din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97) coroborat cu articolul 3 din aceasta, în versiunea aplicabilă la data faptelor din acțiunea principală, impune statelor membre, numai pentru societățile rezidente care dețin o participație minimă de 25 % la capitalul unei societăți din alt stat membru, dacă statele membre nu scutesc profiturile percepute de o societate-mamă rezidentă de la o filială rezidentă în alt stat membru, să autorizeze această societate-mamă să deducă din valoarea impozitului său nu numai valoarea reținerii la sursă percepute de statul membru în care este rezidentă filiala, ci și fracțiunea din impozitul filialei aferentă acestor profituri (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 67).

61 Cu toate acestea, dacă, pentru participațiile care nu intră sub incidența Directivei 90/435, articolul 4 din aceasta nu împiedică un stat membru să impoziteze profiturile plătite de o societate nerezidentă unei societăți rezidente fără a acorda acesteia din urmă vreo reducere pentru impozitul pe profit plătit de prima societate în statul în care este rezidentă, un stat membru nu poate exercita această competență decât în măsura în care, în temeiul dreptului său național, dividendele pe care o societate rezidentă le percepe de la o altă societate rezidentă sunt de asemenea supuse impozitului în contul societății beneficiare fără ca aceasta să poată beneficia de o reducere pentru impozitul pe profit plătit de societatea care face distribuirea (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 68).

62 Într-adevăr, simplul fapt că, pentru astfel de participații, este de competența unui stat membru să determine dacă și în ce măsură impozitarea în lanț a profiturilor distribuite trebuie să fie evitată nu înseamnă însă că acestuia îi este permis să aplice un regim în care dividendele de origine străină și cele de origine națională nu beneficiază de un tratament echivalent (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 69).

63 În plus, independent de faptul că un stat membru dispune, în orice caz, de diferite sisteme posibile pentru a preveni sau a atenua impozitarea în lanț a profiturilor

distribuite, eventuale dificultăți în ceea ce privește determinarea impozitului efectiv plătit într-un alt stat membru nu ar putea justifica un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor, cum este cel care rezultă din legislația în cauză în acțiunea principală (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 70 și jurisprudența citată).

64 În prezenta cauza, guvernul Regatului Unit susține, pe de altă parte, că o asemenea diferență de tratament este justificată de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal.

65 Desigur, din jurisprudență rezultă că necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal poate justifica o restricție la exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat (Hotărârile din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 28, și Comisia/Belgia, C-300/90, Rec., p. I-305, punctul 21).

66 Cu toate acestea, din jurisprudență reiese că, pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal avut în vedere și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens Hotărârea Verkooijen, citată anterior, punctul 57, Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz, C-315/02, Rec., p. I-7063, punctul 35, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 53, și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 93).

67 Or, dacă reglementarea fiscală în cauză în acțiunea principală se bazează pe o legătură între avantajul fiscal și prelevarea compensatorie, prevăzând un credit fiscal pentru dividendele percepute de la o societate nerezidentă la care o societate-mamă rezidentă deține 10 % sau mai mult din drepturile de vot, necesitatea unei

astfel de legături directe ar trebui să conducă tocmai la acordarea aceluiași avantaj fiscal societăților care percep dividende de la societăți nerezidente la care o societate-mamă rezidentă deține mai puțin de 10 % din drepturile de vot, în condițiile în care acestea din urmă sunt de asemenea ținute, în statul în care sunt rezidente, să plătească impozitul pe profit aferent beneficiilor distribuite (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 93).

68 Prin urmare, restricția arătată la punctul 58 din prezenta ordonanță nu ar putea fi justificată de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal.

69 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru care permite o scutire de impozitul pe profit pentru anumite dividende percepute de societăți de asigurare rezidente de la societățile rezidente, dar exclude o astfel de scutire pentru dividendele analoge percepute de la societăți nerezidente, în măsura în care aceasta implică un tratament mai puțin favorabil pentru aceste din urmă dividende.

Cu privire la a treia întrebare

70 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să stabilească dacă articolul 43 CE, 49 CE sau 56 CE trebuie interpretat în sensul că acesta se opune legislației unui stat membru care, pe de o parte, prevede încorporarea în baza de impozitare a unei societăți rezidente stabilite în acest stat membru a profiturilor realizate de o SSC într-un alt stat membru atunci când aceste profituri sunt supuse acolo unui nivel de impozitare inferior celui aplicabil în primul stat și care, pe de altă parte, prevede anumite cerințe de conformitate atunci când societatea rezidentă solicită să fie scutită de impozitele pentru profiturile acestei societăți controlate deja achitate în statul în care aceasta este rezidentă.

71 Trebuie constatat în primul rând că, în Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, Curtea a examinat deja această întrebare, cu privire la primul său aspect, și că, în consecință, răspunsul dat de Curte în această hotărâre este întru totul aplicabil în prezenta cauză.

