CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
L.A. GEELHOED
prezentate la 29 iunie 2006 [1]

I — Introducere

1. Prezenta cauză, având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de High Court of Justice of England and Wales, se referă la compatibilitatea cu prevederile Tratatului CE referitoare la libera circulație a așa-numitelor „reguli privind subcapitalizarea", astfel cum au fost modificate în mod repetat, prin care Regatul Unit limitează posibilitatea de a deduce dobânzile plătite de filialele rezidente în Regatul Unit către societăți nerezidente, indiferent dacă este vorba de societăți-mamă sau de alte societăți membre ale aceluiași grup.

2. Această cauză ridică din nou problema compatibilității cu prevederile referitoare la libera circulație a dispozițiilor legislațiilor naționale „de combatere a practicilor abuzive" în materia impozitelor directe, astfel cum a fost ridicată în special în hotărârea din 2002 Lankhorst-Hohorst (referitoare la regulile germane în domeniul subcapitalizării) și în cauza aflată pe rolul Curții, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (referitoare la legislația Regatului Unit privind societățile străine controlate) [2]. Cu toate acestea, hotărârea Lankhorst-Hohorst nu a clarificat în întregime limitele a ceea ce putea fi admis în materie de restricții privind subcapitalizarea, determinând anumite state membre – inclusiv Regatul Unit și Germania – să extindă legislația lor privind subcapitalizarea la plățile naționale făcute în cadrul unui grup, în ciuda faptului că niciun posibil risc de „abuz" nu poate apărea în situații de natură strict internă. Pentru acest motiv și pentru că prevederile în discuție aplicabile în Regatul Unit diferă în privința unor aspecte semnificative de legislația germană contestată în cauza Lankhorst-Hohorst, prezenta cauză impune o reexaminare a problemei.

1 — Limba originală: engleza.

2 — Hotărârea din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Rec., p. I-11779), și hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, a se vedea concluziile avocatului general Léger prezentate la 2 mai 2006 în această cauză aflată pe rolul Curții).

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul aplicabil în Regatul Unit*

1. Contextul și motivația existenței regulilor privind „subcapitalizarea"

3. Există două mijloace principale de finanțare a întreprinderilor: împrumutul și capitalurile proprii. Multe state membre fac o distincție în ceea ce privește impozitarea directă a acestor două forme de finanțare. În cazul finanțării prin împrumut, societățile au dreptul, în general, să deducă dobânzile aferente împrumuturilor din profiturile impozabile (cu alte cuvinte, înainte de impozitare), pe motiv că reprezintă cheltuieli curente, necesare desfășurării activităților economice. În schimb, în cazul finanțării prin capitaluri proprii, societățile nu au dreptul să deducă dividendele distribuite acționarilor din profiturile lor înainte de impozitare; dimpotrivă, dividendele sunt plătite din profituri după impozitare.

4. Această diferență de tratament fiscal presupune că, în cazul unui grup de societăți, poate fi mai avantajos pentru o societate-mamă să finanțeze o societate membră a grupului prin intermediul împrumuturilor decât prin intermediul fondurilor proprii. Avantajul fiscal pentru a proceda astfel este evident mai ales atunci când filiala este stabilită într-un stat în care fiscalitatea este relativ ridicată, iar societatea-mamă (sau chiar o altă societate membră a grupului care acordă împrumutul) este stabilită într-un stat în care fiscalitatea este mai redusă. În astfel de situații, ceea ce în esență constituie o investiție de capital poate fi disimulată sub forma unui împrumut pentru a obține un tratament fiscal mai favorabil. Acest fenomen este denumit „subcapitalizare". Printr-o astfel de manipulare a modului de furnizare a capitalului, o societate-mamă poate alege în fapt locul unde dorește să îi fie impozitate profiturile.

5. Multe state, considerând subcapitalizarea abuzivă, au luat măsuri pentru a combate acest abuz. De regulă, aceste măsuri prevăd ca împrumuturile care întrunesc anumite criterii să fie considerate, din punct de vedere fiscal, capitaluri proprii disimulate. Aceasta înseamnă că dobânzile plătite sunt reconsiderate profituri distribuite, astfel încât filiala să nu poată deduce o parte sau întreaga dobândă plătită din profitul său impozabil, iar dobânda plătită este supusă prevederilor aplicabile în materia impozitului pe dividende [3].

3 — În cadrul Comunității, Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97) interzice taxa reținută la sursă pe dividendele plătite de o filială către societatea-mamă.

2. Prevederile aplicabile în Regatul Unit până în 1995

6. Conform articolului 209 alineatul 2 litera d) din legea privind la impozitele pe venit și pe profit (Income and Corporation Taxes Act 1988, denumită în continuare „TA"), orice dobânzi aferente unui împrumut plătite de către o societate erau considerate o distribuire a profitului atunci când depășeau un randament economic rezonabil al împrumutului [4]. Această regulă s-a aplicat indiferent dacă plata era efectuată către o societate împrumutătoare rezidentă sau nerezidentă. Aceasta însemna că partea din dobânzi care depășea un randament economic rezonabil nu mai putea fi dedusă din profiturile impozabile ale societății, fiind considerată profit distribuit plătit din profiturile după impozitare. Pentru acest motiv, societatea împrumutată datora în plus impozitul anticipat pe profit (advance corporation tax – ACT) din momentul efectuării plății [5].

