CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL PEDRO CRUZ VILLALÒN prezentate la 9 decembrie 2010[1]

Cuprins

I — Cadrul de reglementare ..... I - 3324

A — Cadrul juridic al Uniunii ..... I - 3324

B — Cadrul juridic național ..... I - 3328

II — Situația de fapt ..... I - 3329

III — Procedura în fața Curții și întrebările preliminare ..... I - 3330

IV — Cu privire la prima întrebare preliminară ..... I - 3330

A — Observații preliminare ..... I - 3331

1. Libera circulație a capitalurilor și aplicabilitatea externă a acesteia ..... I - 3331

2. TTPM și statutul lor juridic în dreptul Uniunii ..... I - 3332

3. Recapitulare ..... I - 3337

B — Aplicabilitatea articolului 63 TFUE în privința TTPM ..... I - 3337

1. Aplicarea liberei circulații a capitalurilor sau a libertății de stabilire ..... I - 3337

2. Inaplicabilitatea articolului 63 alineatul (1) TFUE drept consecință a Deciziilor 91/482 și 2001/822 ..... I - 3339

1 — Limba originală: spaniola.

3. Cu privire la inaplicabilitatea articolului 63 TFUE pentru motivul clauzei de standstill prevăzute la articolul 64 alineatul (1) TFUE ..... I - 3342

C — Încălcarea articolului 63 TFUE ..... I - 3345

1. Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor ..... I - 3345

2. Cu privire la justificarea restricției ..... I - 3348

V — Cu privire la a doua întrebare preliminară ..... I - 3353

VI — Concluzie ..... I - 3355

1. Tribunal de grande instance de Paris (Tribunalul de Mare Instanță din Paris) formulează două întrebări preliminare privind compatibilitatea cu tratatele a unei reglementări fiscale franceze care, în scopul de a acorda o scutire de la plata taxei aplicate proprietăților imobiliare ale persoanelor juridice, face distincție în funcție de faptul dacă persoana impozabilă are sediul de conducere efectivă într-o țară terță sau într-un stat membru. Prezenta cauză prezintă, în plus, particularitatea că locul în care societatea avută în vedere are sediul de conducere efectivă sunt Insulele Virgine Britanice, care, astfel cum se știe, nu reprezintă o țară terță, ci un teritoriu de peste mări care intră sub incidența normelor specifice de la articolul 198 și următoarele din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

2. Prin urmare, în prezenta cauză, Curții i se solicită să interpreteze normele privind libera circulație a capitalurilor în lumina particularităților regimului „țărilor și teritoriilor de peste mări" (denumite în continuare „TTPM") și în special atunci când statele membre invocă drept justificare pentru a susține legalitatea unei restricții privind libera circulație a capitalurilor combaterea fraudei fiscale.

3. Problema este invocată într-un context deja familiar Curții, întrucât recent, în cauzele ELISA și Établissements Rimbaud [2], aceasta a avut ocazia să se pronunțe asupra aceleiași norme în litigiu, chiar dacă a fost aplicată unor restricții privind alte state membre și,

2 — Hotărârea din 11 octombrie 2007 (C-451/05, Rep., p. I-8251) și Hotărârea din 28 octombrie 2010 (C-72/09, Rep., p. I-10659).

respectiv, state din Spațiul Economic European. În sfârșit, această cauză va permite Curții să completeze jurisprudența, răspunzând la problemele specifice pe care le ridică TTPM.

I — Cadrul de reglementare

A — *Cadrul juridic al Uniunii*

4. Articolele 63-65 TFUE definesc libera circulație a capitalurilor după cum urmează:

„*Articolul 63*

(1) În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.

(2) În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind plățile între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.

Articolul 64

(1) Articolul 63 nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital. În ceea ce privește restricțiile în vigoare în temeiul legislațiilor naționale în Bulgaria, în Estonia și în Ungaria, respectiva dată este 31 decembrie 1999.

[…]

Articolul 65

(1) Articolul 63 nu aduce atingere dreptului statelor membre:

(a) de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite;

(b) de a adopta toate măsurile necesare pentru a combate încălcarea actelor lor cu putere de lege și a normelor lor

administrative, în special în domeniul fiscal sau al supravegherii prudențiale a instituțiilor financiare, de a stabili proceduri de declarare a circulației capitalurilor în scopul informării administrative sau statistice ori de a adopta măsuri justificate de motive de ordine publică sau siguranță publică.

special, în scopul prezentei proceduri, trebuie menționate următoarele dispoziții:

„*Articolul 198*

[…]

Statele membre convin să asocieze la Uniune țările și teritoriile neeuropene care întrețin relații speciale cu Danemarca, Franța, Țările de Jos și Regatul Unit. Aceste țări și teritorii, numite în continuare «țări și teritorii», sunt enumerate în lista care face obiectul anexei II.

(3) Măsurile și procedurile menționate la alineatele (1) și (2) nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63.

Scopul asocierii este promovarea dezvoltării economice și sociale a țărilor și teritoriilor și stabilirea de relații economice strânse între acestea și Uniune în ansamblul său.

(4) În absența unor măsuri de aplicare a articolului 64 alineatul (3), Comisia sau, în absența unei decizii a Comisiei în termen de trei luni de la data solicitării statului membru în cauză, Consiliul poate adopta o decizie care să dispună ca măsurile fiscale restrictive adoptate de un stat membru față de una sau mai multe țări terțe să fie considerate conforme tratatelor, cu condiția ca acestea să fie justificate în raport cu unul dintre obiectivele Uniunii și compatibile cu buna funcționare a pieței interne. Consiliul hotărăște în unanimitate, la solicitarea unui stat membru."

Conform principiilor enunțate în preambulul prezentului tratat, asocierea trebuie să permită în primul rând promovarea intereselor și a prosperității locuitorilor acestor țări și teritorii, astfel încât să conducă la dezvoltarea economică, socială și culturală la care aspiră.

Articolul 199

5. La rândul său, regimul TTPM este cuprins în partea a patra din TFUE. În

Asocierea are următoarele obiective:

(1) Statele membre aplică schimburilor lor comerciale cu țările și teritoriile același regim pe care și-l acordă reciproc în temeiul tratatelor.

(2) Fiecare țară sau teritoriu aplică schimburilor sale comerciale cu statele membre și cu celelalte țări și teritorii același regim pe care îl aplică statului european cu care întreține relații speciale.

(3) Statele membre contribuie la investițiile necesare dezvoltării treptate a acestor țări și teritorii.

(4) În cazul investițiilor finanțate de Uniune, participarea la licitații și achiziții este deschisă, în condiții egale, tuturor persoanelor fizice și juridice resortisante ale statelor membre și ale țărilor și teritoriilor.

(5) Sub rezerva dispozițiilor speciale adoptate în temeiul articolului 203, în relațiile dintre statele membre și aceste țări și teritorii, dreptul de stabilire al resortisanților și al societăților este reglementat în conformitate cu dispozițiile și procedurile prevăzute la capitolul privind dreptul de stabilire, precum și într-un mod nediscriminatoriu.

[…]

Articolul 203

Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, stabilește, pornind de la realizările obținute în cadrul asocierii dintre țări și teritorii și Uniune și pe baza principiilor prevăzute în tratate, dispozițiile privind normele și procedura pentru asocierea țărilor și teritoriilor la Uniune. În cazul în care dispozițiile respective sunt adoptate de Consiliu în conformitate cu o procedură legislativă specială, acesta hotărăște în unanimitate, la propunerea Comisiei și după consultarea Parlamentului European.”

6. Anexa II la TFUE, privind TTPM cărora li se aplică dispozițiile părții a patra din tratat, include printre altele Insulele Virgine britanice.

7. Prin Decizia 91/482/CEE a Consiliului din 25 iulie 1991 privind asocierea țărilor și a teritoriilor de peste mări la Comunitatea Economică Europeană [3], fosta Comunitate Economică Europeană a adoptat dispoziții specifice aplicabile relațiilor cu TTPM. Decizia menționată a fost în vigoare până la 1 decembrie 2001.

3 — JO L 263, p. 1.

8. În ceea ce privește circulația capitalurilor, decizia prevedea următoarele:

„*Articolul 180*

(1) În ceea ce privește circulația capitalurilor legată de investițiile și de plățile curente, autoritățile competente ale TTPM și statele membre ale Comunității se abțin să adopte, în domeniul operațiunilor de schimb valutar, orice măsuri care sunt incompatibile cu obligațiile derivate din prezenta decizie în domeniul schimburilor de bunuri și de servicii, al stabilirii și al cooperării industriale. Cu toate acestea, obligațiile menționate nu împiedică, pentru motive legate de dificultăți economice importante sau probleme grave privind balanța de plăți, aplicarea măsurilor de protecție necesare.

(2) În ceea ce privește operațiunile de schimb valutar legate de investițiile și de plățile curente, autoritățile competente ale TTPM, pe de o parte, și statele membre, pe de altă parte, se abțin, în măsura în care este posibil, să adopte măsuri discriminatorii unele față de altele sau să acorde un tratament mai favorabil statelor terțe, luându-se în considerare caracterul evolutiv al sistemului monetar internațional, existența unor acorduri monetare specifice și problemele privind balanța de plăți.

În cazul în care astfel de măsuri sau tratament sunt inevitabile, acestea se mențin sau se adoptă în conformitate cu normele monetare internaționale și se vor depune toate eforturile pentru a minimaliza consecințele negative pentru părțile interesate."

9. La 2 decembrie 2001 a intrat în vigoare Decizia 2001/822/CE din 27 noiembrie 2001 privind asocierea țărilor și a teritoriilor de peste mări la Comunitatea Europeană [4]. Acest text, care înlocuiește Decizia 91/482, prevede de asemenea o dispoziție specifică cu privire la capitaluri:

„*Articolul 47*

Plățile curente și circulația capitalurilor

(1) Fără a aduce atingere alineatului (2) care urmează:

(a) statele membre și autoritățile TTPM nu impun vreo restricție plăților în monedă liber convertibilă în contul balanței de plăți curente între resortisanții Comunității și ai TTPM;

4 — JO L 314, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 25, p. 74.

(b) în ceea ce privește tranzacțiile care țin de contul operațiunilor de capital al balanței de plăți, statele membre și autoritățile TTPM nu impun vreo restricție liberei circulații a capitalurilor în ceea ce privește investițiile directe în societăți constituite în conformitate cu dreptul statului membru, țării sau teritoriului gazdă și investițiile realizate în conformitate cu dispozițiile prezentei decizii și lichidării sau repatrierii investițiilor respective și a tuturor profiturilor care rezultă din acestea.

(2) Comunitatea, statele membre și TTPM pot adopta *mutatis mutandis* măsurile menționate la articolele 57, 58, 59, 60 și 301 din tratat, în conformitate cu condițiile prevăzute de acesta […]. Autoritățile TTPM, ale statului membru sau ale Comisiei care adoptă măsurile în cauză se informează reciproc imediat și își prezintă în cel mai scurt timp un calendar în vederea eliminării măsurilor respective."