72 În această hotărâre, Curtea a hotărât că, întrucât legislația cu privire la SSC privește impozitarea, în anumite condiții, a profiturilor filialelor stabilite în afara Regatului Unit la care o societate rezidentă deține o participație care îi asigură controlul asupra acestora din urmă, respectiva legislație trebuie să fie examinată în raport cu articolele 43 CE și 48 CE (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 32).

73 Presupunând că această legislație ar avea efecte restrictive asupra liberei circulații a serviciilor și asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi urmarea inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică, în orice caz, o analiză separată a legislației menționate în raport cu articolele 49 CE și 56 CE (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 33).

74 Curtea a arătat în continuare că legislația cu privire la SSC conține o diferență de tratament între societățile rezidente în funcție de nivelul impozitului aplicabil societății la care dețin o participație care le asigură controlul asupra acesteia și că această diferență de tratament creează un dezavantaj fiscal pentru societatea rezidentă căreia îi este aplicabilă legislația cu privire la SSC (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctele 43 și 45).

75 Prin urmare, Curtea a hotărât că tratamentul fiscal diferit care decurge din legislația cu privire la SSC și dezavantajul care rezultă din aceasta pentru societățile rezidente care au o filială supusă în alt stat membru unui nivel inferior de impozitare sunt de natură să împiedice exercitarea libertății de stabilire de către astfel de societăți,

descurajându-le să înființeze, să dobândească sau să mențină o filială într-un alt stat membru în care aceasta este supusă unui asemenea nivel de impozitare și că, astfel, acestea constituie o restricție privind libertatea de stabilire în sensul articolelor 43 CE și 48 CE (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 46).

76 Cu toate acestea, o măsură națională care limitează libertatea de stabilire poate fi justificată atunci când aceasta vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 51 și jurisprudența citată).

77 Rezultă că, pentru ca o restricție privind libertatea de stabilire să poată fi justificată prin motive legate de lupta împotriva practicilor abuzive, scopul specific al unei astfel de restricții trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente constând în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activități desfășurate pe teritoriul național (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 55).

78 Constatarea existenței unui astfel de aranjament impune într-adevăr ca, pe lângă un element subiectiv constând în voința de a obține un avantaj fiscal, să rezulte din elemente obiective că, în pofida respectării formale a condițiilor prevăzute de dreptul comunitar, obiectivul urmărit de libertatea de stabilire nu a fost atins (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 64 și jurisprudența citată).

79 În aceste condiții, pentru ca legislația cu privire la SSC să fie conformă cu dreptul comunitar, aplicarea impozitării prevăzute de legislația respectivă trebuie să fie exclusă atunci când, în pofida existenței unei motivații de natură fiscală, constituirea

unei SSC corespunde unei realități economice. Această constatare trebuie să se bazeze pe elemente obiective și verificabile de către terți, referitoare în special la gradul de existență fizică al SSC în ceea ce privește localurile, personalul și echipamentele (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctele 65 și 67).

80 În cazul de față, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă, potrivit susținerii guvernului Regatului Unit, testul mobilului, astfel cum este definit de legislația cu privire la SSC, se pretează la o interpretare care să permită limitarea aplicării impozitului prevăzut de această legislație la aranjamentele pur artificiale sau dacă, dimpotrivă, criteriile pe care se bazează acest test semnifică faptul că, întrucât niciuna dintre excepțiile prevăzute de această legislație nu este aplicabilă și voința de a obține o diminuare a impozitului în Regatul Unit se află în centrul rațiunilor care au condus la constituirea SSC, societatea-mamă rezidentă intră în domeniul de aplicare al respectivei legislații, în pofida absenței elementelor obiective susceptibile de a dovedi existența unui aranjament de această natură. În prima ipoteză, legislația cu privire la SSC ar trebui să fie considerată compatibilă cu articolele 43 CE și 48 CE. În schimb, în a doua ipoteză, ar trebui să se considere că respectiva legislație este contrară articolelor 43 CE și 48 CE (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctele 72-74).

81 Având în vedere considerațiile de mai sus, articolele 43 CE și 48 CE trebuie interpretate în sensul că se opun încorporării în baza de impozitare a unei societăți rezidente stabilite într-un stat membru a profiturilor realizate de o SSC într-un alt stat membru, atunci când aceste profituri sunt supuse în acest stat unui nivel de impozitare inferior celui aplicabil în primul stat, cu excepția cazului în care o astfel de încorporare nu privește decât aranjamentele pur artificiale destinate să eludeze impozitul național datorat în mod normal. Aplicarea unei astfel de măsuri de impozitare trebuie, în consecință, să fie înlăturată atunci când se dovedește, pe baza unor elemente obiective și verificabile de către terți, că, în pofida existenței motivațiilor de natură fiscală, respectiva SSC este în mod real instalată în statul membru de primire și exercită în acest stat activități economice efective (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 75).