7. Articolul 209 alineatul 2 litera e) punctele iv) și v) din TA considera „profit distribuit" orice dobândă, alta decât cea considerată astfel în temeiul literei d), plătită unei societăți împrumutătoare nerezidente aparținând aceluiași grup de societăți (astfel cum a fost definit). În particular, acest articol se aplica împrumuturilor acordate de către o societate nerezidentă unei filiale rezidente, deținută în proporție de 75 % de societatea împrumutătoare ori când cele două societăți erau filiale deținute în proporție de 75 % de către o a treia societate nerezidentă. Prin urmare, în temeiul prevederilor aplicabile în Regatul Unit până în 1995 – fără a lua în considerare efectul aplicării bilaterale a convențiilor pentru evitarea dublei impuneri (denumite în continuare „CDI"), pe care le vom analiza în continuare – dobânzile plătite de către o societate rezidentă în Regatul Unit către o societate nerezidentă membră a aceluiași grup (astfel cum a fost definit) erau întotdeauna considerate profit distribuit, chiar și atunci când dobânda reprezenta un randament economic rezonabil al împrumutului.

8. Prevederile anumitor CDI încheiate de Regatul Unit înlăturau aplicarea dispozițiilor menționate mai sus, prevăzute la articolul 209 din TA, și asigurau faptul că, în anumite condiții, dobânzile puteau fi deduse din profiturile impozabile. Astfel de acorduri erau aplicabile în pofida prevederilor contrare ale legislației interne a Regatului Unit [6]. Chiar dacă modul de redactare a prevederilor acestor CDI variază, instanța națională, în decizia sa de trimitere, precizează că acestea pot fi, în sens larg, clasificate în două categorii.

4 — Deși în TA și în modificările sale se face în general referire mai curând la remiterea de titluri de valoare de societatea împrumutată către societatea împrumutătoare decât la un contract de împrumut, pentru simplitatea exprimării, ne vom referi în prezentele concluzii la acordarea de către o societate împrumutătoare a unui împrumut către o societate împrumutată.

5 — Articolul 14 din TA.

6 — Articolul 788 alineatul 3 din TA.

9. Prima categorie de prevederi se concentrează asupra aspectului dacă nivelul dobânzii este cel practicat în condiții de concurență având în vedere valoarea împrumutului. Potrivit acestora, nu are importanță dacă valoarea împrumutului este cea practicată în condiții de concurență. Astfel de prevederi se regăsesc, spre exemplu, în CDI încheiate cu Marele Ducat al Luxemburgului, cu Japonia, cu Republica Federală Germania, cu Regatul Spaniei și cu Republica Austria. Astfel, de exemplu, articolul 11 alineatul 7 din CDI încheiată de Regatul Unit cu Marele Ducat al Luxemburgului prevede: „Atunci când, datorită relațiilor speciale între debitor și creditor sau între aceste părți și o terță persoană, valoarea dobânzii, ținând cont de creanța pentru care este plătită, depășește ceea ce s-ar fi convenit între debitor și creditor în lipsa unor astfel de relații [...] partea excedentară a dobânzii rămâne supusă impozitării în conformitate cu legislația fiecărui stat contractant, având în vedere și celelalte prevederi ale prezentei convenții."

10. Prevederile convențiilor din a doua categorie se referă la problema mai generală de a ști dacă valoarea dobânzii depășește, din orice motiv, ceea ce s-ar fi plătit în condiții de concurență deplină. Această problemă o includea și pe aceea dacă valoarea împrumutului în sine depășește ceea ce s-ar fi plătit în lipsa relațiilor speciale. Astfel de prevederi se regăsesc, spre exemplu, în CDI încheiate cu Statele Unite ale Americii, cu Irlanda, cu Confederația Elvețiană, cu Regatul Țărilor de Jos, cu Republica Franceză și cu Republica Italiană. Astfel, de exemplu, articolul 11 alineatul 5 din CDI încheiată de Regatul Unit cu Statele Unite ale Americii prevede: „Atunci când, datorită relațiilor speciale între debitorul dobânzilor și beneficiarul acestora sau între aceste părți și o terță persoană, dobânzile depășesc, din orice motiv, ceea ce s-ar fi plătit în lipsa unor astfel de relații [...] partea excedentară a dobânzii rămâne supusă impozitării în conformitate cu legislația fiecărui stat contractant, având în vedere și celelalte prevederi ale prezentei convenții."

11. Domeniul mai larg de aplicare al celei de a doua categorii de prevederi ale CDI este confirmat prin articolul 808 A alineatul 2 din TA [7], care prevede că, pentru a stabili dacă există astfel de „relații speciale", trebuie să se țină cont de ansamblul factorilor, inclusiv de aspectul dacă, în absența unor relații speciale între debitorul dobânzilor și beneficiarul acestora, împrumutul ar fi fost totuși acordat și, în caz afirmativ, pentru ce sumă și cu ce dobândă. Articolul 808 A alineatul 3 prevede, referitor la ambele categorii de CDI, că dispoziția privind relațiile speciale trebuie interpretată ca impunând contribuabilului obligația de a demonstra că nu există nicio relație specială sau (după caz) de a face dovada cuantumului dobânzii care s-ar fi plătit în lipsa unor astfel de relații speciale. Aceste prevederi se aplică dobânzilor plătite ulterior datei de 14 mai 1992.

7 — Introdus prin articolul 52 din legea finanțelor (Finance Act) (nr. 2) din 1992.

3. Modificările din 1995

12. Prevederile articolului 209 alineatul 2 litera e) punctele iv) și v) din TA au fost abrogate prin legea finanțelor din 1995 și înlocuite cu articolul 209 alineatul 2 litera da) din TA, care prevedea, în esență, că sunt considerate profituri distribuite dobânzile plătite între membrii aceluiași grup de societăți (astfel cum a fost definit) care depășesc ceea ce s-ar fi plătit în condiții de concurență deplină [8]. Acest articol se aplică atunci când societatea împrumutată este o filială deținută în proporție de 75 % de către societatea împrumutătoare sau când ambele societăți sunt filiale deținute în proporție de 75 % de către o a treia societate.