B — *Cadrul juridic național*

10. Potrivit articolului 990 D alineatul 1 din code général des impôts (Codul general al impozitelor francez; denumit în continuare „CGI"), persoanele juridice care, direct sau prin persoană interpusă, posedă unul sau mai multe imobile situate în Franța sau sunt titulare ale unor drepturi reale privind aceste bunuri datorează o taxă anuală egală cu 3 % din valoarea de piață a acestor imobile sau drepturi. Această taxă este aplicabilă tuturor categoriilor de persoane juridice, inclusiv societăților, fundațiilor și asociațiilor.

11. La articolul 990 E din CGI se prevede o scutire de la plata taxei menționate, în următorii termeni:

„Taxa prevăzută la articolul 990 D, nu se aplică:

1° Persoanelor juridice ale căror active imobiliare, în sensul articolului 990 D, situate în Franța reprezintă mai puțin de 50 % din activele franceze. Pentru aplicarea acestei dispoziții, nu se includ în activele imobiliare activele pe care persoanele juridice menționate la articolul 990 D sau persoanele interpuse le utilizează pentru propria activitate profesională, alta decât cea imobiliară.

2° Persoanelor juridice care, având sediul într-o țară sau într-un teritoriu care a încheiat o convenție de asistență administrativă cu Franța în scopul de a combate frauda și evaziunea fiscală, declară în fiecare an, cel târziu la 15 mai, în locul stabilit prin decizia prevăzută la articolul 990 F, situarea, componența și valoarea imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa asociaților

acestora la aceeași dată, precum și numărul acțiunilor sau al părților sociale deținute de fiecare dintre aceștia.

3° Persoanelor juridice care au sediul de conducere efectivă în Franța și altor persoane juridice care, în temeiul unui tratat, nu trebuie să fie supuse unei impozitări mai împovărătoare atunci când comunică în fiecare an sau își iau și respectă angajamentul de a comunica administrației fiscale, la cererea acesteia, situarea și componența imobilelor aflate în posesie la 1 ianuarie, identitatea și adresa acționarilor acestora, ale asociaților sau ale altor membri, numărul de acțiuni, părți sociale sau alte drepturi deținute de fiecare dintre aceștia și justificarea reședinței lor fiscale. Angajamentul este luat la data dobândirii de persoana juridică a bunului sau a dreptului imobiliar sau a participației avute în vedere la articolul 990 D sau, pentru bunurile, drepturile ori participațiile aflate deja în posesie la 1 ianuarie 1993, cel mai târziu la 15 mai 1993 […]".

II — Situația de fapt

12. SARL Prunus (denumită în continuare „Prunus") este o societate comercială cu sediul social în Paris, Franța. Toate părțile sociale sunt proprietatea SA Polonium (denumită în continuare „Polonium"), societate de tip holding cu sediul social în Luxemburg. La rândul său, Polonium este o societate deținută 100 % și în părți egale de Lovett Overseas SA (denumită în continuare „Lovett") și de Grebell Investments SA (denumită în continuare „Grebell"), ambele societăți având sediul social în Insulele Virgine britanice.

13. Între anii 1998-2002, Prunus deținea în proprietate trei imobile în Paris, făcând declarația corespunzătoare în fața administrației fiscale franceze. În temeiul articolului 990 E din CGI, Prunus a fost scutită de taxa de 3 % pe bunurile imobile care aparțin persoanelor juridice. Cu toate acestea, societățile Lovett și Grebell, în calitate de titulare indirecte ale părților sociale ale Prunus, au fost supuse taxei menționate în cuantum de 50 % fiecare, deoarece nu se regăseau în niciuna dintre situațiile de scutire prevăzute la articolul 990 E menționat din CGI. În acest scop și începând cu 7 mai 2003, administrația fiscală a solicitat ambelor societăți plata taxei aferente anilor 2001 și 2002.

14. Autoritățile franceze au solicitat Prunus, în calitate de debitoare solidară, plata datoriei fiscale a Lovett și Grebell. Prunus a formulat o reclamație împotriva acestei decizii, care a fost respinsă la 12 decembrie 2006, iar împotriva acestei respingeri, Prunus a formulat o acțiune la Tribunal de grande instance de Paris, instanță care, în temeiul articolului 267 TFUE, se adresează Curții prin intermediul prezentei trimiteri preliminare.

III — Procedura în fața Curții și întrebările preliminare

15. La 29 septembrie 2009 a fost înregistrată la grefa Curții cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a Tribunal de grande instance de Paris, care conține două întrebări având următorul text:

„1) Articolul 56 și următoarele din Tratatul CE se opun unor norme precum cele prevăzute la articolul 990 D și următoarele din code général des impôts, prin care se acordă persoanelor juridice cu sediul de conducere efectivă în Franța sau, începând cu 1 ianuarie 2008, într-un stat membru al Uniunii Europene posibilitatea de a beneficia de scutirea de la plata taxei în litigiu și care subordonează această posibilitate, în ceea ce privește persoanele juridice care au sediul de conducere efectivă pe teritoriul unei țări terțe, existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între Franța și acest stat în scopul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau împrejurării că, prin aplicarea unui tratat care să cuprindă o clauză de nediscriminare pe motive de naționalitate, aceste persoane juridice nu trebuie supuse unei impozitări mai mari decât aceea la care sunt supuse persoanele juridice cu sediul de conducere efectivă în Franța?

2) Articolul 56 și următoarele din Tratatul CE se opun unor norme precum cele prevăzute la articolul 990 F din code général des impôts, prin care se permite serviciilor fiscale să impună răspunderea solidară pentru plata taxei prevăzute la articolul 990 D și următoarele din code général des impôts oricărei persoane juridice interpuse între debitorul sau debitorii taxei și imobile sau drepturile asupra imobilelor?”

16. Au prezentat observații scrise reprezentatul Prunus și Polonium, Republica Franceză, Regatul Belgiei, Regatul Danemarcei, Republica Estonia, Regatul Spaniei, Republica Italiană, Regatul Țărilor de Jos, Regatul Suediei, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia.

17. În ședința care a avut loc la 23 septembrie 2009 au intervenit reprezentantul Prunus și Polonium, precum și agenții Republicii Franceze, ai Regatului Suediei, ai Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și ai Comisiei.

IV — Cu privire la prima întrebare preliminară

18. Instanța de trimitere formulează prima întrebare referindu-se la faptul că societatea supusă taxei contestate are sediul de

conducere efectivă *într-o țară terță.* Totuși, problema reală pe care o ridică această cauză nu se referă la faptul că sediul se află într-o țară terță, ci într-o țară sau într-un teritoriu de peste mări. Această particularitate, împreună cu statutul unic de care se bucură țările și teritoriile menționate, necesită o abordare diferită de cea pe care ar presupune-o contextul în care ar fi afectată o țară terță propriu-zis. Prin urmare, problema ridicată aici se circumscrie mai curând clarificării conformității cu dreptul Uniunii a unei taxe care introduce o diferență de tratament în ceea ce privește persoanele juridice al căror sediu de conducere efectivă se află într-o țară sau într-un teritoriu de peste mări.

A — *Observații preliminare*

19. În urma clarificării de mai sus, răspunsul la prima întrebare adresată de Tribunal de grande instance de Paris necesită câteva precizări prealabile, unele cu privire la particularitățile liberei circulații a capitalurilor, iar celelalte referitoare la natura TTPM și la modul acestora de asociere la UE.

1. Libera circulație a capitalurilor și aplicabilitatea externă a acesteia

20. Spre deosebire de celelalte libertăți, libera circulație a capitalurilor are atât un domeniu de aplicare *intern* Uniunii, destinat protejării circulației activelor financiare între statele membre, cât și un domeniu de aplicare *extern,* vizând menținerea unui flux liber de capitaluri între statele membre și statele terțe.

21. Eliminarea externă a barierelor în calea circulației capitalurilor se întemeiază pe mai multe motive: evitarea intrării unilaterale de capitaluri prin intermediul statelor membre cu regimuri de acces mai liberale, necesitatea consolidării monedei unice sau dezvoltarea unor centre financiare mondiale pe teritoriul Uniunii [5]. Cu toate acestea, urmărirea obiectivelor menționate implică de asemenea necesitatea de a introduce măsuri de siguranță în scopul combaterii fenomenelor negative rezultate în urma liberalizării. Astfel, tratatele, în timp ce extind libera circulație a capitalurilor la statele terțe, o înconjoară concomitent de excepții și derogări speciale, care diferă substanțial de excepțiile prevăzute pentru celelalte libertăți [6].

22. Faptul că domeniul de aplicare al libertății de circulație a capitalurilor, precum și obiectivele urmărite prin aceasta diferă semnificativ de celelalte libertăți de circulație explică de ce jurisprudența Curții adaptează cu o

5 — A se vedea Hinojosa Martínez, L. M., *La regulación de los movimientos de capital desde una perspectiva europea,* Editura McGraw Hill, Madrid, 1997, p. 11 și urm. Însăși Curtea a evidențiat motivele aflate la baza acestei liberalizări în Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531), punctul 31.

6 — A se vedea articolele 64-66 TFUE, precum și articolul 75 primul și al doilea paragraf TFUE.

oarecare dificultate doctrina sa tradițională ori de câte ori se confruntă cu articolul 63 și următoarele TFUE [7]. Această abordare comună, însă cu unele elemente de *adaptare* la libera circulație a capitalurilor, este cea care trebuie să fie în mod necesar utilizată în abordarea prezentei cauze.

2. TTPM și statutul lor juridic în dreptul Uniunii

23. Cel de al doilea element care trebuie subliniat în prealabil se referă la situația juridică în care se află TTPM, dat fiind că „țara terță" menționată în prima dintre întrebări, în care are sediul social societatea debitoare a taxei contestate, nu este altceva decât un TTPM, mai exact, Insulele Virgine britanice. Înainte de a interpreta articolul 63 TFUE, este oportun să se insiste pe scurt asupra situației speciale și a statutului acestor teritorii în sensul dreptului Uniunii.

24. Încă din 1956, la inițiativa Republicii Franceze, Conferința de la Veneția, care s-a desfășurat în zilele de 29 și 30 mai ale acelui an, a prevăzut, în vederea redactării ulterioare a Tratatului de instituire a Comunităților Economice Europene, crearea unui statut special pentru acele teritorii ale statelor semnatare cu care existau legături istorice, sociale și politice speciale. În final, propunerea a fost acceptată și a fost inclusă în Tratatul CEE [8]. Rezultatul a constat într-un capitol specific dedicat TTPM, precum și într-o listă cu teritoriile care intrau în această categorie [9] și a fost de asemenea semnată și ratificată convenția de aplicare care servea drept instrument pentru reglementarea concretă a relațiilor dintre teritoriile menționate și fosta CEE [10].

25. Începând cu acea dată, bazele statutului juridic al TTPM prevăzut de tratate s-au menținut în principiu neschimbate de-a lungul timpului, deși s-au produs modificări punctuale privind numărul de teritorii în cauză, precum și cu privire la cadrul specific de dezvoltare, convențiile de aplicare fiind înlocuite cu decizii succesive ale Consiliului adoptate în temeiul articolului 203 TFUE [11]. Or, natura legăturii care unește aceste teritorii cu un stat membru și, prin extensie, cu întreaga Uniune, este o caracteristică ce, în

7 — Pe un ton critic, a se vedea Terra, B., și Wattel, P., *European Tax Law,* ediția a patra, Kluwer, Haga, p. 52.