82 În al doilea rând, cu privire la cerințele de conformitate cărora le este supusă scutirea profiturilor unei SSC pentru o societate rezidentă, trebuie subliniat, pe de o parte, că, în Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, Curtea a hotărât că societatea rezidentă este în poziția cea mai potrivită pentru a stabili că nu a efectuat aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activități desfășurate pe teritoriul național și că aceasta trebuie să aibă posibilitatea de a prezenta elemente referitoare la realitatea instalării SSC și la caracterul efectiv al activităților acesteia (Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 70).

83 Or, în contextul de față, aceste cerințe de conformitate sunt inerente aprecierii, amintită la punctul 81 din prezenta ordonanță, pe care se bazează compatibilitatea legislației cu privire la SSC.

84 Pe de altă parte, în Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, Curtea a hotărât că o legislație națională care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale trebuie considerată că nu depășește ceea ce este necesar pentru a preveni practicile abuzive atunci când, în fiecare caz în care existența unui asemenea aranjament nu poate fi exclusă, contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventuale rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată această operațiune (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 82).

85 În consecință, articolele 43 CE și 48 CE trebuie interpretate în sensul că acestea nu se opun unei legislații fiscale a unui stat membru care impune anumite cerințe de conformitate atunci când societatea rezidentă solicită să fie scutită de impozitele pentru profiturile acestei SSC deja achitate în statul în care este rezidentă, în măsura în care aceste cerințe au ca scop să verifice realitatea instalării SSC și caracterul efectiv al activităților economice ale acesteia fără ca aceasta să implice constrângeri administrative excesive.

86 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a treia întrebare că:

— articolele 43 CE și 48 CE trebuie interpretate în sensul că se opun încorporării în baza de impozitare a unei societăți rezidente stabilite într-un stat membru a profiturilor realizate de o SSC într-un alt stat membru, atunci când aceste profituri sunt supuse în acest stat membru unui nivel de impozitare inferior celui aplicabil în primul stat, cu excepția cazului în care o astfel de încorporare nu privește decât aranjamentele pur artificiale destinate să eludeze impozitul național datorat în mod normal;

— aplicarea unei astfel de măsuri de impozitare trebuie, în consecință, să fie înlăturată atunci când se dovedește, pe baza unor elemente obiective și verificabile de către terți, că, în pofida existenței motivațiilor de natură fiscală, respectiva SSC este în mod real instalată în statul membru de primire și exercită acolo activități economice efective;

— cu toate acestea, articolele 43 CE și 48 CE trebuie interpretate în sensul că acestea nu se opun unei legislații fiscale naționale care impune anumite cerințe de conformitate atunci când societatea rezidentă solicită să fie scutită de impozitele pentru profiturile acestei societăți controlate deja achitate în statul în care este rezidentă, în măsura în care aceste cerințe au ca scop să verifice realitatea instalării SSC și caracterul efectiv al activităților economice ale acesteia fără ca aceasta să implice constrângeri administrative excesive.

Cu privire la a patra întrebare

87 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă răspunsul la întrebările întâi-a treia ar fi diferit în cazul în care societatea nerezidentă ar fi stabilită într-o țară terță.

88 În această privință trebuie amintit că, în primul rând, capitolul din tratat referitor la libertatea de stabilire nu conține nicio dispoziție care să extindă domeniul de aplicare al dispozițiilor sale la situații care privesc stabilirea unei societăți a unui stat membru într-o țară terță (a se vedea în acest sens Ordonanța din 10 mai 2007, A și B, C-102/05, Rep., p. I-3871, punctul 29, și Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck, C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 28).

89 Prin urmare, nu este necesar să se răspundă la a patra întrebare decât pentru măsurile cărora li se opune articolul 56 CE, având în vedere răspunsurile date la întrebările întâi-a treia.

90 În această privință, trebuie amintit că articolul 56 alineatul (1) CE a pus în aplicare liberalizarea capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe. În acest scop, articolul menționat prevede că, în cadrul capitolului din tratat intitulat „Capitalurile și plățile", sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe (Hotărârea din 14 decembrie 1995, Sanz de Lera și alții, C-163/94, C-165/94 și C-250/94, Rec., p. I-4821, punctul 19, Hotărârea van Hilten-van der Heijden, citată anterior, punctul 37, și Hotărârea A, citată anterior, punctul 20).

91 În plus, Curtea a hotărât deja că, în ceea ce privește circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe, articolul 56 alineatul (1) CE coroborat cu articolele 57 CE și 58 CE poate fi invocat în fața instanței naționale și poate determina inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare, independent de categoria de mișcări de capitaluri în cauză (Hotărârea A, citată anterior, punctul 27).