13. Conform articolului 212 alineatele 1 și 3 din TA, în versiunea sa modificată, articolul 209 alineatul 2 litera da) nu se aplică dacă atât debitorul dobânzilor, cât și beneficiarul acestora sunt supuși impozitului pe profit în Regatul Unit.

14. Articolul 209 alineatul 8B) stabilește criteriile pe baza cărora plata unor dobânzi trebuie considerată profit distribuit. Aceste criterii sunt: nivelul corespunzător de îndatorare globală a societății împrumutate, măsura în care se putea prevedea că societatea împrumutată și un terț vor încheia o operațiune implicând emiterea unor titluri de valoare de către societatea emitentă sau acordarea unui împrumut sau a unui împrumut de o anumită valoare către această societate, nivelul dobânzii și alte condiții care ar putea fi aplicabile unei astfel de operațiuni într-o situație determinată. Prevederile alineatului 8A) al articolului 209, coroborate cu cele ale alineatelor 8D)-8F) ale aceluiași articol, stabilesc măsura în care societățile pot fi regrupate pentru a determina, pe o bază consolidată, nivelul împrumuturilor lor. În esență, aceste prevederi nu permit o astfel de consolidare a unor subgrupuri separate din Regatul Unit care fac parte dintr-un grup străin mai larg: capacitatea de împrumut a fiecărui subgrup din Regatul Unit este apreciată în mod independent [9].

4. Modificările din 1998

15. Anexa 28AA la TA, introdusă prin legea finanțelor (Finance Act) din 1998, prevede

8 — Acest articol se aplică atunci când împrumutul sau o parte a acestuia „reprezintă o sumă care nu ar fi fost plătită unei alte societăți dacă între aceste societăți nu ar exista (dincolo de ceea ce presupun titlurile de valoare în discuție) nicio relație, niciun acord sau vreo altă legătură (oficială sau neoficială), exceptând, dacă este cazul, orice astfel de distribuire de profit care nu reprezintă o astfel de sumă sau este o distribuire în temeiul literei d) de mai sus sau este o sumă ce reprezintă împrumutul garantat cu titluri de valoare" [articolul 209 alineatul 2 litera da) punctul ii)].

9 — Articolul 209 alineatul 8A) litera b) prevede că, pentru a se stabili îndeplinirea criteriilor prevăzute la articolul 209 alineatul 8B) care permit calificarea unei operațiuni drept distribuire de profit, nu ar trebui luată în considerare nicio relație, niciun acord sau vreo altă legătură (altele decât cele dintre societatea împrumutată și cea împrumutătoare) dintre societatea împrumutată și orice altă persoană, în afara cazului în care această persoană (i) nu are o legătură relevantă [astfel cum este definită la articolul 209 alineatul 8C)] cu societatea împrumutată și (ii) este o societate membră a aceluiași grup de societăți stabilite în Regatul Unit [astfel cum a fost definit la articolul 209 alineatul 8D)] ca și societatea împrumutată.

un cod detaliat de reguli referitoare la prețul de transfer, care se aplică și plății dobânzilor. Regulile referitoare la prețul de transfer se aplică în situația în care: (1) există „condiții convenite în cadrul unei operațiuni" sau al unei serii de operațiuni între două societăți aflate sub control comun; în acest sens, noțiunea de control include o participare directă sau indirectă la gestiunea, la controlul sau la capitalul oricărei societăți avute în vedere [10]; (2) termenii condițiilor sunt diferiți de cei care s-ar fi aplicat dacă aceste societăți nu ar fi fost sub control comun și (3) condițiile oferă uneia dintre părțile avute în vedere un avantaj potențial din punctul de vedere al legislației fiscale a Regatului Unit. Într-o astfel de situație, profiturile și pierderile persoanei/persoanelor potențial avantajate „sunt calculate, în vederea impozitării, ca și cum condițiile ar fi fost stabilite între întreprinderi independente" [11].

16. Se considera că aceste condiții nu ofereau niciuneia dintre părțile avute în vedere un avantaj potențial atunci când cealaltă parte la operațiune era, printre altele, plătitoare de impozit pe venit sau pe profit în Regatul Unit și erau de asemenea îndeplinite alte condiții concrete. Aceste condiții impuneau ca: (1) persoana să nu fi avut dreptul la vreo scutire de impozit pe venit sau pe profit cu privire la veniturile sau profiturile sau o parte a acestora supuse impozitării în Regatul Unit [12]; (2) atunci când această persoană era plătitoare de impozit pe venit pentru profiturile realizate din aceste activități, aceasta trebuie să fi fost rezidentă în Regatul Unit în perioadele fiscale respective [13]; (3) persoana să nu fi avut dreptul [14], în cursul niciunei perioade fiscale, la un credit fiscal pentru impozite plătite în străinătate pe profit sau cu privire la profiturile din activitățile relevante și nici nu ar avea un astfel de drept în viitor dacă astfel de profituri s-ar realiza sau ar depăși o anumită valoare [15]; (4) sumele luate în considerare la calcularea profiturilor sau a pierderilor persoanei din activitățile relevante, în cursul oricărei perioade fiscale, să nu fi inclus niciun venit a cărui valoare era redusă în temeiul articolului 811 alineatul 1 din TA (deducerea pentru impozitele plătite în străinătate atunci când nicio reducere nu este permisă).