8 — Articolele 131-136 din Tratatul CEE, în versiunea originală, deși este interesant de subliniat că nu s-a prevăzut un regim echivalent nici pentru CECO și nici pentru EURATOM.

9 — A se vedea Anexa IV la Tratatul CEE, în versiunea originală.

10 — Convenția de aplicare din 25 martie 1957, semnată de cele șase state membre fondatoare ale Comunităților.

11 — Până în prezent, Consiliul a adoptat mai multe decizii de acest tip, cea mai recentă fiind Decizia 2001/822/CE, aflată în vigoare și având ca dată de expirare 31 decembrie 2011.

linii generale, ajunge până în zilele noastre neschimbată [12].

26. Foarte pe scurt, TTPM nu sunt state suverane cu personalitate juridică internațională, ci „teritorii" legate de un stat membru pe baza unor legături istorice, sociale și politice speciale. Or, în pofida faptului că sunt comunități politice care *formal* fac parte din statul cu care au o legătură unică, acestea primesc prin tratate un statut special, tocmai în temeiul domeniului de aplicare teritorială a dreptului Uniunii. Astfel, articolul 355 TFUE, după ce reiterează conținutul articolului 52 TUE (care enumeră statele membre semnatare în scopul de a detalia domeniul de aplicare teritorială a tratatului), prevede că, *în plus* față de dispoziția menționată, se aplică o serie de dispoziții, între care este inclusă, la alineatul (2), cea care proclamă supunerea TTPM „regim[ului] special de asociere definit în partea a patra".

27. În acești termeni, coroborarea dintre articolele 52 TUE și 355 TFUE ridică mai multe întrebări decât răspunsuri, întrucât este evident că tratatul a lăsat deschise diferite aspecte de principiu, atât cu privire la dreptul aplicabil, cât și la legătura dintre TTPM și Uniune.

28. Astfel, atunci când se referă la aplicarea articolului 52 TUE și, *în plus*, la regimul special al asocierii, articolul 355 TFUE nu specifică dacă tratatele configurează un regim general care să confere prioritate regimului special prevăzut pentru TTPM sau dacă regimul special menționat este singurul regim relevant pentru TTPM. Cu alte cuvinte, trebuie admis că tratatul nu clarifică dacă TTPM sunt supuse unui regim care constituie o ordine juridică *autonomă* în cadrul dreptului Uniunii sau dacă regimul acestora este pur și simplu o *lex specialis* care înlătură aplicarea normelor generale ale tratatului.

29. În același timp, nu se poate spune nici că articolul 355 TFUE atribuie o categorie concretă TTPM în ceea ce privește calitatea acestora de subiecte de drept. Chiar dacă este clar că TTPM nu sunt state cu personalitate juridică proprie, regimul special care li se aplică este asimilat regimului unei asocieri de tipul celor deja prevăzute cu alte state terțe cu care Uniunea menține legături speciale [13]. Acest regim, prevăzut cu norme proprii care

12 — Cu privire la istoria, evoluția și statutul actual al TTPM, a se vedea Tesoka, L., și Ziller, J., (editori), *Union Européenne et outre-mers. Unis dans leur diversité,* Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Marsilia, 2008.

13 — Termenul „asociere" trebuie înțeles aici în sens diferit de cel conferit acordurilor internaționale cu aceeași denumire încheiate între Uniune și statele terțe. În cazul TTPM este mai mult o asociere *acordată* unilateral, care, cu trecerea timpului, a tins să devină mai mult un *parteneriat*, astfel cum subliniază Dormoy, D., „Association des Pays et Territoires d'outre-mer (PTOM) à la Communauté Européenne", *JurisClasseur Europe Traité*, 2007, p. 25.

urmăresc crearea unei piețe integrate între Uniune și teritorii, justifică faptul că, într-un anumit sens, TTPM au calitatea materială, însă nu și formală, de țară terță. Acesta este, de exemplu, cazul articolului 64 alineatul (1) TFUE, atunci când se referă la „țările terțe", categorie care, în opinia Comisiei, trebuie să se aplice TTPM.

30. Răspunsul la aceste nedumeriri poate veni numai pornind de la o interpretare sistematică a tratatelor. În special, articolele din partea a patra din TFUE sunt cele care pot oferi un răspuns, prin interpretarea lor în lumina altor dispoziții ale tratatului.

31. Mai întâi, articolul 198 configurează TTPM ca subiecte hibride, la jumătatea distanței dintre o țară terță și un teritoriu din cadrul Uniunii. Această dispoziție arată că TTPM sunt „asociate" „la Uniune", denumindu-le în același timp teritorii „neeuropene". Această din urmă noțiune are, desigur, o conotație mai curând geografică decât juridico-politică, însă subliniază cu certitudine caracterul *sui generis* al legăturii de asociere dintre TTPM și Uniune.

32. Pe de altă parte, obiectivele asocierii sunt stabilirea de „relații economice strânse între [TTPM] și Uniune în ansamblul său", obiective care se realizează „conform principiilor enunțate în preambulul [TFUE]". Pornind de la această premisă, articolul 199 TFUE prevede că „statele membre aplică schimburilor lor comerciale cu țările și teritoriile același regim pe care și-l acordă reciproc în temeiul tratatelor". În continuare, articolul 200 TFUE introduce măsuri specifice în domeniul liberei circulații a mărfurilor și, în final, prin articolul 203 TFUE, Consiliul este autorizat să adopte măsuri de dezvoltare.

33. Având în vedere cele prezentate mai sus, este dificil să se admită că regimul juridic aplicabil TTPM constituie o ordine juridică autonomă, impermeabilă, ca să ne exprimăm astfel, la orice influență a tratatelor. În special, teoria autonomiei radicale, susținută de Republica Franceză în cursul acestei proceduri, ar presupune ca TTPM să fie supuse unui regim propriu de drept al Uniunii, în care ar fi relevante numai articolele 198-204 TFUE, precum și deciziile adoptate în scopul dezvoltării acestui *corpus*. Din această perspectivă, dreptul Uniunii aplicabil TTPM ar exista ca o ordine juridică „încapsulată" în cea a Uniunii, iar în temeiul autonomiei sale, ar apărea ca fiind „blindat" în raport cu aplicarea normelor tratatului diferite de articolele 198-204 TFUE menționate.

34. Totuși, această interpretare este înlăturată în urma unei interpretări literale a articolului 355 TFUE. Astfel, dispoziția menționată

începe prin a afirma că „[p]e lângă dispozițiile articolului 52 din Tratatul privind Uniunea Europeană", TTPM li se aplică un „regim special de asociere definit în partea a patra". Termenul „pe lângă" arată că dreptul Uniunii se aplică statelor membre și că, în ceea ce privește TTPM, *se adaugă* un regim special. Desigur, este un regim de care trebuie să se țină seama și care funcționează ca o *lex specialis*, înlăturând astfel aplicarea normelor generale ale Tratatului, ceea ce nu îl transformă totuși într-un regim autonom și imun la orice influență a dreptului primar.

35. Or, nu numai argumentul gramatical pledează împotriva autonomiei depline a dreptului Uniunii aplicabil TTPM, ci și consecințele practice ale unei interpretări precum cea prezentată mai sus. O reglementare autonomă aplicabilă TTPM care este izolată de restul dreptului Uniunii ar presupune ca, în cazul în care nu există nicio prevedere în acest sens, TTPM să fie lăsate în voia sorții într-un fel de limb juridic, existând inclusiv riscul ca statele terțe să poată beneficia de un tratament mai avantajos decât TTPM, în pofida legăturilor strânse ale acestora cu Uniunea. Acest din urmă factor invită la vigilență mai ales în cazul în care dispozițiile generale ale tratatului se referă la state terțe. Tocmai acestea sunt cazurile în care TTPM, întrucât nu se încadrează formal în sfera statelor membre și nici în cea a statelor terțe, se expun riscului de a fi victime ale unor interpretări cel puțin hazardate.

36. Tocmai pentru a evita acest rezultat, jurisprudența Curții s-a dovedit pragmatică în abordarea naturii TTPM și a calificării acestora ca state terțe sau teritorii *asociate la* (însă nu *integrate în*) Uniune.

37. Astfel, în cauza Kaefer și Procacci, Curtea a confirmat competența instanțelor din Polinezia franceză de a adresa întrebări preliminare în temeiul articolului 267 TFUE. Nicio dispoziție din partea a patra din tratat nu prevede că normele sale jurisdicționale se aplică în cadrul instanțelor TTPM. Însă Curtea s-a limitat să semnaleze că instanța de trimitere era o „instanță franceză" și, prin urmare, a admis întrebarea [14]. În cauza Eman și Servinger, în jurisprudență s-a declarat că un resortisant al unui stat membru al cărui domiciliu se află într-o TTPM poate invoca drepturile privind cetățenia Uniunii prevăzute la articolul 18 și următoarele TFUE, extinzând astfel dreptul de vot pasiv în procedurile electorale ale Parlamentului European la persoanele care locuiesc într-o sau într-un TTPM ca și cum ar fi vorba de un stat membru [15]. Mai recent, în cauza N, Curtea a considerat că o societate

14 — Hotărârea din 12 decembrie 1990, Kaefer și Procacci (C-100/89 și C-101/89, Rec., p. I-4647), punctele 8-10, confirmată ulterior prin Hotărârea din 12 februarie 1992, Leplat (C-260/90, Rec., p. I-643), ca urmare a unei întrebări preliminare formulate de un tribunal de pace din Papeete.

15 — Hotărârea din 12 septembrie 2006, Eman și Sevinger (C-300/04, Rec., p. I-8055).

cu sediul în Antilele Olandeze care exercita un control efectiv asupra altei societăți din Regatul Unit intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, înțelegându-se că acestea trebuie considerate ca fiind părți integrante ale unui stat membru [16].

38. În alte situații, dimpotrivă, Curtea a considerat că TTPM meritau un tratament echivalent cu cel aplicat unei țări terțe. În cauza Van der Kooy, intrarea în Țările de Jos a unor mărfurilor care se aflau în liberă circulație în Antilele olandeze a fost calificată ca fiind o intrare în Comunitate provenind dintr-o țară terță [17]. În cauza DADI și Douane-Agenten, Curtea s-a confruntat din nou cu intrarea unor mărfuri provenind din Antilele olandeze, de data aceasta din perspectiva Directivei 92/46 [18], și, încă o dată, Curtea a ajuns la concluzia că bunurile provenite din TTPM sunt echivalente celor provenite dintr-o țară terță [19]. Aceleași concluzii se desprind din avizele Curții în materie de acorduri internaționale, în care aceasta a declarat, de două ori, că TTPM sunt în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii și, prin urmare, „se află, față de Comunitate, în aceeași situație ca țările terțe” [20].