92 Desigur, din jurisprudența Curții reiese că măsura în care statele membre sunt autorizate să aplice anumite măsuri restrictive privind circulația capitalurilor nu poate fi determinată fără să se țină seama de împrejurarea că circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe se efectuează într-un context juridic diferit de

cel al circulației care are loc în cadrul Comunității. Astfel, din cauza gradului de integrare juridică existent între statele membre ale Comunității și în special din cauza existenței unor măsuri legislative comunitare privind cooperarea între autoritățile fiscale naționale, precum Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitelor directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), impozitarea de către un stat membru a activităților economice cu aspecte transfrontaliere care se situează în cadrul Comunității nu este întotdeauna comparabilă cu cea a activităților economice care au legătură cu relațiile dintre statele membre și țările terțe (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 170).

93 Nu poate fi exclus nici faptul ca un stat membru să poată demonstra că o restricție privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe este justificată printr-un motiv dat în împrejurări în care acest motiv nu ar fi de natură să constituie o justificare validă pentru o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre (Hotărârea A, citată anterior, punctele 36 și 37).

94 În ceea ce privește motivele prezentate de guvernul Regatului Unit pentru a justifica măsurile naționale la care fac referire prima și a doua întrebare, în special necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal, trebuie constatat că acest guvern nu a prezentat niciun element care să explice cum anume justifică aceste motive respectivele măsuri în relațiile dintre un stat membru și țări terțe.

95 De altfel, în ceea ce privește dificultățile legate de verificarea respectării anumitor condiții de către societățile stabilite în țări terțe, Curtea a considerat, în contextul liberei circulații a capitalurilor, că, atunci când reglementarea unui stat membru face ca beneficiul unui avantaj fiscal să depindă de îndeplinirea condițiilor a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-o țară terță, este, în principiu, legitim pentru acest stat membru să refuze

acordarea acestui avantaj dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea acestor informații de la respectiva țară (Hotărârea A, citată anterior, punctul 63).

96 Prin urmare, din această hotărâre rezultă că articolele 56 CE-58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru în temeiul căreia un avantaj fiscal aferent impozitului pe dividende nu poate fi acordat decât dacă societatea care face distribuirea este stabilită într-un stat membru al Spațiului Economic European sau într-un stat cu care a fost încheiată de către statul membru de impunere o convenție fiscală care prevede schimbul de informații, atunci când acest avantaj este supus unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată de autoritățile competente ale acestui stat membru decât prin obținerea de informații de la statul în care este stabilită societatea care face distribuirea (a se vedea în acest sens Hotărârea A, citată anterior, punctul 67).

97 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a patra întrebare preliminară că articolele 56 CE-58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru care acordă un avantaj fiscal aferent impozitului pe profit pentru anumite dividende percepute de societăți rezidente de la societăți rezidente, dar exclude un astfel de avantaj pentru dividendele percepute de la societăți stabilite într-o țară terță, în special atunci când acordarea avantajului menționat este supusă unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată de autoritățile competente ale acestui stat membru decât prin obținerea de informații de la țara terță în care este stabilită societatea care face distribuirea.

Cu privire la a cincea întrebare

98 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, atunci când, înainte de 31 decembrie 1993, un stat membru a

adoptat măsurile descrise la întrebările întâi-a treia și, după această dată, a modificat aceste măsuri în modul indicat în decizia de trimitere și aceste măsuri, astfel cum au fost ele modificate, constituie restricții interzise de articolul 56 CE, aceste restricții trebuie să fie considerate restricții care nu existau la 31 decembrie 1993 în sensul articolului 57 CE.

99 În această privință, trebuie amintit în primul rând că, în temeiul articolului 57 alineatul (1) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor aflate în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului comunitar, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investiții imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.

100 Prin urmare, nu este necesar să se răspundă la a cincea întrebare decât pentru măsurile cărora li se opune articolul 56 CE având în vedere răspunsurile date la întrebările întâi-a treia.

101 Or, trebuie constatat că, pe baza informațiilor prezentate de instanța de trimitere cu privire la cadrul juridic național aplicabil în acțiunea principală, a cincea întrebare nu se pune, astfel cum a subliniat Comisia în observațiile sale prezentate Curții, decât în raport cu a treia întrebare.

102 În ceea ce privește măsurile naționale considerate contrare articolului 56 CE în cadrul răspunsurilor date la prima și la cea de a doua întrebare, instanța de trimitere nu oferă într-adevăr nicio indicație care să permită să se verifice dacă respectivele măsuri au fost adoptate înainte de 31 decembrie 1993 și au fost modificate după această dată într-un mod care să fie relevant în scopul aplicării articolului 57 alineatul (1) CE.