17. Această regulă a fost modificată prin legea finanțelor din 2004, astfel încât se aplică atunci când ambele părți contractante sunt plătitoare de impozit în Regatul Unit.

10 — Anexa 28AA alineatul 1 punctul 1 litera b) la TA.

11 — Anexa 28AA alineatul 1 punctul 2 la TA. Conform prevederilor anexei 28AA alineatul 5 la TA, această condiție era îndeplinită concret în cazul în care convenirea sau impunerea condițiilor, în cursul oricărei perioade fiscale, ar avea ca efect reducerea profiturilor supuse impozitării și/sau creșterea pierderilor persoanei avute în vedere.

12 — Anexa 28AA alineatul 5 punctul 3 litera b) la TA.

13 — Anexa 28AA alineatul 5 punctul 3 litera c) la TA.

14 — În temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri sau al articolului 790 alineatul 1 din TA.

15 — Anexa 28AA alineatul 5 punctul 4 la TA.

III — Situația de fapt prezentată în decizia de trimitere

18. Prezentul litigiu colectiv privind subcapitalizarea (Thin Cap group litigation) se referă la cereri de restituire și/sau de compensare pentru dezavantajele fiscale și alte consecințe fiscale defavorabile suferite din cauza regimului fiscal privind subcapitalizarea din Regatul Unit, prezentat anterior. Aceste cereri au fost introduse la High Court of Justice of England and Wales în urma pronunțării hotărârii din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst, prin care regulile privind subcapitalizarea aplicabile la acel moment în Germania au fost declarate contrare articolului 43 CE [16]. În cadrul prezentei cereri de pronunțare a unei hotărâri preliminare, au fost alese litigii pilot care să reprezinte diferite structuri de societăți, în privința cărora părțile au consimțit asupra situațiilor de fapt. Toate litigiile pilot se referă la o filială rezidentă în Regatul Unit deținută, direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75 %, de o societate-mamă nerezidentă și în toate aceste situații societatea împrumutată a primit un împrumut fie de la societatea-mamă, fie de la o altă societate nerezidentă deținută de asemenea, direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75 %, de către aceeași societate-mamă. În fond, întrebările preliminare adresate au fost formulate în temeiul unei operațiuni care face obiectul unuia dintre litigiile pilot – cel al grupului Lafarge – și al diferențelor relevante dintre acest litigiu și celelalte litigii pilot.

A — *Grupul Lafarge: situația de fapt relevantă*

19. Lafarge SA, societate pe acțiuni cu sediul în Franța, este societatea-mamă a unui grup multinațional de societăți care produc materiale de construcții. Societățile membre ale grupului relevante pentru prezenta cauză sunt: (1) Financière Lafarge SA (societatea împrumutătoare, denumită în continuare Financière Lafarge), cu sediul în Franța, care este filiala deținută indirect și integral de societatea-mamă, Lafarge SA; (2) Lafarge Building Materials Limited (denumită în continuare „Lafarge Building Materials"), rezidentă în Regatul Unit, societate holding care conduce cele mai multe dintre filialele grupului Lafarge rezidente în Regatul Unit, fiind ea însăși o filială deținută direct de Financière Lafarge [17]. Cererea se referă de asemenea la alte nouă societăți reclamante din cadrul grupului Lafarge, rezidente în Regatul Unit, toate fiind filiale deținute, direct sau indirect, de Lafarge Building Materials (care deținea, în fiecare caz, peste 50 % din capitalul social al acestor societăți).

20. În decembrie 1997, grupul Lafarge a achiziționat acțiunile societății Redland plc (denumită în continuare „Redland"), rezidentă în Regatul Unit. Pentru a finanța această achiziție, Financière Lafarge a beneficiat de diferite facilități de creditare –

16 — Hotărârea Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 2.

17 — În toate perioadele relevante, Financière Lafarge a deținut peste 75 % din acțiunile emise de Lafarge Building Materials.

garantate în ultimă instanță de Lafarge SA – de la bancherii externi ai grupului Lafarge, care i-au permis să acorde împrumuturi societăților din cadrul grupului sau din care puteau obține finanțare în mod direct filialele autorizate în acest sens. Pentru a finanța achiziționarea Redland, Financière Lafarge a acordat îndeosebi un împrumut pe termen scurt societății Lafarge Building Materials, care, la rândul său, a acordat un împrumut similar unei alte societăți membre a grupului Lafarge, Minerals UK. În total, acest împrumut (adică cel acordat prin intermediul societății Financière Lafarge și al societății Lafarge Building Materials) a finanțat aproximativ 50 % din prețul de cumpărare al acțiunilor Redland, cealaltă jumătate provenind din prelevări directe operate de Minerals UK din liniile de credit de care a dispus grupului Lafarge din partea bancherilor săi externi. Cele mai multe dintre aceste prelevări directe au fost restituite în 1998 prin intermediul împrumuturilor acordate societății Minerals UK de către Lafarge SA, ca urmare a refinanțării de către Lafarge SA și Financière Lafarge a creditelor externe prin intermediul emisiunii de obligațiuni în vederea obținerii unor condiții mai bune de finanțare.

21. După finalizarea achiziționării societății Redland, în urma avertismentelor primite de la consilierii săi fiscali din Regatul Unit că administrația fiscală a acestui stat ar considera profit distribuit, în temeiul articolului 209 alineatul 2 litera da) din TA, cel puțin o parte din dobânda aferentă acestor împrumuturi plătită de Lafarge Building Materials, în jurul lunii martie 1998, grupul Lafarge a redus gradul de îndatorare a societății Lafarge Building Materials față de Financière Lafarge prin conversiunea în fonduri proprii a aproximativ 75 % din suma împrumutată. Această operațiune s-a realizat prin emisiunea de noi acțiuni ale societății Lafarge Building Materials subscrise de societăți din cadrul grupului Lafarge – dintre care majoritatea au fost subscrise de Financière Lafarge. Plata efectuată de respectivele societăți pentru aceste acțiuni a compensat în totalitate datoria societății Lafarge Building Materials către Financière Lafarge.