39. Chiar dacă aceste două linii ale jurisprudenței par opuse, în realitate nu sunt complet opuse. În cazurile corespunzătoare celei dintâi, Curtea se confruntă cu situații în care tratatul nu prevede dispoziții clare cu privire la gradul său de aplicabilitate, astfel cum este cazul trimiterii preliminare, al drepturilor privind cetățenia europeană sau al libertății de stabilire. Dimpotrivă, cea de a doua tinde să se desfășoare tocmai pe terenul liberei circulații a mărfurilor, în care atât partea a patra din tratat, cât și deciziile pronunțate de Consiliu până în prezent dispun de un regim complet, care permite Curții să abordeze întrebarea în alți termeni. Toate acestea confirmă că a califica un TTPM ca stat membru sau țară terță este o chestiune care nu admite soluții categorice, ci una care se adaptează, de la caz la caz, în funcție de cadrul juridic relevant și acordând atenție

16 — Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, Rec., p. I-7409), punctele 11 și 28. Astfel cum se arată în hotărâre, N și-a mutat domiciliul din Țările de Jos în Regatul Unit. În momentul în care a părăsit Țările de Jos era asociatul unic a trei societăți cu responsabilitate limitată de drept olandez (besloten vennootschappen), a căror conducere de fapt este de la aceeași dată în Curaçao (Antilele Olandeze). Este probabil ca rezultatul la care ajunge Curtea să fie legat de faptul că legea aplicabilă celor trei societăți era cea a unui stat membru, însă, în orice caz, este indiscutabil că tratamentul aplicat N era echivalent cu cel de care ar fi avut parte oricare acționar a cărui societate ar fi fost stabilită într-un stat membru.

17 — Hotărârea din 28 ianuarie 1999, Van der Kooy (C-181/97, Rec., p. I-483), punctele 34-39.

18 — Directiva 92/46/CEE a Consiliului din 16 iunie 1992 de stabilire a normelor sanitare pentru producția și comercializarea laptelui crud, a laptelui tratat termic și a produselor lactate (JO L 268, p. 1).

19 — Hotărârea din 21 septembrie 1999, DADI și Douane-Agenten (C-106/97, Rec., p. I-5983), punctele 35-37.

20 — Avizul din 4 octombrie 1979 (1/78, Rec., p. 2871), punctele 61 și 62, și Avizul din 15 noiembrie 1994 (1/94, Rec., p. I-5267), punctul 17.

sporită obiectivelor urmărite de regimul special de asociere prevăzut în partea a patra din TFUE.

3. Recapitulare

40. Având în vedere argumentele prezentate mai sus, considerăm că regimul special aplicabil TTPM înlocuiește ordinea juridică generală a Uniunii și se compune din propriile norme de drept primar (articolele 198-204 TFUE) și derivat. În cazul în care există lacune, tratatele pot fi aplicate în măsura în care obiectivele asocierii nu sunt compromise, necesitând astfel o analiză a efectului direct al normei invocate în lumina articolelor 198-204 TFUE. În plus, astfel cum tocmai s-a arătat, este necesar să se acorde o atenție specială acelor dispoziții din tratat care se aplică statelor terțe, pentru a nu pierde din vedere obiectivele urmărite de tratat în partea a patra. Exact aceasta este situația în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor, pe care o vom analiza în continuare din perspectiva aplicării acesteia în privința TTPM.

B — *Aplicabilitatea articolului 63 TFUE în privința TTPM*

41. În legătură cu acest aspect, este necesar să fie analizată poziția Comisiei și a Republicii Franceze, care susțin, deși cu raționamente diferite, inaplicabilitatea articolului 63 TFUE în prezenta cauză. Regatul Unit a arătat, la rândul său, că libertatea în discuție în acest litigiu nu este cea de circulație a capitalurilor, ci libertatea de stabilire.

42. Vom începe prin a aborda poziția Regatului Unit, care, din motivele pe care le vom prezenta în continuare, ni se pare lipsită de temei. În continuare, și în lumina argumentelor dezvoltate la punctele 31-39 din aceste concluzii, vom înclina de asemenea să respingem pozițiile susținute de Comisie și de Republica Franceză.

1. Aplicarea liberei circulații a capitalurilor sau a libertății de stabilire

43. Regatul Unit a susținut că în această cauză se aplică libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE, iar nu libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE.

44. Desigur, trebuie recunoscut că limita dintre cele două libertăți este difuză și chiar prezintă suprapuneri. Cu toate acestea, în prezenta cauză se poate aprecia în mod clar, sau cel puțin în lumina faptelor prezentate în cadrul procedurii, că libertatea de stabilire nu este aplicabilă. Astfel cum Curtea a admis deja, pentru a putea fi aplicabile dispozițiile privind dreptul de stabilire, este necesar în principiu să existe o prezență permanentă în statul membru gazdă și, în cazul achiziționării și al posesiei unor bunuri imobile, să existe o administrare activă a acestor bunuri [21]. Nu se poate nega că societatea Prunus este supusă atât controlului Polonium, cât și celui al Lovett și Grebell, fiind o persoană juridică ce, potrivit concluziilor care reies din decizia de trimitere, se bucură de permanență pe teritoriul francez. Totuși, toate informațiile de care dispunem în acest moment arată că proprietatea imobilelor care constituie faptul generator al taxei în litigiu reprezintă o investiție imobiliară directă. Este vorba, așadar, despre imobile care fac obiectul unei exploatări economice și în care, potrivit informațiilor primite, nu se desfășoară nicio activitate materială legată de activitățile societăților-mamă. Prin urmare, ne aflăm în fața unei investiții directe, în care controlul asupra Prunus devine un instrument de realizare a liberei circulații a capitalurilor, mai exact, o investiție.

45. În plus, aceasta este concluzia la care a ajuns Curtea în Hotărârea ELISA, în care s-a confruntat cu același argument aplicat articolului 990 E din CGI, în care, în lumina elementelor de drept de care dispunea, a fost respinsă aplicarea libertății de stabilire [22].

46. În prezenta cauză, distanța față de libertatea de stabilire se confirmă de asemenea atunci când se amintește că sediul societății-mamă se află într-o TTPM. Prin urmare, ar trebui să se stabilească dacă articolul 49 TFUE sau deciziile din 1991 și din 2001 extind libertatea de stabilire și la societățile care au sediul în Insulele Virgine britanice cu filiale într-un stat membru [23]. Or, întrucât s-a constatat deja că, inclusiv într-un caz apărut între state membre, nu ar fi aplicabilă libertatea de stabilire, nu pare necesară analizarea amănunțită a acestui aspect al problemei.

21 — A se vedea, la modul general, Hotărârea din 21 iunie 1974, Reyners (2/74, Rec., p. 631), punctul 21, Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard (C-55/94, Rec., p. I-4165), punctul 25, și, mai concret, Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203), punctul 18, în care se realizează o analiză pornind de la această premisă: „pentru ca dispozițiile referitoare la dreptul de stabilire să poată fi aplicate, este necesar, în principiu, să se asigure o prezență permanentă în statul membru gazdă și, în cazul achiziționării și al posesiei unor bunuri imobile, să existe o administrare activă a acestor bunuri. Or, din descrierea situației de fapt furnizată de instanța de trimitere rezultă că fundația nu deține un sediu în Germania pentru exercitarea activităților și că serviciile derivate din închirierea unui bun imobil sunt prestate de un administrator german. […] Prin urmare, se poate concluziona că dispozițiile care reglementează libertatea de stabilire nu sunt aplicabile în împrejurările din acțiunea principală” (punctele 19 și 20).

22 — Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 63-65.

23 — În această privință, dar în contextul unui litigiu care privea state terțe, iar nu o TTPM, a se vedea Hotărârea A, citată anterior, punctul 29, precum și Hotărârea N, citată anterior, cu nuanțele subliniate în cadrul acestora.

47. Prin urmare, pe baza elementelor care au fost prezentate în prezenta procedură, nu împărtășim teza invocată de Regatul Unit, motiv pentru care propunem Curții să răspundă la întrebările formulate exclusiv în lumina liberei circulații a capitalurilor.

2. Inaplicabilitatea articolului 63 alineatul (1) TFUE drept consecință a Deciziilor 91/482 și 2001/822

48. Republica Franceză susține că faptul că nici partea a patra din TFUE, nici deciziile de asociere a TTPM nu prevăd nimic în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor arată că, în relațiile sale cu teritoriile menționate, Uniunea nu a prevăzut măsuri de liberalizare în acest domeniu. Republica Franceză consideră că acest rezultat împiedică în egală măsură asimilarea TTPM cu o țară terță ca urmare a caracterului autonom al regimului acestor teritorii.

49. Cu titlu preliminar, trebuie admis că Republica Franceză are dreptate atunci când subliniază relevanța pentru prezenta cauză atât a articolului 180 din Decizia 91/482, cât și a articolului 47 din Decizia 2001/822. Tocmai aceste dispoziții sunt cele care, în principiu, ar putea reglementa o situație precum cea din prezenta cauză, deoarece configurează termenii specifici în care are loc circulația capitalurilor între TTPM și Uniune. Ca urmare a intrării în vigoare și a abrogării fiecărei decizii, Decizia 91/482 reprezenta dreptul în vigoare pentru plata taxei aferente anului 2001, în timp ce Decizia 2001/822 este cea relevantă pentru stabilirea taxei aferente anului următor [24].

50. Astfel cum subliniază în mod corect Republica Franceză, în ceea ce privește capitalurile, deciziile de asociere a TTPM se concentrează în cea mai mare parte asupra circulației capitalurilor provenind din statele membre către TTPM. Altfel spus, ar fi cazul unei libertăți mai curând unilaterale decât bilaterale, a cărei rațiune de a fi rezidă într-o politică de promovare a investițiilor europene în TTPM. Această abordare era evidențiată la articolul 168 litera (e) din Decizia 91/482, prin care se impunea facilitarea „creșterii și stabilizării fluxurilor financiare din sectorul privat al Comunității Europene *către* TTPM” [25]. Decizia 2001/822 a schimbat modul de redactare a acestei dispoziții, eliminând caracterul unilateral al normei, însă la articolul 47 alineatul (1) litera (b) au fost prevăzute din nou măsuri speciale pentru protejarea investițiilor de capital provenind din Uniune către TTPM. Astfel, dispoziția menționată interzice orice restricție în calea libertății de circulație a

24 — Articolul 63 din Decizia 2001/822, potrivit căreia textul a intrat în vigoare la 2 decembrie 2001, Decizia 91/482 încetând să își producă efectele din ziua precedentă.

25 — Sublinierea noastră.

capitalurilor „în ceea ce privește investițiile directe realizate în societățile constituite în conformitate cu legislația statului membru, a țării sau a teritoriului gazdă” [26].

51. Cu toate acestea, faptul că deciziile se axează pe circulația capitalurilor către TTPM nu înseamnă neapărat că partea a patra din TFUE sau deciziile au exclusiv un domeniu de aplicare unilateral, din centru către periferie. Dimpotrivă, dispozițiile prezentate reprezintă dovada unei vocații a regimului de capitaluri al TTPM de a se proiecta mai intens asupra acestora din urmă, însă nu presupun excluderea unei înțelegeri bidirecționale a libertății. Cu alte cuvinte, regimul special al TTPM prevede măsuri concrete pentru asigurarea cu garanții mai mari a fluxului de capital european spre TTPM, dar în niciun caz nu înseamnă că fluxul invers nu este inclus în regimul menționat.