103 Prin urmare, nu este necesar să se răspundă la a cincea întrebare, în măsura în care ea se referă la prima și la a doua întrebare.

104 În al doilea rând, în ceea ce privește a cincea întrebare în măsura în care vizează a treia întrebare, trebuie amintit că, în cadrul răspunsului dat la această ultimă întrebare în prezenta ordonanță, s-a precizat că, întrucât legislația cu privire la SSC privește impozitarea, în anumite condiții, a profiturilor filialelor stabilite în afara Regatului Unit la care o societate rezidentă deține o participație care îi asigură controlul asupra acestora din urmă, respectiva legislație trebuie să fie examinată în raport cu articolele 43 CE și 48 CE.

105 Astfel, pe de o parte, răspunsul dat de Curte la a treia întrebare nu vizează în niciun fel articolul 56 CE.

106 Pe de altă parte, presupunând că măsurile naționale considerate contrare articolelor 43 CE și 48 CE în cadrul răspunsului dat de Curte la a treia întrebare au efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar trebui să fie considerate consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză a măsurilor respective în raport cu articolele 56 CE-58 CE (a se vedea în acest sens Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 33, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 48 și 49, Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 34, și Ordonanța A și B, citată anterior, punctul 27).

107 În consecință, nu este necesar să se răspundă la a cincea întrebare în măsura în care ea se referă la a treia întrebare.

Cu privire la întrebările a șasea-a douăsprezecea

108 Prin intermediul întrebărilor a șasea-a douăsprezecea, care trebuie abordate împreună, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să stabilească dacă, în situația în care măsurile naționale avute în vedere la întrebările anterioare ar fi incompatibile cu dreptul comunitar, acțiuni de natura celor introduse de către reclamantele în acțiunea principală pentru a repara o astfel de incompatibilitate trebuie să fie considerate acțiuni în restituirea sumelor percepute fără temei sau a avantajelor refuzate fără temei sau, dimpotrivă, acțiuni în repararea unui prejudiciu suferit. În acest ultim caz, instanța de trimitere întreabă dacă trebuie îndeplinite condițiile enunțate în Hotărârea Brasserie du pêcheur și Factortame (citată anterior, punctele 51 și 66) și dacă este necesar, în această privință, să se țină cont de forma în care astfel de acțiuni trebuie introduse în temeiul dreptului național.

109 În ceea ce privește aplicarea condițiilor în care un stat membru este obligat să repare prejudiciile cauzate particularilor printr-o încălcare a dreptului comunitar, instanța de trimitere cere Curții să dea, dacă este cazul, îndrumări cu privire la condiția unei încălcări suficient de grave a dreptului menționat, precum și cu privire la condiția existenței unei legături de cauzalitate între încălcarea obligației care revine statului membru și prejudiciul suferit de către persoanele vătămate.

110 Instanța de trimitere întreabă, de asemenea, dacă trebuie să se țină cont, în scopul stabilirii pierderilor care trebuie restituite sau compensate, de împrejurarea dacă persoanele vătămate au dat dovadă de o diligență rezonabilă pentru a evita pierderile pretinse, mai ales prin formularea unor acțiuni în justiție.

111 Este necesar să se constate că, până în prezent, Curtea a avut ocazia de a aminti că nu este de competența sa să califice din punct de vedere juridic acțiunile introduse la instanța de trimitere de către reclamantele în acțiunea principală. Acestora le revine

obligația să stabilească natura și temeiul acțiunii lor (cerere de restituire sau cerere de reparare a prejudiciului), sub controlul instanței de trimitere (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 201, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 109).

112 Curtea a amintit de asemenea că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de a obține restituirea impozitelor percepute într-un stat membru cu încălcarea normelor de drept comunitar este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de către dispozițiile comunitare, astfel cum au fost acestea interpretate de către Curte, și că statul membru este, prin urmare, ținut, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului comunitar (Hotărârile Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 202, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 110).

113 Într-adevăr, în lipsa unei reglementări comunitare în materia restituirii impozitelor naționale percepute fără temei, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente și să reglementeze modalitățile procedurale de sesizare a instanței destinate să asigure protejarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar, cu condiția ca, pe de o parte, aceste modalități să nu fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la acțiuni similare de drept intern (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, ca acestea să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (principiul eficienței) (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 203, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 111).

114 În plus, când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept comunitar, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv. Aceasta cuprinde de asemenea și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 205, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 112).