22. În martie 1999, administrația fiscală din Regatul Unit a început o anchetă privind achiziționarea societății Redland. Administrația fiscală nu a acceptat poziția Lafarge potrivit căreia o bancă externă ar acorda în mod obișnuit împrumuturi în condiții similare celor convenite între Financière Lafarge și Lafarge Building Materials și între Minerals UK și Lafarge SA și a susținut că o parte a dobânzilor ar trebui considerată profit distribuit în temeiul articolului 209 alineatul 2 litera da) din TA. În urma întâlnirilor dintre administrația fiscală și consilierii societății Lafarge, s-a ajuns la un acord pe baza căruia anumite dobânzi plătite de Lafarge Building Materials către Financière Lafarge și de Minerals UK către Lafarge SA erau considerate profit distribuit, în special atunci când raportul dintre datoria netă totală și venitul din exploatare înainte de impozitare depășea anumite praguri.

B — *Ceilalți reclamanți din litigiile pilot: situațiile de fapt relevante*

23. Celelalte litigii pilot alese în cadrul prezentei proceduri preliminare se referă la grupurile de societăți indicate în continuare.

24. Primul dintre celelalte litigii pilot se referă la grupul Volvo, printre ale cărui societăți membre relevante în prezenta cauză se numără: (1) AB Volvo, societatea-mamă cu sediul în Suedia, ale cărei acțiuni sunt cotate la bursă; (2) Volvo Treasury AB (denumită în continuare „Volvo Treasury"), societate rezidentă în Suedia și filială deținută direct în întregime de AB Volvo; (3) Volvo Truck and Bus Limited (denumită în continuare „Volvo Truck and Bus"), societate rezidentă în Regatul Unit și filială deținută indirect și integral de AB Volvo prin intermediul unor societăți rezidente în Suedia și în Țările de Jos; (4) VFS Financial Services (UK) Limited, societate rezidentă în Regatul Unit și filială deținută indirect și integral de AB Volvo prin intermediul unor societăți rezidente în Suedia. Litigiul pilot se referă în special la o finanțare acordată societății Volvo Truck and Bus de către Volvo Treasury în octombrie 1999 sub forma unui contract de împrumut. În împrejurări similare celor ale grupului Lafarge, sintetizate mai sus, în decembrie 1999, o parte a acestei datorii a fost convertită în acțiuni ale societății Volvo Truck and Bus. În anul 2000, grupul Volvo a ajuns la un acord cu administrația fiscală cu privire la condițiile pe baza cărora dobânzile plătite în cadrul acestei operațiuni urmau să nu fie considerate profit distribuit.

25. Al doilea dintre celelalte litigii pilot se referă la grupul PepsiCo, printre ale cărui societăți membre relevante în prezenta cauză se numără: (1) PepsiCo Inc, societatea-mamă rezidentă în Statele Unite ale Americii; (2) PepsiCo Finance Europe Limited, înființată în Regatul Unit și rezidentă în Luxemburg, care acționa în Elveția printr-o sucursală și care era o filială deținută indirect și integral de PepsiCo Inc prin intermediul unor holdinguri rezidente în Irlanda și în țări terțe; (3) PepsiCo Holdings, societate rezidentă în Regatul Unit, care este o filială deținută indirect și integral de PepsiCo Inc prin intermediul unor societăți rezidente în state membre și în țări terțe. Începând din 1999, prin intermediul sucursalei sale din Elveția, PepsiCo Finance Europe a acordat împrumuturi societății PepsiCo Holdings, ale căror dobânzi erau supuse CDI din 1968 încheiate între Regatul Unit și Marele Ducat al Luxemburgului.

26. Al treilea și al patrulea dintre celelalte litigii pilot se referă fiecare la grupul Caterpillar, care a introdus acțiuni considerate două tipuri distincte de litigii pilot.

27. În ceea ce privește al treilea litigiu pilot suplimentar, printre societățile membre relevante ale grupului Caterpillar se numără:

(1) Caterpillar Inc., societatea-mamă rezidentă în Statele Unite ale Americii; (2) Caterpillar International Finance plc, societate rezidentă în Irlanda și care este o filială deținută indirect și integral de Caterpillar Inc. prin intermediul unor holdinguri rezidente în Regatul Unit sau în Statele Unite ale Americii (printre care se numără Caterpillar Financial Services Corporation, rezidentă în Statele Unite ale Americii); (3) Caterpillar Financial Services (UK) Ltd, societate rezidentă în Regatul Unit și care este deținută indirect și integral de Caterpillar Inc. prin intermediul unor holdinguri rezidente în Regatul Unit sau în Statele Unite ale Americii, printre care se află și Caterpillar Financial Services Corporation. În particular, Caterpillar International Finance a acordat un împrumut societății Caterpillar Financial Services (UK), ale cărui dobânzi erau supuse CDI încheiate în 1976 între Regatul Unit și Irlanda.