52. Vom analiza separat în ce măsură se manifestă caracterul bidirecțional menționat.

53. Primul aspect care trebuie luat în considerare este cuprinsul deciziilor din 1991 și din 2001. În ceea ce privește Decizia 91/482, faptul că circulația capitalurilor se limita strict la operațiunile de schimb valutar permite să se afirme că o situație precum cea din prezenta cauză nu este cuprinsă în domeniul său de aplicare. Răspunsul este puțin mai complex în ceea ce privește Decizia 2001/822, al cărei articol 47 nu își limitează obiectul la o activitate concretă, ci se referă în mod expres la „investiții directe” în cadrul „tranzacțiilor care țin de contul operațiunilor de capital al balanței de plăți”. Or, astfel cum am arătat deja la punctul 50 din aceste concluzii, articolul citat se referă la investiții directe realizate în societăți constituite în TTPM, limitând astfel domeniul său de aplicare la fluxurile de capital care provin din statele membre către teritorii. Prin urmare, trebuie să se concluzioneze că niciuna dintre cele două decizii nu include o situație precum cea din speță, deoarece prevederile acestora se referă la activități

26 — Această dispoziție suscită anumite îndoieli ca urmare a diferitelor traduceri care i-au fost atribuite. În versiunea în limba franceză, textul stabilește că „les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés *dans des sociétés constituées conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil*” (sublinierea noastră). Cu toate acestea, din versiunea în limba spaniolă, asociată cu alte versiuni lingvistice (de exemplu, cea engleză sau cea germană), atunci când se face referire la „sociedades constituidas de conformidad con la legislación del Estado miembro, país o territorio de acogida”, se înțelege că societățile respective sunt cele guvernate *fie* de legislația unui stat membru, *fie* de legislația unei țări sau a unui teritoriu de peste mări. Din formularea textului în limba franceză rezultă chiar contrariul, deoarece este evident că dispoziția menționată se referă la societăți *guvernate de legislația unui stat membru și care au sediul social într-o sau într-un TTPM* care are legături speciale cu statul respectiv în cadrul Uniunii, confirmând interpretarea atribuită acestei dispoziții de guvernul francez, potrivit căruia ar fi vorba despre o libertate unidirecțională și orientată spre TTPM. Această divergență apare de asemenea în alte versiuni lingvistice, ceea ce obligă Curtea să ia poziție în favoarea unei versiuni sau a alteia, deși, în conformitate cu evoluția Deciziilor TTPM, totul ar indica faptul că versiunea în limba franceză este cea corectă.

sau fluxuri de capital diferite de cele din prezenta cauză.

54. Or, faptul că deciziile nu menționează nimic cu privire la un caz precum cel din speță nu implică neapărat că dreptul Uniunii și-a epuizat funcția. Astfel cum am arătat la punctele 31-39 din prezentele concluzii, dreptul aplicabil TTPM nu este o ordine juridică autonomă imună la influența dispozițiilor generale ale tratatelor. Dimpotrivă, odată confirmat faptul că deciziile specifice nu sunt aplicabile într-un caz concret, trebuie să se verifice, în sensul obiectivelor urmărite în partea a patra din TFUE, dacă trebuie invocată o normă prevăzută în tratat care se extinde la state terțe. În cazul de față, întrebarea se reduce la a stabili dacă articolul 63 TFUE este o dispoziție care, în lumina articolului 198 și următoarelor TFUE, este aplicabilă unei măsuri naționale care limitează libera circulație a capitalurilor provenite de la o sau de la un TTPM către Uniune.

55. Astfel cum am subliniat deja, articolul 63 TFUE proclamă libera circulație a capitalurilor, specificând că efectele normei se produc nu numai între statele membre, ci și cu privire la state terțe. Prin urmare, libera circulație a capitalurilor se opune de asemenea, în mod excepțional, dacă este comparată cu celelalte libertăți, acelor măsuri naționale care fac dificile ieșirea și intrarea capitalurilor către și dinspre statele terțe. Pornind de la această particularitate ca premisă, considerăm că articolul 63 TFUE, interpretat în lumina articolului 198 și următoarelor TFUE, este aplicabil în privința TTPM.

56. Astfel, a considera libera circulație a capitalurilor un regim deschis către exterior implică inevitabil o înțelegere de natură universală a acesteia. Deschiderea piețelor de capital nu se realizează în mod fragmentat, ci cu vocație generală, în scopul de a îndeplini obiective bine cunoscute, care au fost deja evidențiate [27]. A considera că această libertate nu este aplicabilă TTPM ar fi contrar însăși ideii care stă la baza redactării actuale a articolului 63 TFUE, deoarece ar introduce o excepție frapantă care, în orice caz, ar trebui să fie prevăzută în mod expres [28].

57. Pe de altă parte, obiectivele care susțin regimul special al TTPM, mai exact, promovarea economică și socială a acestora, ar

27 — A se vedea punctul 21 din prezentele concluzii.

28 — Astfel a interpretat, de exemplu, Tribunal Supremo din Țările de Jos, în hotărârea din 13 iulie 2001 (nr. 35 333, BNB 2001/323), confirmată ulterior prin hotărârea din 12 august 2005 (nr. 39 935, BNB x). În acest sens, a se vedea Smits, D. S., „The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation", *Intertax,* nr. 12, 2010.

fi puse la îndoială dacă Uniunea ar admite intrarea în TTPM a capitalurilor provenite din alte state membre în timp ce ar limita în mod sever intrarea celor provenite din TTPM. Promovarea dezvoltării economice și sociale, împreună cu crearea unor „relații economice strânse" între TTPM și Uniune nu par să fie compatibile cu libera circulație a capitalurilor, care ar exclude TTPM în timp ce ar include orice țară terță. Legăturile care unesc TTPM cu Uniunea servesc tocmai pentru a justifica un regim de asociere care să consolideze relațiile economice dintre cele două teritorii. Un astfel de regim poate implica în anumite cazuri introducerea de măsuri restrictive, care uneori ar fi neutralizate de alte dispoziții [29]. Totuși, acesta este exercițiul de ponderare pe care trebuie să îl realizeze în special Decizia 2001/822, precum și toate actele care au precedat-o. În cazul în care nu se prevede nimic în acest sens, trebuie să se considere că o libertate generală prevăzută de tratat, care, în mod specific, se extinde asupra tuturor statelor terțe, fără excepție, trebuie să includă de asemenea TTPM.

58. În concluzie, considerăm că argumentul invocat de Republica Franceză nu poate fi admis. Prin urmare, din motivele enunțate mai sus, considerăm că, în lipsa unui regim specific în deciziile de asociere, articolul 63 TFUE este aplicabil TTPM.

29 — A se vedea, de exemplu, în ceea ce privește libera circulație a mărfurilor, articolul 200 alineatul (3) TFUE, care permite TTPM să „perce[apă] taxe vamale care răspund necesităților dezvoltării și industrializării lor sau taxe vamale cu caracter fiscal care constituie venituri bugetare".

3. Cu privire la inaplicabilitatea articolului 63 TFUE pentru motivul clauzei de *standstill* prevăzute la articolul 64 alineatul (1) TFUE

59. Potrivit Comisiei, dispoziția de drept francez în litigiu ar intra în domeniul de aplicare al articolului 64 alineatul (1) TFUE, în măsura în care este vorba despre o normă, în primul rând, care era în vigoare la 31 decembrie 1993, în al doilea rând, care privește circulația capitalurilor provenite dintr-o țară terță și, în al treilea rând, care presupune o investiție imobiliară directă. În cazul în care aceste condiții sunt îndeplinite, articolul 64 alineatul (1) TFUE creează un tip de efect de *standstill*, în temeiul căruia libera circulație a capitalurilor nu produce efecte cu privire la măsurile naționale care îndeplinesc condițiile menționate.

60. Comisia invocă în mod întemeiat faptul că taxa prevăzută de CGI, astfel cum este aplicabilă în prezenta cauză, este o măsură care „exista" la 31 decembrie 1993. Curtea a avut deja ocazia să se pronunțe cu privire la acest aspect [30] și suntem de acord cu Comisia atunci când susține că taxa în cauză îndeplinește

30 — În hotărârea pronunțată în cauza A, Curtea a stabilit că „noțiunea de restricție aflată în vigoare la 31 decembrie 1993 presupune că, de la acea dată, cadrul juridic în care se integrează restricția în cauză a făcut parte din ordinea juridică a statului membru respectiv în mod neîntrerupt. Într-adevăr, dacă ar fi altfel, un stat membru ar putea, în orice moment, să reintroducă restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din țări terțe care existau în ordinea juridică națională la 31 decembrie 1993, dar care nu au fost menținute" (punctul 48). De asemenea, a se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, (C-446/04, Rec., p. I-11753), punctul 192, și Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, Rep., p. I-4051), punctul 41.

condițiile necesare pentru a fi considerată o măsură „existentă” la data respectivă. Același lucru trebuie spus și în ceea ce privește natura de „investiție directă” impusă la articolul 64 alineatul (1) TFUE, deoarece ne confruntăm cu o normă de reglementare a unei taxe aplicate investițiilor imobiliare realizate cu capital provenit din țări terțe [31]. Faptul că acest capital a circulat în mod eșalonat, prin intermediul unui lanț de societăți, nu privează norma în litigiu de funcția limitativă a unei investiții directe în bunuri imobile.

61. În sfârșit, Comisia consideră că Insulele Virgine britanice, în calitate de TTPM, sunt o „țară terță” în sensul articolului 64 alineatul (1) TFUE. Pentru a-și justifica poziția, Comisia face referire la Avizele 1/78 și 1/94, în care Curtea a afirmat că, în măsura în care se află în afara domeniului de aplicare al tratatului, TTPM trebuie să fie considerate țări terțe în sensul dreptului Uniunii [32]. În același mod, astfel cum am arătat deja la punctul 38 din aceste concluzii, unele hotărâri ale Curții indică de asemenea o tendință de asimilare a TTPM cu țările terțe, în timp ce în alte cazuri se înclină către o soluție diferită.

62. Poziția Comisiei cu privire la această a treia condiție este dificil de acceptat ca atare, deoarece simplifică în mod excesiv statutul TTPM, care, astfel cum am arătat anterior, se supune unor particularități care nu admit soluții categorice. Atunci când tratatul se referă la statele terțe în cadrul altor dispoziții decât cele din partea a patra, este necesar, după cum am indicat mai sus, să se aprecieze de la caz la caz dacă dispoziția este sau nu este aplicabilă TTPM. De fapt, jurisprudența pare să urmeze de ceva timp această abordare, întrucât, în paralel cu hotărârile indicate de Comisie în sensul asimilării TTPM cu statele terțe, există de asemenea hotărâri care resping această asimilare [33].

63. În opinia noastră, în cazul articolului 64 alineatul (1) TFUE, este necesar ca referirea

31 — Directiva 88/361/CEE din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10) descrie investițiile imobiliare directe ca fiind „achizițiile de clădiri și terenuri, și construcția de clădiri de către persoane particulare în scopul obținerii de profit sau pentru folosință personală. Această categorie cuprinde și drepturile de uzufruct, servitute și superficie”. Această definiție are valoare interpretativă în ceea ce privește expresia „investiție directă imobiliară” în domeniul liberei circulații a capitalurilor, astfel cum a confirmat Curtea în diferite ocazii (a se vedea Hotărârea din 16 martie 1999, Trummer și Mayer, C-222/97, Rec., p. I-1661, punctul 21, Hotărârea din 11 ianuarie 2001, Stefan, C-464/98, Rec., p. I-173, punctul 5, Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 22, și Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 33 și 34).