115 Totuși, Curtea a precizat că nici scutirile sau alte avantaje fiscale la care o societate rezidentă ar fi renunțat pentru a putea să impute integral impozitul perceput fără temei asupra unei sume datorate în contul unui alt impozit, nici cheltuielile efectuate de către societățile acestui grup pentru a se conforma legislației naționale în cauză nu pot fi recuperate, în temeiul dreptului comunitar, pe calea unei acțiuni prin care se urmărește restituirea impozitului perceput fără temei sau a sumelor plătite statului membru respectiv ori reținute de către acesta în legătură directă cu acest impozit (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 113).

116 În împrejurările din prezenta cauză, astfel de costuri ar avea la bază decizii luate de către reclamantele în acțiunea principală și nu ar putea, prin urmare, să constituie, în ceea ce le privește, consecința inevitabilă a aplicării legislației fiscale a Regatului Unit cu privire la dividende și la SSC (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 207, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 113).

117 Prin urmare, este de competența instanței naționale să stabilească dacă costurile enumerate la punctul 114 din prezenta ordonanță constituie, pentru societățile respective, pierderi financiare suferite ca urmare a unei încălcări a dreptului comunitar imputabile statului membru în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 208, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 114).

118 Curtea a amintit de asemenea că, fără ca prin aceasta să excludă posibilitatea ca răspunderea statului să poată fi angajată în condiții mai puțin restrictive în temeiul dreptului național, pentru ca un stat membru să fie ținut să repare prejudiciile cauzate particularilor prin încălcări ale dreptului comunitar care îi sunt imputabile, trebuie îndeplinite trei condiții, și anume ca norma de drept încălcată să aibă ca obiect acordarea de drepturi particularilor, încălcarea să fie suficient de gravă și

să existe o legătură directă de cauzalitate între încălcarea obligației care îi incumbă statului și prejudiciul suferit de către persoanele vătămate (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 209, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 115).

119 În această privință, punerea în aplicare a condițiilor care să permită stabilirea răspunderii statelor membre pentru prejudicii cauzate particularilor prin încălcări ale dreptului comunitar trebuie, în principiu, să fie efectuată de către instanțele naționale, conform îndrumărilor date de către Curte pentru a efectua această punere în aplicare (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 210, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 116).

120 În ceea ce privește legislația în cauză în acțiunea principală, prima condiție este în mod evident îndeplinită în ceea ce privește articolele 43 CE și 56 CE. Într-adevăr, aceste prevederi au ca efect acordarea de drepturi particularilor (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 211, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 117).

121 În ceea ce privește cea de a doua condiție stabilită, Curtea a amintit, pe de o parte, că o încălcare a dreptului comunitar este suficient de gravă atunci când un stat membru, în exercitarea competențelor sale normative, a încălcat, în mod manifest și grav, limitele care se impun exercitării competențelor sale. Pe de altă parte, atunci când statul membru în cauză nu dispunea, în momentul în care a comis încălcarea, decât de o marjă de apreciere în mod considerabil redusă, chiar inexistentă, simpla încălcare a dreptului comunitar poate fi suficientă pentru stabilirea existenței unei încălcări suficient de grave (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 212, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 118).

122 Pentru a stabili dacă există o încălcare suficient de gravă, trebuie să se țină seama de toate elementele care caracterizează situația cu care este sesizată instanța națională. Printre aceste elemente se numără mai ales gradul de claritate și de precizie al normei încălcate, caracterul intenționat sau neintenționat al încălcării comise sau al prejudiciului cauzat, caracterul scuzabil sau nescuzabil al unei eventuale erori de drept și împrejurarea că atitudinile adoptate de către o instituție comunitară au putut contribui la adoptarea sau la menținerea unor măsuri sau a unor practici naționale contrare dreptului comunitar (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 213, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 119).

123 În orice caz, Curtea a precizat deja că o încălcare a dreptului comunitar este vădit gravă atunci când aceasta a continuat în pofida pronunțării unei hotărâri care constată încălcarea pretinsă, a unei hotărâri preliminare sau a unei jurisprudențe consacrate a Curții în materia respectivă din care rezultă caracterul ilegal al comportamentului în cauză (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 214, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 120).

124 În cauza de față, pentru a aprecia dacă o încălcare a articolului 43 CE sau a articolului 56 CE comisă de către statul membru respectiv este suficient de gravă, instanța națională trebuie să ia în considerare faptul că, într-un domeniu precum fiscalitatea directă, consecințele care decurg din libertățile de circulație garantate de tratat nu sunt decât în mod treptat revelate (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 215, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 121).

125 În ceea ce privește cea de a treia condiție, și anume cerința unei legături directe de cauzalitate între încălcarea obligației care revine statului și prejudiciul suferit de către persoanele vătămate, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă

prejudiciul pretins decurge într-un mod suficient de direct din încălcarea dreptului comunitar pentru a obliga statul la repararea acestuia (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 218, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 122).