28. În ceea ce privește al patrulea litigiu pilot suplimentar, printre societățile membre relevante ale grupului Caterpillar se numără: (1) Caterpillar Inc; (2) Caterpillar Overseas SA, societate rezidentă în Elveția și care este o filială deținută în întregime, fie direct, fie indirect, în funcție de perioada în discuție, de Caterpillar Inc; în perioadele în care filiala era deținută indirect, holdingurile intermediare erau rezidente în Statele Unite ale Americii; (3) Caterpillar Peterlee Limited, societate rezidentă în Regatul Unit și care este o filială deținută indirect și integral de Caterpillar Inc prin intermediul unor holdinguri rezidente în Regatul Unit. În particular, Caterpillar Overseas a acordat un împrumut societății Caterpillar Peterlee, ale cărui dobânzi erau supuse CDI încheiate în 1977 între Regatul Unit și Confederația Elvețiană.

IV — Întrebările preliminare și procedura în fața Curții

29. După ce părțile au căzut de acord asupra situațiilor de fapt din litigiile pilot, la 21 decembrie 2004, judecarea acțiunii principale a fost suspendată și au fost adresate Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 43 CE, 49 CE sau 56 CE interzic unui stat membru («statul societății împrumutate») să mențină în vigoare și să aplice dispoziții de natura celor din articolele 209 și 212 și din anexa 28AA la Income and Corporation Taxes Act 1988 (TA) (denumite în continuare «dispozițiile naționale»), care impun restricții în ceea ce privește posibilitatea, pentru o societate rezidentă în acel stat membru («societatea împrumutată»), de a deduce, în scopuri fiscale, dobânzile plătite pentru fondurile împrumutate de la o societate-mamă, directă sau indirectă, rezidentă într-un alt stat membru, în condițiile în care societatea împrumutată nu ar fi fost supusă unor astfel de restricții dacă societatea-mamă ar fi fost rezidentă în statul societății împrumutate?

2) Ce influență, dacă există vreuna, pot avea următoarele împrejurări asupra răspunsului la prima întrebare:

a) fondurile împrumutate nu sunt acordate de către societatea-mamă a societății împrumutate, ci de către o altă societate («societatea împrumutătoare»), aparținând aceluiași grup de societăți și având în comun cu societatea împrumutată o societate-mamă directă sau indirectă și atât această societate-mamă comună, cât și societatea împrumutătoare sunt rezidente ale unor state membre diferite de cel în care este rezidentă societatea împrumutată;

b) societatea împrumutătoare este rezidentă într-un stat membru diferit de cel în care este rezidentă societatea împrumutată, dar toate societățile-mamă comune, directe sau indirecte, ale societății împrumutate și ale societății împrumutătoare sunt rezidente într-o țară terță;

c) toate societățile-mamă comune, directe sau indirecte, ale societății împrumutătoare și ale societății împrumutate sunt societăți rezidente în țări terțe, iar societatea împrumutătoare este rezidentă într-un stat membru diferit de cel al societății împrumutate; totuși, societatea împrumutătoare acordă societății împrumutate o finanțare sub forma unui împrumut provenind de la o sucursală a societății împrumutătoare stabilită într-o țară terță;

d) societatea împrumutătoare și toate societățile-mamă comune, directe sau indirecte, ale societății împrumutătoare și ale societății împrumutate sunt rezidente într-o țară terță?

3) Primele două întrebări ar conduce la răspunsuri diferite dacă s-ar putea demonstra că împrumuturile reprezentau un abuz de drept sau făceau parte integrantă dintr-un aranjament artificial destinat să eludeze legislația fiscală a statului membru al societății împrumutate? În caz afirmativ, ce îndrumări consideră Curtea de Justiție că sunt necesare pentru a permite identificarea a ceea ce constituie un abuz de drept sau un aranjament artificial în contextul situațiilor de natura celor care se prezintă în speță?

4) În ipoteza unei restricții privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe prevăzută la articolul 56 CE, această restricție exista la 31

decembrie 1993 în vederea aplicării articolului 57 CE?

5) Presupunând că una sau alta dintre măsurile descrise la prima sau la a doua întrebare sunt contrare articolelor 43 CE, 49 CE sau 56 CE, dacă societatea împrumutată sau alte societăți din grupul societății împrumutate («reclamantele») introduc următoarele acțiuni:

a) o acțiune în restituirea surplusului de impozit pe profit plătit de către societatea împrumutată ca urmare a refuzului de a admite deducerea din profitul său impozabil, în vederea calculării impozitului pe profit, a dobânzilor plătite societății împrumutătoare, cu toate că aceste plăți de dobânzi ar fi fost considerate deductibile din profitul societății împrumutate dacă societatea împrumutătoare ar fi fost și ea rezidentă în statul societății împrumutate;

b) o acțiune în restituirea surplusului de impozit de profit plătit de către societatea împrumutată atunci când suma totală a dobânzilor aferente împrumutului a fost efectiv plătită și când, cu toate acestea, cererea de deducere referitoare la aceste dobânzi a fost redusă în temeiul prevederilor naționale sau al aplicării date acestora de către administrația fiscală;

c) o acțiune în restituirea surplusului de impozit pe profit plătit de către societatea împrumutată atunci când valoarea dobânzilor aferente împrumuturilor de la societatea împrumutătoare, deductibilă din profitul societății împrumutate, a fost redusă ca urmare a subscrierii mai degrabă de fonduri proprii decât de fonduri împrumutate sau când fonduri proprii au fost substituite capitalurilor împrumutate existente, în temeiul prevederilor naționale sau al aplicării date acestora de către administrația fiscală;

d) o acțiune în restituirea surplusului de impozit pe profit plătit de către societatea împrumutată atunci când valoarea dobânzilor aferente împrumuturilor de la societatea împrumutătoare, deductibilă din profitul societății împrumutate, a fost redusă ca urmare a reducerii nivelului dobânzii datorate pentru fondurile împrumutate (ori pentru că aceste împrumuturi au fost scutite de dobândă), în temeiul prevederilor naționale sau al aplicării date acestora de către administrația fiscală;