32 — Avizul 1/78, citat anterior, punctul 62, și Avizul 1/94, citat anterior, punctul 17.

33 — A se vedea punctul 37 din prezentele concluzii și jurisprudența citată la acest punct.

la „țări terțe" să fie interpretată ținând seama de obiectivele specifice urmărite de normă. Astfel, această dispoziție are drept obiectiv să atribuie statelor și Uniunii competența de a decide unilateral instituirea unor măsuri contrare articolului 63 TFUE, cu condiția ca acestea să fie anterioare datei de 1 decembrie 1993. Cu alte cuvinte, este o clauză facultativă de *standstill* în favoarea statelor membre și a Uniunii, al cărei temei corespunde momentului istoric în care s-a născut politica monetară europeană și în care libera circulație a capitalurilor a fost consacrată prin tratate ca o libertate în plus [34]. În acel moment puteau fi prevăzute consecințele pozitive pe care le-ar fi determinat liberalizarea capitalurilor, însă era de asemenea perceput riscul unui efect negativ, susceptibil să justifice menținerea măsurilor existente atunci ca mod de protecție împotriva posibilelor dezechilibre ale circulației capitalului.

64. Ca orice clauză care prevede o derogare de la o libertate generală, articolul 64 alineatul (1) TFUE este de strictă interpretare [35]. Astfel, caracterul limitativ al acestei dispoziții se manifestă prin faptul că nu include toate formele de circulație a capitalului, ci se limitează în mod specific la tipul de circulație a capitalurilor care presupune investiții directe, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori pe piețele de capital. De asemenea, derogarea se aplică în mod unic și exclusiv intrărilor de capital provenind din statele terțe, ca răspuns la particularitatea, proprie și exclusivă a liberei circulații a capitalurilor, ce caracterizează dimensiunea exterioară a acestei libertăți.

65. Pe de altă parte, dacă se iau în considerare obiectivele urmărite de tratat prin crearea unui regim special pentru TTPM, este evident că prioritatea statutului menționat constă în consolidarea legăturilor politice, sociale și economice dintre teritorii și Uniune. În pofida faptului că nu constituie în mod formal un teritoriu *„al"* Uniunii, am subliniat mai sus că TTPM sunt legate *„de"* Uniune în termeni care uneori le apropie mai mult de statutul de stat membru decât de cel de țară terță. Pe de cealaltă parte, în măsura în care nici nu sunt o țară terță, întrucât nu constituie state suverane cu personalitate juridică internațională, legătura lor cu Uniunea trebuie să fie întotdeauna înțeleasă în sensul de integrare. Altfel spus, este vorba despre o integrare diferită și treptată în comparație cu cea consacrată pentru statele membre, dar, în definitiv, tot despre integrare.

66. De asemenea, astfel cum am arătat la punctul 56 din prezentele concluzii, libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE trebuie să se aplice TTPM, întrucât în caz contrar s-ar produce paradoxul

34 — Cu privire la această dispoziție, a se vedea Hindelang, S., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment,* Oxford University Press, Oxford, 2009, p. 275 și urm.

35 — A se vedea în acest sens Hindelang, S., citat anterior, p. 280-291.

potrivit căruia o libertate recunoscută statelor terțe este refuzată teritoriilor care au legături speciale cu Uniunea. Având în vedere această premisă, aplicarea unei derogări de la libertatea rezervată exclusiv statelor terțe trebuie să facă obiectul unei interpretări extrem de prudente în cazul în care este aplicată unor teritorii precum TTPM. Faptul că acestea nu constituie state în sens strict și beneficiază de un regim protejat în mod expres de tratat justifică, în opinia noastră, faptul că derogarea de la articolul 64 alineatul (1) TFUE nu este aplicabilă teritoriilor menționate.

67. În sfârșit, această concluzie este cea mai coerentă cu sistematica tratatului, deoarece, astfel, plasează TTPM în situația juridică conferită acestora de partea a patra din TFUE: teritorii supuse unui regim care permite derogarea de la dispozițiile generale ale tratatului, dar care, în cazul în care nu se prevede nimic, se pot supune acestora, în special atunci când dispozițiile respective se extind asupra statelor terțe. Având în vedere cele prezentate mai sus, trebuie afirmat că articolul 64 alineatul (1) TFUE nu admite asimilarea TTPM cu statele terțe, fiind, dimpotrivă, o dispoziție limitată la o problematică conjuncturală exactă, a cărei extindere la TTPM ar fi contrară obiectivelor urmărite de tratate prin faptul că acestor teritorii le sunt conferite legături politice, economice și sociale speciale cu Uniunea.

68. Prin urmare, și ca răspuns la argumentele invocate de Comisie, considerăm că articolul 64 alineatul (1) TFUE nu se aplică unei măsuri precum cea prevăzută la articolul 990 E din CGI, aplicat unei persoane juridice al cărei sediu de conducere efectivă se află în Insulele Virgine britanice.

C — *Încălcarea articolului 63 TFUE*

69. Odată clarificate întrebările anterioare, trebuie analizat dacă legislația franceză contestată este conformă cu libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE. În cazul unui răspuns negativ, ar trebui să se examineze, în continuare, dacă trebuie admisă una dintre justificările cuprinse la articolul 65 TFUE.

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

70. Curtea a avut deja ocazia să se pronunțe, în Hotărârea ELISA [36], cu privire la aspectul

36 — Hotărârea ELISA, citată anterior.

dacă articolul 990 E din CGI se opune articolului 63 alineatul (1) TFUE, deși într-un litigiu în care persoana juridică supusă impozitării avea sediul de conducere efectivă în Luxemburg. Prin urmare, cauza ELISA privește legalitatea taxei franceze într-un context care implica circulația capitalurilor între state membre. La fel ca în prezenta cauză, Republica Franceză a argumentat că respectiva condiție privind încheierea unei convenții de asistență administrativă pentru combaterea fraudei și a evaziunii fiscale sau a unui tratat care să garanteze principiul egalității între contribuabili constituie o cerință proporțională, care nu presupune un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor.

71. Curtea nu a acceptat argumentul Republicii Franceze și a considerat că o condiție precum cea citată anterior, în măsura în care necesită o decizie bilaterală a statelor membre în cauză, echivalează *de facto* cu un regim permanent în care nu există scutiri de la plata taxei în litigiu pentru persoanele juridice al căror sediu de conducere efectivă se află într-un alt stat membru decât Franța. Prin urmare, în opinia Curții, reglementarea în cauză „constitui[a], pentru persoanele juridice respective, o restricționare a principiului liberei circulații a capitalurilor, care este, în principiu, interzisă de [tratat]” [37].

72. În pofida clarității cu care Hotărârea ELISA a soluționat problema restricției, rămâne încă de stabilit dacă această soluție poate fi extinsă la un caz în care conducerea efectivă a unei persoane juridice nu se află într-un stat membru, ci într-o țară terță sau pe un teritoriu diferit de cel al Uniunii. Răspunsul la această întrebare, cel puțin parțial, îl oferă Hotărârea A [38].

73. Astfel, în cauza menționată s-a solicitat Curții să stabilească dacă noțiunea de restricție privind circulația capitalurilor care este prevăzută la articolul 63 alineatul (1) TFUE trebuie să aibă același domeniu de aplicare în relațiile dintre statele membre și țări terțe precum în relațiile dintre statele membre. Contrar celor susținute de diferite guverne care au participat la cauza menționată, Curtea a ajuns la concluzia că noțiunea de restricție este, în principiu, aceeași, deși a subliniat că trebuie să fie luat în considerare faptul că tratatul a prevăzut derogări specifice pentru circulația capitalurilor provenind din țări terțe sau având ca destinație țări terțe [39], precum și cadrul juridic aplicabil, care este în mod necesar diferit de cel existent între statele membre ca urmare a participării acestora la procesul de integrare economică europeană [40]. Confirmând o direcție deja inițiată prin Hotărârea Test Claimants [41], Curtea a validat

37 — Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 78.

38 — Hotărârea A, citată anterior.

39 — A se vedea articolul 64 alineatul (1) TFUE, articolul 66 TFUE și articolul 75 primul și al doilea paragraf TFUE.

40 — Hotărârea A, citată anterior, punctele 35-38.

41 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 171.

astfel o interpretare care ar permite, deşi cu anumite modificări, aplicarea jurisprudenţei sale în domeniul capitalurilor în situaţii apărute între state membre [42].

74. Deşi cauzele A şi Test Claimants priveau măsuri fiscale care afectau dividendele percepute de societăţi cu sediul în alt stat membru, recent a fost confirmată aceeaşi abordare, însă exact cu privire la acelaşi articol 990 E din CGI, acum contestat din nou. În cauza Établissements Rimbaud [43], Curtea a avut de curând posibilitatea de a se pronunţa cu privire la aspectul dacă dispoziţia menţionată constituie o restricţie atunci când sediul de conducere efectivă al unei persoane juridice se află într-o ţară terţă, mai exact, o ţară din Spaţiul Economic European. Este clar că, în asemenea împrejurări, contextul juridic de referinţă s-a schimbat din punct de vedere formal, întrucât nu este aplicabil articolul 63 alineatul (1) TFUE, ci articolul 40 din Acordul SEE. Totuşi, această dispoziţie reproduce cuprinsul articolului 63 alineatul (1) TFUE, iar jurisprudenţa dezvoltată deja în interpretarea acestuia din urmă se aplică în principiu articolului 40 din Acordul privind SEE, în scopul de a garanta o interpretare cât mai uniformă posibil a acordului menţionat [44]. În aceste împrejurări, Curtea a ajuns la concluzia că o reglementare precum cea franceză, analizată în contextul SEE, are drept rezultat ca investiţia imobiliară în Franţa să fie mai puţin atrăgătoare pentru societăţile nerezidente, precum cele cu sediul în Liechtenstein [45].

75. Astfel cum am arătat anterior, asocierea dintre TTPM şi statele terţe se realizează luând în considerare statutul special al TTPM de teritorii legate de Uniune prin legături strânse. Aceasta presupune că, deşi jurisprudenţa A sau Test Claimants nu poate fi aplicată automat unui context precum cel din prezenta cauză, nici nu se poate afirma în mod categoric că ne aflăm în faţa unui caz precum cel din cauzele ELISA sau Établissements Rimbaud. Dimpotrivă, faptul că sediul de conducere efectivă al persoanei juridice supuse taxei franceze se află în Insulele Virgine britanice presupune că trebuie să se ţină seama de specificitatea teritoriului respectiv în scopul de a interpreta articolul 63 alineatul (1) TFUE. Consideraţiile pe care le

42 — În Concluziile prezentate în cauza A, citată anterior, avocatul general Bot exprima cu claritate aceasta, în termenii următori: „Tratatul nu precizează motivele pentru care domeniul de aplicare al respectivei libertăţi a fost extins la ţările terţe. Este în general admis că această extindere trebuie pusă în legătură cu dezvoltarea politicii monetare a Comunităţii. Totuşi, dacă statele membre ar fi dorit ca această diferenţă de obiectiv să se traducă prin aplicabilitatea acestei liberalizări în ceea ce priveşte relaţiile lor cu ţările terţe, ar fi trebuit, în mod logic, să formuleze principiul liberei circulaţii a capitalurilor în Comunitate şi la nivel extracomunitar în termeni diferiţi, după cum era cazul în situaţia anterioară. Faptul că, în pofida respectivei diferenţe de obiectiv, statele membre au ales să consacre această libertate de circulaţie în termeni identici şi în acelaşi articol din tratat nu se poate explica, în opinia noastră, decât prin intenţia de a i se conferi aceeaşi aplicabilitate în ambele cazuri” (punctul 77).