126 Într-adevăr, cu excepția dreptului la despăgubire care își are în mod direct temeiul în dreptul comunitar atunci când aceste condiții sunt îndeplinite, statului îi revine obligația ca, în cadrul dreptului național al răspunderii, să repare prejudiciul cauzat, condițiile stabilite de legislațiile naționale în domeniul reparării prejudiciilor neputând fi mai puțin favorabile decât cele referitoare la acțiuni asemănătoare de drept intern și neputând fi concepute astfel încât să facă, în practică, imposibilă sau excesiv de dificilă obținerea reparării prejudiciului (Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 219, și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 123).

127 Curtea a precizat de asemenea că, pentru a determina prejudiciul reparabil, instanța națională poate verifica dacă persoana vătămată a dat dovadă de o diligență rezonabilă pentru a evita prejudiciul sau pentru a-i limita întinderea și în special dacă aceasta a folosit în timp util toate căile legale pe care le avea la dispoziție (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 124).

128 În această privință, Curtea a amintit că a hotărât, la punctul 106 din Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727), cu privire la o legislație fiscală care refuza filialelor rezidente ale societăților-mamă nerezidente beneficiul regimului de impunere la nivel de grup, că exercitarea drepturilor pe care dispozițiile direct aplicabile ale dreptului comunitar le conferă particularilor ar deveni imposibilă sau excesiv de dificilă dacă cererile de restituire sau cererile de despăgubire ale acestora bazate pe încălcarea dreptului comunitar ar trebui respinse ori reduse pentru simplul motiv că particularii nu au cerut să beneficieze de regimul

de impunere pe care legea națională li-l refuza, în vederea contestării refuzului administrației fiscale pe căile legale prevăzute în acest scop, invocând supremația și efectul direct al dreptului comunitar (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 125).

129 Din jurisprudența Curții rezultă de asemenea că aplicarea dispozițiilor referitoare la libertățile de circulație ar deveni imposibilă sau excesiv de dificilă dacă cererile de restituire sau de despăgubire bazate pe încălcarea dispozițiilor menționate ar trebui respinse sau reduse pentru simplul motiv că societățile în cauză nu au cerut administrației fiscale beneficiul unui regim de impunere pe care legea națională, coroborată, dacă este cazul, cu prevederile relevante ale CDI, li-l refuza (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 126).

130 Astfel, este de competența instanței de trimitere să stabilească dacă, atunci când se dovedește că legislația națională în cauză în acțiunea principală, coroborată, dacă este cazul, cu prevederile relevante ale CDI, constituie o restricție privind libertatea de stabilire interzisă de articolul 43 CE sau o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă de articolul 56 CE, aplicarea acestei legislații ar fi condus în toate cazurile la respingerea solicitărilor reclamantelor în acțiunea principală adresate administrației fiscale a Regatului Unit (Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 127).

131 Având în vedere cele arătate mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările a șasea-a douăsprezecea după cum urmează:

— În lipsa unei reglementări comunitare, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente și să prevadă modalitățile procedurale de sesizare a instanței destinate să asigure protejarea drepturilor

conferite justițiabililor de dreptul comunitar, inclusiv stabilirea naturii acțiunilor introduse de persoanele vătămate la instanțele naționale. Acestea sunt ținute totuși să asigure că justițiabilii dispun de o cale efectivă de atac care să le permită să obțină restituirea impozitului perceput fără temei și a sumelor plătite acestui stat membru sau reținute de către acesta în legătură directă cu acest impozit. În ceea ce privește alte prejudicii pe care le-ar fi suferit o persoană ca urmare a unei încălcări a dreptului comunitar imputabile unui stat membru, acesta din urmă este obligat să repare prejudiciile cauzate particularilor în condițiile enunțate la punctul 51 din Hotărârea Brasserie du pêcheur și Factortame, citată anterior, fără ca aceasta să excludă ca, în temeiul dreptului național, răspunderea statului să poată fi angajată în condiții mai puțin restrictive.

— Când se dovedește că legislația unui stat membru constituie o restricție privind libertatea de stabilire interzisă de articolul 43 CE sau o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă de articolul 56 CE, instanța de trimitere poate, în vederea stabilirii prejudiciilor care trebuie reparate, să verifice dacă persoanele vătămate au dat dovadă de o diligență rezonabilă pentru a evita aceste prejudicii sau pentru a le limita întinderea și în special dacă acestea au folosit în timp util toate căile legale pe care le aveau la dispoziție. Cu toate acestea, pentru a evita ca exercitarea drepturilor pe care articolele 43 CE și 56 CE le conferă particularilor să devină imposibilă sau excesiv de dificilă, instanța de trimitere poate determina dacă aplicarea acestei legislații, coroborată, dacă este cazul, cu prevederile relevante ale CDI, ar fi condus în toate cazurile la respingerea solicitărilor reclamantelor în acțiunea principală adresate administrației fiscale a statului membru în cauză.