e) o acțiune în restituirea sau în compensarea pierderilor sau a altor scutiri fiscale sau a creditelor fiscale ale societății împrumutate (sau la

care au renunțat, cedându-le acesteia, alte societăți din grupul societății împrumutate care erau de asemenea rezidente în statul societății împrumutate) utilizate de către aceasta pentru a fi deduse din surplusul de impozit pe profit menționat mai sus la literele a), b) sau c), în timp ce, altfel, aceste pierderi, scutiri sau credite fiscale ar fi fost disponibile în vederea unei utilizări diferite sau pentru a face obiectul unei reportări;

f) o acțiune în restituirea impozitului anticipat pe profit neutilizat, plătit de către societatea împrumutată pentru vărsămintele de dobânzi către societatea împrumutătoare și care au fost reconsiderate distribuiri;

g) o acțiune în restituirea sau în compensarea sumelor plătite cu titlu de impozit anticipat pe profit în condițiile menționate mai sus la litera f) care, cu toate acestea, au fost ulterior deduse din sumele datorate cu titlu de impozit pe profit de către societatea împrumutată;

h) o acțiune în compensarea costurilor și a cheltuielilor efectuate de către reclamante pentru a se conforma prevederilor naționale sau aplicării date acestora de către administrația fiscală;

i) o acțiune în restituirea sau în compensarea pierderilor de randament aferente capitalurilor împrumutate investite în fonduri proprii (sau convertite în fonduri proprii) în situațiile descrise mai sus la litera c); și

j) o acțiune în restituirea sau în compensarea tuturor impozitelor aferente veniturilor, pretinse sau imputate, suportate de către societatea împrumutătoare în statul în care este rezidentă, constând în dobânzi plătite de societatea împrumutată, dobânzi care au fost reconsiderate distribuire în temeiul dispozițiilor naționale menționate în prima întrebare,

astfel de acțiuni trebuie considerate, din punct de vedere al dreptului comunitar, ca fiind:

acțiuni în restituirea sau în rambursarea sumelor percepute fără a fi datorate, care apar ca o consecință și un accesoriu al încălcării dispozițiilor menționate ale dreptului comunitar, sau

acțiuni în compensarea sau în repararea prejudiciilor, sau

acțiuni pentru plata unei sume reprezentând un avantaj refuzat fără temei?

6) În cazul în care, ca răspuns la una sau alta dintre părțile celei de a cincea întrebări, acțiunile ar fi definite ca fiind acțiuni pentru plata unei sume reprezentând un avantaj refuzat fără temei:

a) aceste acțiuni sunt o consecință și un accesoriu al dreptului conferit de dispozițiile menționate ale dreptului comunitar sau

b) trebuie îndeplinite toate sau numai o parte dintre condițiile enunțate în hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du Pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, Rec., p. I-1029) în materie de despăgubire sau

c) trebuie îndeplinite alte condiții?

7) Are vreo importanță împrejurarea că, potrivit legislației naționale, acțiunile menționate în cea de a șasea întrebare sunt introduse cu titlu de acțiuni în restituire sau sunt introduse sau ar trebui să fie introduse cu titlu de acțiuni în repararea unui prejudiciu?

8) Care sunt îndrumările, dacă există, pe care Curtea de Justiție consideră că trebuie să le dea în cauzele de față și care sunt împrejurările de care instanța națională trebuie să țină cont atunci când este chemată să stabilească dacă există o încălcare suficient de gravă în sensul hotărârii Brasserie du Pêcheur și Factortame, citată anterior, în special în ceea ce privește întrebarea dacă, în situația actuală a jurisprudenței referitoare la interpretarea dispozițiilor pertinente ale dreptului comunitar, această încălcare prezintă un caracter scuzabil?

9) Poate exista, în principiu, o legătură directă de cauzalitate (în sensul hotărârii Brasserie du Pêcheur și Factortame, citată anterior) între o încălcare

oarecare a articolelor 43 CE, 49 CE și 56 CE și pierderile de natura celor menționate în a cincea întrebare literele a)-h), care, astfel cum susțin reclamantele, rezultă din aceasta? În caz afirmativ, care sunt îndrumările, dacă există, pe care Curtea de Justiție consideră că trebuie să le dea în ceea ce privește împrejurările de care instanța națională trebuie să țină cont atunci când este chemată să stabilească dacă o astfel de legătură directă de cauzalitate există?

10) Pentru a determina pierderea sau prejudiciul a cărui reparare poate fi acordată, instanța națională are posibilitatea de a ține cont de faptul dacă persoanele vătămate au dovedit o diligență rezonabilă pentru a evita sau pentru a limita prejudiciile lor, în special prin utilizarea căilor legale de atac care ar fi putut stabili că prevederile naționale nu aveau ca efect (datorită convențiilor pentru evitarea dublei impuneri) impunerea restricțiilor arătate în prima întrebare? Răspunsul la această întrebare este influențat de convingerea părților, la momentul respectiv, referitoare la efectul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri?"

V — Analiza

A — *Prevedere relevantă/prevederi relevante din tratat*

30. În conformitate cu articolul 23 din Statutul Curții de Justiție, reclamanții din acțiunea principală, guvernul Regatului Unit și cel german, precum și Comisia au depus observații scrise. În ședința din 31 ianuarie 2006, fiecare dintre aceste părți, precum și guvernul olandez au prezentat oral observații.