43 — Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior.

44 — A se vedea Hotărârea din 23 decembrie 2003, Ospelt şi Schlössle Weissenberg (C452/01, Rec., p. I-9743), punctul 29, Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bellio F.lli (C-286/02, Rec., p. I-3465), punctul 34, Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107), punctul 48, Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Rep., p. I-8061), punctul 24, Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Ţările de Jos (C-521/07, Rep., p. I-4873), punctul 15, şi Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia (C-540/07, Rep., p. I-10983), punctul 65.

45 — Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctele 25-29.

prezentăm în mod anticipat trebuie să faciliteze răspunsul la această întrebare.

76. Astfel, am arătat deja la punctele 31-39 din prezentele concluzii că articolul 63 alineatul (1) TFUE este aplicabil TTPM. Pornind de la această premisă, trebuie subliniat, astfel cum a procedat Curtea în cauzele A și Test Claimants, că circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din Insulele Virgine britanice se derulează într-un context juridic diferit de cel al circulației care are loc în cadrul Uniunii [46]. Totuși, în timp ce această diferență de cadru normativ poate avea o influență determinantă în ceea ce privește aprecierea justificărilor în apărarea unei măsuri precum cea contestată, aceasta nu împiedică deloc Curtea să constate, în mod direct și frontal, existența unei restricții în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

77. În acest sens, atât Hotărârea ELISA, cât și Hotărârea Établissements Rimbaud oferă indicații utile, deoarece ambele privesc aceeași dispoziție contestată în prezenta cauză. În contextul cauzelor menționate nu au existat îndoieli pentru Curte că un regim precum cel prevăzut la articolul 990 E din CGI, în măsura în care determină *de facto* un regim permanent în care nu există scutiri de la plata taxei în litigiu pentru persoanele juridice al căror sediu de conducere efectivă se află în afara teritoriului francez, constituie o restricție privind principiul liberei circulații a capitalurilor [47]. Nu observăm niciun motiv pentru care, în împrejurări precum cele din speță, odată confirmată aplicabilitatea articolului 63 alineatul (1) TFUE, răspunsul ar trebui să fie diferit, chiar dacă locul conducerii efective este într-o sau într-un TTPM.

78. Prin urmare, din considerațiile anterioare rezultă că, în măsura în care subordonează o scutire de taxe a persoanelor juridice care nu au sediul de conducere în Franța unei condiții suplimentare în raport cu celelalte persoane impozabile, și anume, existența unei convenții încheiate între Republica Franceză și, în prezenta cauză, un TTPM, o dispoziție precum cea de la articolul 990 E din CGI constituie o restricție interzisă în principiu de articolul 63 alineatul (1) TFUE.

2. Cu privire la justificarea restricției

79. În legătură cu acest aspect, este necesar să arătăm încă de la început că articolul 65 alineatele (1) și (2) TFUE este diferit

46 — Hotărârea A, citată anterior, punctele 36 și 37, și Hotărârea Test Claimants, citată anterior, punctele 170 și 171.

47 — Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 75-78, și Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctele 25-29.

de justificările pe care dreptul primar le prevede pentru libertăţile de circulaţie. Astfel, dispoziţia menţionată cuprinde trei excepţii generale, urmate de o limitare a acestora, însă având drept rezultat final extinderea marjei de manevră a statelor membre. Astfel, alineatul (1) litera (a) prevede o justificare pentru măsurile fiscale care fac distincţie între situaţii care nu sunt comparabile în mod obiectiv, alineatul (2) litera (b) cuprinde o justificare generală întemeiată printre altele pe motive de ordine publică, iar alineatul (2) vizează cazul specific al restricţiilor care afectează libertatea de stabilire.

80. Vom începe cu analizarea primei justificări, care nu este alta decât aceea cuprinsă la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE. După cum se ştie, această justificare, care priveşte exclusiv măsuri naţionale de „drept fiscal" care introduc diferenţe de tratament, a fost deja dezvoltată de jurisprudenţa Curţii, înainte chiar de intrarea în vigoare a articolului 65 TFUE. Astfel, cum Curtea a avut ocazia să declare în Hotărârea Verkooijen [48], jurisprudenţa a recunoscut, încă înaintea intrării în vigoare a articolului 65 TFUE (fostul articol 73 D CE) şi în special începând cu Hotărârea Schumacker [49], că unele dispoziţii fiscale naţionale care stabileau anumite distincţii întemeiate în principal pe locul de reşedinţă al contribuabililor ar putea fi considerate compatibile cu dreptul Uniunii cu condiţia să se aplice unor situaţii care nu sunt comparabile în mod obiectiv. Prin urmare, deşi Curtea aplică în prezent textul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, procedează astfel luând în considerare jurisprudenţa sa anterioară şi aplicând un dublu *test*.

81. Într-o primă etapă, Curtea analizează dacă norma sau decizia naţională priveşte situaţii comparabile în mod obiectiv. Dacă ajunge la concluzia că nu priveşte astfel de situaţii, atunci trebuie să declare legalitatea măsurii [50]. Cu toate acestea, dacă rezultatul este cel contrar, trebuie realizată o a doua analiză: după ce s-a constatat că situaţiile sunt comparabile, Curtea verifică dacă există un motiv imperativ de interes general care să justifice, în lumina principiului proporţionalităţii, legalitatea măsurii [51]. În a doua etapă, trebuie examinate motive precum cele privind coerenţa sistemului fiscal [52] sau eficacitatea în combaterea fraudei fiscale [53].

82. Astfel cum reiese din speţă, taxa franceză în litigiu prevede un sistem uniform

48 — Hotărârea din 6 iunie 2000 (C-35/98, Rec., p. I-4071), punctul 43.

49 — Hotărârea din 14 februarie 1995, (C-279/93, Rec., p. I-225).

50 — A se vedea Hotărârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert (C-512/03, Rec., p. I-7685), punctul 39, şi Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Rep., p. I-3747), punctul 65.

51 — A se vedea Hotărârea Verkooijen, citată anterior, punctele 56-61, şi Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477), p. 52.

52 — Hotărârea din 15 iulie 2004, Weidert şi Paulus (C-242/03, Rec., p. I-7379), punctul 17.

53 — Hotărârea Centro di Musicologia Walter Stauffer, citată anterior, punctul 47.

de impozitare, a cărui bază impozabilă este proprietatea imobiliară a persoanelor juridice. Astfel, având în vedere condiția generală care dă naștere obligației de plată a taxei, persoanele juridice care au sediul de conducere efectivă în Franța și cele care au acest sediu în afara Franței se află în aceeași situație în ceea ce privește taxa aplicată proprietății imobiliare [54]. În măsura în care diferența de tratament rezidă într-un avantaj privind taxa, ne aflăm în fața unei situații comparabile care introduce o discriminare fără legătură cu textul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE.

83. Trebuie stabilit acum dacă diferența de tratament corespunde unui motiv imperativ de interes general, mai exact, astfel cum au susținut statele membre care au participat la procedură, cel privind eficacitatea în combaterea fraudei fiscale.

84. În Hotărârea ELISA, după ce a amintit că jurisprudența admite respectiva justificare numai dacă aceasta urmărește montaje artificiale al căror scop este eludarea normelor fiscale [55], Curtea a evidențiat două elemente pentru a ajunge la concluzia că articolul 990 E din CGI, aplicat unei circulații a capitalului între state membre, nu se putea încadra în această justificare. În primul rând, Curtea a subliniat faptul că Directiva 77/799/CEE privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte [56] prevede un cadru general de colaborare și schimburi de informații care înlesnește fiecărei autorități fiscale combaterea fraudei în situații transfrontaliere [57]. În continuare, după ce a subliniat că articolul 8 alineatul (1) din Directiva 77/799 prevede o scutire de colaborare care era aplicabilă situației de fapt din cauza ELISA, Curtea a reiterat o doctrină deja consolidată potrivit căreia nimic nu ar împiedica, chiar și după constatarea aplicabilității dispoziției menționate, ca autoritățile fiscale vizate să impună contribuabilului să prezinte probele pe care acestea le consideră necesare pentru stabilirea corectă a impozitelor și a taxelor și, eventual, să refuze scutirea solicitată dacă aceste probe nu sunt furnizate [58].

85. În acest temei, în Hotărârea ELISA s-a declarat incompatibilitatea articolului 990 E din CGI și s-a respins existența unui motiv imperativ de interes general bazat pe

54 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Mazák prezentate în cauza ELISA, citată anterior, punctele 87-91, care face referire în mod expres la Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 36.

55 — Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 91, cu trimitere și la Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia (C-478/98, Rec., p. I-7587), punctul 45, Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța (C-334/02, Rec., p. I-2229), punctul 27, și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995), punctul 50.

56 — Directiva Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21).

57 — Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 92-94.

58 — Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 95 și 96, care face trimitere la Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca (C-150/04, Rep., p. I-1163), punctul 54. Totuși, această abordare a început să se dezvolte în jurisprudența Curții începând cu Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, (C-204/90, Rec., p. I-249), punctul 20.

combaterea fraudei fiscale [59]. Deşi Curtea a recunoscut că autorităţile fiscale franceze ar întâmpina dificultăţi în procurarea tuturor elementelor pertinente în vederea stabilirii taxei sau a unui eventual control, problema regimului francez consta în automatismul acestuia, care nu permitea societăţilor implicate să prezinte documente justificative care ar fi putut atesta identitatea acţionarilor sau oricare altă informaţie pe care autorităţile franceze ar fi considerat-o necesară. Prin urmare, o scutire de o astfel de natură, care în niciun caz nu permite contribuabilului să colaboreze cu autorităţile şi creează astfel un tip de prezumţie de fraudă imposibil de răsturnat, este, în opinia Curţii, disproporţionată şi, prin urmare, încalcă tratatele [60].

86. În prezenta cauză, cadrul juridic suferă o modificare importantă, întrucât locul de conducere efectivă a persoanei juridice impozabile se află într-o sau într-un TTPM, mai exact, în Insulele Virgine britanice, în care nu se aplică dreptul derivat al Uniunii, cu excepţia situaţiei în care se dispune altfel în mod expres. Astfel cum am indicat mai sus, aplicabilitatea dreptului Uniunii în privinţa TTPM trebuie să se facă de la caz la caz atunci când normele fac parte din dreptul primar. Dimpotrivă, dreptul derivat trebuie să facă o precizare expresă privind aplicabilitatea sa pentru una/unul sau mai multe TTPM, în scopul de a extinde efectele sale în privinţa acestora.