Cu privire la cheltuielile de judecată

132 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 patra) declară:

1) **Articolul 43 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune 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 o participație care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și să stabilească activitățile acesteia, acordând în același timp un credit fiscal aferent impozitului efectiv achitat de societatea care face distribuirea în statul 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.**

Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune 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 același timp 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.

În plus, articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune 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 la care deține mai puțin de 10 % din drepturile de vot, fără a acorda acelei societăți un credit fiscal aferent impozitului efectiv achitat de societatea care face distribuirea în statul în care este rezidentă.

2) Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune legislației unui stat membru care permite o scutire de impozitul pe profit pentru anumite dividende percepute de societăți de asigurare rezidente de la societățile rezidente, dar exclude o astfel de scutire pentru dividendele analoge percepute de la societăți nerezidente, în măsura în care aceasta implică un tratament mai puțin favorabil pentru aceste din urmă dividende.

3) Articolele 43 CE și 48 CE trebuie interpretate în sensul că se opun încorporării în baza de impozitare a unei societăți rezidente stabilite într-un stat membru a profiturilor realizate de o societate străină controlată într-un alt stat membru, atunci când aceste profituri sunt supuse în acest stat membru unui nivel de impozitare inferior celui aplicabil în primul stat, cu excepția cazului în care o astfel de încorporare nu privește decât aranjamentele pur artificiale destinate să eludeze impozitul național datorat în mod normal.

Aplicarea unei astfel de măsuri de impozitare trebuie, în consecință, să fie înlăturată atunci când se dovedește, pe baza unor elemente obiective și verificabile de către terți, că, în pofida existenței motivațiilor de natură fiscală, respectiva societate străină controlată este în mod real instalată în statul membru de primire și exercită acolo activități economice efective.

Cu toate acestea, articolele 43 CE și 48 CE trebuie interpretate în sensul că acestea nu se opun unei legislații fiscale naționale care impune anumite cerințe de conformitate atunci când societatea rezidentă solicită să fie scutită de impozitele pentru profiturile acestei societăți controlate deja achitate în statul în care este rezidentă, în măsura în care aceste cerințe au ca scop să verifice realitatea instalării societății străine controlate și caracterul efectiv al activităților economice ale acesteia, fără ca aceasta să implice constrângeri administrative excesive.

4) **Articolele 56 CE-58 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun legislației unui stat membru care acordă un avantaj fiscal aferent impozitului pe profit pentru anumite dividende percepute de societăți rezidente de la societăți rezidente, dar exclude un astfel de avantaj pentru dividendele percepute de la societăți stabilite într-o țară terță în special atunci când acordarea avantajului menționat este supusă unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată de autoritățile competente ale acestui stat membru decât prin obținerea de informații de la țara terță în care este stabilită societatea care face distribuirea.**

5) **În lipsa unei reglementări comunitare, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente și să prevadă modalitățile procedurale de sesizare a instanței destinate să asigure protejarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar, inclusiv stabilirea naturii acțiunilor introduse de persoanele vătămate la instanțele naționale. Acestea sunt ținute totuși să asigure că justițiabilii dispun de o cale efectivă de atac care să le permită să obțină restituirea impozitului perceput fără temei și a sumelor plătite acestui stat membru sau reținute de către acesta în legătură directă cu acest impozit. În ceea ce privește alte prejudicii pe care le-ar fi suferit o persoană ca urmare a unei încălcări a dreptului comunitar imputabile unui stat membru, acesta din urmă este obligat să repare prejudiciile cauzate particularilor în condițiile enunțate la punctul 51 din Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93), fără ca aceasta să excludă ca, în temeiul dreptului național, răspunderea statului să poată fi angajată în condiții mai puțin restrictive.**

Când se dovedește că legislația unui stat membru constituie o restricție privind libertatea de stabilire interzisă de articolul 43 CE sau o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă de articolul 56 CE, instanța de trimitere poate, în vederea stabilirii prejudiciilor care trebuie reparate, să verifice dacă persoanele vătămate au dat dovadă de o diligență rezonabilă pentru a evita aceste prejudicii sau pentru a le limita întinderea și în special dacă acestea au folosit în timp util toate căile legale pe care le aveau la dispoziție. Cu toate acestea, pentru a evita ca exercitarea drepturilor pe care articolele 43 CE și 56 CE le conferă particularilor să devină imposibilă sau excesiv de dificilă, instanța de trimitere poate determina dacă aplicarea acestei legislații, coroborată, dacă este cazul, cu prevederile relevante ale convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, ar fi condus în toate cazurile la respingerea solicitărilor reclamantelor în acțiunea principală adresate administrației fiscale a statului membru în cauză.

Semnături