87. Acesta nu este cazul Directivei 77/799 în ceea ce priveşte Insulele Virgine britanice. Astfel cum au constatat Comisia şi alte state membre care au prezentat observaţii în această procedură, directiva menţionată nu este aplicabilă într-un context precum cel din prezenta cauză, în care un stat membru, Republica Franceză, solicită colaborare administrativă în domeniul fiscal din partea unei/unui TTPM, în cazul de faţă Insulele Virgine britanice. De asemenea, am avut ocazia să îl întrebăm pe agentul Regatului Unit dacă există sau a existat, la momentul relevant pentru prezenta cauză, un acord sau o convenţie de colaborare în domeniul fiscal între Regatul Unit şi Insulele Virgine britanice, iar răspunsul a fost negativ. Prin urmare, este vorba despre o/un TTPM cu un cadru de reglementare propriu şi fără instrumente de colaborare administrativă fiscală, nici chiar cu statul membru cu care acest teritoriu are legături speciale.

88. În această privinţă, statutul special al Insulelor Virgine britanice poate găsi anumite răspunsuri în jurisprudenţa privind aspectul exterior al liberei circulaţii a capitalurilor. Considerăm pertinent să ne referim din nou la Hotărârea A, în care Curtea a subliniat, într-un caz care viza o ţară terţă, importanţa pe care o are armonizarea europeană în materie

59 — Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 100 şi 101.

60 — Hotărârea ELISA, citată anterior, punctele 97-99.

de contabilitate a societăților [61]. Astfel, faptul că societățile cu sediul în statele Uniunii sunt supuse unui regim contabil comun oferă contribuabilului, în exprimarea Curții, „posibilitatea de a prezenta date fiabile și verificabile privind structura sau activitățile unei societăți stabilite într-un alt stat membru" [62]. Dimpotrivă, asemenea garanții nu sunt oferite contribuabilului „cu privire la o societate stabilită într-o țară terță care nu este obligată să aplice aceste măsuri comunitare" [63]. În măsura în care această lipsă a armonizării contabile poate fi invocată și într-un caz care implică Insulele Virgine britanice, considerăm că soluția pronunțată în cauza ELISA, prin care s-a imputat autorităților franceze refuzul de a oferi contribuabilului posibilitatea de a prezenta informații fiscale, necesită o modificare în prezenta cauză.

89. Având în vedere cele prezentate mai sus, este evident că un stat membru, precum Republica Franceză, nu poate beneficia de Directiva 77/799 și, într-o situație precum cea din prezenta cauză, în cazul în care ar fi admisă furnizarea de probe de către contribuabil, nici nu s-ar confrunta în mod necesar cu informații contabile armonizate atunci când persoana juridică impozabilă are sediul de conducere efectivă în Insulele Virgine britanice. Dacă acesta este contextul juridic în care se desfășoară litigiul dintre Prunus și autoritățile fiscale franceze, reiese din jurisprudența Curții că Republica Franceză poate invoca în mod legal un motiv imperativ de interes general întemeiat pe combaterea fraudei fiscale.

90. Pe de altă parte, aceasta pare să fie soluția la care a ajuns recent Curtea pentru soluționarea îndoielilor suscitate de articolul 990 E din CGI, citat în nenumărate rânduri, într-un litigiu în care legătura de extraneitate privea Liechtenstein. În cauza Établissements Rimbaud, citată anterior, Curtea s-a preocupat de distincția dintre această situație și cea din cauza ELISA, insistând în repetate ocazii asupra diferenței dintre cadrul juridic din cele două cauze [64]. În plus, în cauza Établissements Rimbaud s-a constatat că directivele în domeniul contabilității societăților se aplicau în Liechtenstein în temeiul Anexei XXII la Acordul privind SEE [65] și chiar și în această situație Curtea a considerat că putea fi invocat un motiv imperativ de interes general bazat pe combaterea fraudei fiscale. Se poate deduce din această hotărâre că elementul esențial în analiza pe fond era inaplicabilitatea Directivei

61 — Hotărârea A, citată anterior, punctul 62. Avocatul general Bot a avut aceeași abordare la punctele 141-143 din Concluziile prezentate în cauza menționată.

62 — *Ibidem.*

63 — *Ibidem.*

64 — Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 46.

65 — Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 42.

77/799 în contextul SEE, iar nu armonizarea contabilă [66].

91. În prezenta cauză, cei doi factori sunt reuniți: nici Directiva 77/799 nu este aplicabilă și nici nu rezultă că există o armonizare în materie de contabilitate a societăților. Autoritățile franceze nu numai că nu se pot folosi de mecanismele de colaborare prevăzute de textul menționat, ci, mai mult, în cazul în care ar admite furnizarea de probe cu înscrisuri de către contribuabil, ar întâmpina dificultăți în ceea ce privește verificarea veridicității și a legalității acestora. În absența unor instrumente de cooperare precum cele existente între statele membre, se poate admite în mod rezonabil că Republica Franceză condiționează scutirea de la plata impozitului de existența unei convenții de asistență administrativă pentru combaterea fraudei fiscale sau a unui tratat care să garanteze principiul nediscriminării între contribuabili.

92. Prin urmare, ca răspuns la întrebarea formulată de Tribunal de grande instance de Paris, considerăm că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări, precum cea cuprinsă în articolul 990 D și următoarele din CGI, care acordă posibilitatea persoanelor juridice cu sediul de conducere efectivă în Franța sau, începând cu 1 ianuarie 2008, într-un stat membru al Uniunii Europene de a beneficia de scutirea de la plata impozitului în litigiu și care subordonează această posibilitate, în cazul persoanelor juridice care au sediul de conducere efectivă pe teritoriul unei țări terțe, existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între Franța și acest stat în scopul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau împrejurării ca, prin aplicarea unui tratat care să cuprindă o clauză de nediscriminare pe motive de naționalitate, aceste persoane juridice să nu fie supuse unei impozitări mai mari decât aceea la care sunt supuse persoanele juridice cu sediul de conducere efectivă în Franța.

93. Întrucât s-a constatat că este îndeplinită justificarea cuprinsă la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE și în măsura în care argumentele aduse până în prezent sunt suficiente pentru a oferi un răspuns util la prima întrebare preliminară, nu considerăm necesar să continuăm analiza celorlalte excepții prevăzute de dispoziția menționată.

V — Cu privire la a doua întrebare preliminară

94. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, Tribunal de grande instance de Paris solicită Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu articolul 63 și următoarele din TFUE a unei reglementări, precum

66 — A se vedea de asemenea, cu privire la libera circulație a capitalurilor între Republica Italiană și Norvegia, Islanda și Liechtenstein, Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia (C-540/07, Rep., p. I-10983), punctele 66-73.

cea cuprinsă la articolul 990 F din code général des impôts, care permite administrației fiscale să impună o răspundere solidară pentru plata taxei prevăzute la articolul 990 D și următoarele din code général des impôts oricărei persoane juridice interpuse între debitorul sau debitorii taxei și imobilele sau drepturile asupra imobilelor.

95. Răspunsul la această întrebare reiese din soluția propusă la prima întrebare preliminară. Astfel, dacă un stat membru poate introduce restricții privind libera circulație a capitalurilor precum cele analizate în prezenta cauză, iar aceasta se realizează în conformitate cu tratatele, nimic nu trebuie să împiedice ca ordinea juridică a statului menționat să poată prevedea regimuri de răspundere solidară pentru plata taxei. Un regim de această natură, în măsura în care este conceput proporțional, nediscriminatoriu și este destinat îndeplinirii unui obiectiv legal de interes general, nu este contrar, în principiu, dispozițiilor articolului 63 alineatul (1) TFUE.

96. De fapt, un regim de solidaritate în materie de impozitare indirectă, al cărui obiectiv este de a garanta acoperirea datoriei fiscale și, prin urmare, combaterea fraudei, a fost adoptat de însuși legiuitorul Uniunii. După cum se știe, articolul 22 alineatul (7) din Directiva 77/388 [67] impune statelor membre să adopte „măsurile necesare pentru a se asigura că acele persoane care […] sunt considerate pasibile de plata taxei în locul unei persoane plătitoare de impozit stabilite în altă țară sau care au o obligație comună de plată îndeplinesc obligațiile menționate anterior privind declarația și plata”. Prin urmare, mecanismul răspunderii solidare, în măsura în care constituie un instrument care permite statelor membre să acopere datoria fiscală, nu trebuie să determine neapărat o restricție privind libera circulație a capitalurilor.

97. Această concluzie este consolidată în cazul în care regimul de răspundere se aplică în mod nediscriminatoriu situațiilor în care nu există o legătură cu dreptul Uniunii. Prin urmare, dacă legislația franceză prevede pentru situațiile strict interne o normă de răspundere solidară în materie fiscală, nu există motive suficiente pentru a constata, într-un caz precum cel în speță, existența unei restricții. În mod evident, revine instanței de trimitere sarcina de a stabili acest aspect.

98. Concluzia este aceeași în lumina principiului proporționalității. O măsură care introduce o normă de răspundere solidară în materie fiscală, în calitate de instrument pentru combaterea fraudei fiscale, este adecvată și necesară pentru realizarea acestor obiective. În cazul în care norma franceză asigură egalitatea personală a societăților supuse impozitării, astfel încât răspunderea să poată fi atribuită unității grupului, nu se poate considera că există un exces suficient de grav pentru a califica măsura ca disproporționată. În aceste împrejurări, revine de asemenea

67 — A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

instanței de trimitere atribuția de a clarifica dacă ordinea juridică franceză garantează, în domeniul fiscal, faptul că datoria este imputată în mod solidar și strict acelor persoane juridice care pot fi considerate o unitate.

99. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare declarând că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei norme, precum cea prevăzută la articolul 990 F din code général des impôts, care permite administrației fiscale să impună o răspundere solidară pentru plata taxei prevăzute la articolul 990 D și următoarele din code général des impôts oricărei persoane juridice interpuse între debitorul sau debitorii taxei și imobilele sau drepturile asupra imobilelor, în măsura în care norma menționată este pusă în aplicare în mod proporțional și nediscriminatoriu.

VI — Concluzie

100. Având în vedere considerațiile dezvoltate mai sus, propunem Curții să răspundă Tribunal de grande instance de Paris după cum urmează:

„1. Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări, precum cea cuprinsă în articolul 990 D și următoarele din CGI, care acordă posibilitatea persoanelor juridice cu sediul de conducere efectivă în Franța sau, începând cu 1 ianuarie 2008, într-un stat membru al Uniunii Europene de a beneficia de scutirea de la plata impozitului în litigiu și care subordonează această posibilitate, în cazul persoanelor juridice care au sediul de conducere efectivă pe teritoriul unei țări terțe, existenței unei convenții de asistență administrativă încheiate între Franța și acest stat în scopul combaterii fraudei și a evaziunii fiscale sau împrejurării ca, prin aplicarea unui tratat care să cuprindă o clauză de nediscriminare pe motive de naționalitate, aceste persoane juridice să nu fie supuse

unei impozitări mai mari decât aceea la care sunt supuse persoanele juridice cu sediul de conducere efectivă în Franța.

2. Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei norme, precum cea prevăzută la articolul 990 F din code général des impôts, care permite administrației fiscale să impună o răspundere solidară pentru plata taxei prevăzute la articolul 990 D și următoarele din code général des impôts oricărei persoane juridice interpuse între debitorul sau debitorii taxei și imobilele sau drepturile asupra imobilelor, în măsura în care norma menționată este pusă în aplicare în mod proporțional și nediscriminatoriu."