31. Întrucât instanța națională a ridicat problema compatibilității legislației relevante din Regatul Unit cu prevederile din tratat privind libertatea de stabilire, libera circulație a serviciilor și libera circulație a capitalurilor (articolele 43 CE, 49 CE și 56 CE), trebuie mai întâi să se analizeze în raport cu care dintre aceste prevederi din tratat ar trebui evaluată respectiva legislație. Această problemă este importantă din două motive. În primul rând, în timp ce articolele 43 CE și 49 CE se aplică doar restricțiilor privind exercitarea libertății de stabilire și a liberei circulații a serviciilor între statele membre, articolul 56 CE interzice și restricțiile privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe. În al doilea rând, domeniul de aplicare în timp a articolului 56 CE este diferit de cel al articolelor 43 CE și 49 CE: în

special articolul 56 CE a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1994, având efect direct, sub rezerva unei clauze „standstill" (articolul 57 CE) în ceea ce privește țările terțe (deși principiul liberei circulații a capitalurilor fusese deja stabilit prin Directiva 88/361 a Consiliului [18]).

32. În jurisprudența privind articolul 43 CE, Curtea s-a pronunțat constant în sensul că o societate stabilită pe teritoriul unui stat membru care deține o participație la capitalul social al unei societăți stabilite într-un alt stat membru, participație care îi conferă o „influență certă asupra deciziilor societății" și îi permite „să stabilească activitățile acesteia", își exercită libertatea de stabilire [19].

33. În prezenta cauză, se pare că legislația din Regatul Unit, dat fiind modul de redactare a fiecăreia dintre versiunile modificate prezentate Curții, se aplică doar în situațiile în care o societate are (sau a avut la momentele relevante) o influență certă asupra deciziilor unei alte societăți în sensul jurisprudenței Curții. Astfel, potrivit legislației în vigoare anterior modificărilor din 1995, articolul 209 alineatul 2 litera e) din TA se aplica în special împrumuturilor acordate de o societate nerezidentă unei filiale rezidente, deținută în proporție de 75 % de societatea împrumutătoare, sau atunci când cele două societăți erau filiale deținute în proporție de 75 % de o societate nerezidentă terță (cu alte cuvinte, atunci când împrumutul era acordat printr-o altă filială a societății-mamă). Această condiție de aplicabilitate a fost menținută și în urma modificărilor introduse prin legea finanțelor din 1995 [20].

34. Situația s-a schimbat oarecum odată cu legea finanțelor din 1998, în temeiul căreia operațiunile cărora anterior li se aplicau regulile specifice privind subcapitalizarea erau supuse regulilor generale aplicabile în Regatul Unit referitoare la prețul de transfer. Totuși, acestea din urmă se aplică numai atunci când există condiții convenite sau impuse în cadrul unei operațiuni încheiate între două societăți aflate sub control comun, cu alte cuvinte atunci când una dintre aceste societăți participă, direct sau indirect, la gestiunea, la controlul sau la capitalul celeilalte societăți ori atunci când aceeași persoană participă, direct sau indirect, la gestiunea, la controlul sau la capitalul acestor două societăți [21]. În opinia noastră, această condiție este suficientă pentru a arăta că, în speță, criteriul „influenței certe" este satisfăcut. În orice caz, în fiecare dintre litigiile pilot este implicată o filială rezidentă în Regatul Unit deținută, direct sau indirect, cel puțin în proporție de 75 % de o societate-

18 — Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO 1998, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10).

19 — Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 22). Deși acest caz se referea la o participație deținută de un resortisant al unui stat membru, și nu de o societate, principiul se aplică și societăților stabilite în acest stat. A se vedea de asemenea articolul 58 alineatul (2) CE, care prevede că libera circulație a capitalurilor „nu aduce atingere posibilității de a aplica restricții privind dreptul de stabilire care sunt compatibile cu prezentul tratat".

20 — A se vedea articolul 209 alineatul 2 litera da) din TA.

21 — Anexa 28AA alineatul 1 punctul 1) litera b) din TA.

mamă nerezidentă sau de o altă societate nerezidentă, deținută la rândul ei în proporție de 75 % de societatea-mamă. Într-adevăr, s-ar putea susține că, în speță, concluzia potrivit căreia articolul 43 CE se aplică, în temeiul prevederii exprese a legislației din Regatul Unit, este susținută de însăși rațiunea existenței regulilor naționale privind subcapitalizarea și a celor privind prețul de transfer, care, după cum am remarcat anterior, se bazează pe ideea că, în anumite împrejurări, poate fi avantajos pentru situația fiscală globală a grupurilor transfrontaliere să se urmărească un acord în ceea ce privește condițiile sau natura unei operațiuni, altul decât cel asupra căruia s-ar conveni în condiții de concurență deplină. Această idee este valabilă doar în cazul grupurilor, cu alte cuvinte atunci când societatea-mamă (și/sau o societate intermediară membră a grupului) are o influență certă asupra filialelor deținute [22].

35. Prin urmare, legislația în cauză a Regatului Unit trebuie examinată sub aspectul compatibilității cu prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire. În mod cert, aceasta înseamnă că articolul 49 CE, care presupune o stabilire temporară, și nu permanentă, într-un alt stat membru, nu este aplicabil [23]. În schimb, este posibil, în principiu, ca prevederile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor să se aplice concomitent cu cele referitoare la libertatea de stabilire [24]. În această privință, am face trimitere la concluziile avocatului general Alber prezentate în cauza Baars, care a susținut că, atunci când libera circulație a capitalurilor și libertatea de stabilire sunt deopotrivă potențial aplicabile, Curtea trebuie să determine care dintre aceste libertăți este în mod direct restrânsă prin dispozițiile naționale relevante. Astfel, atunci când ambele libertăți sunt direct afectate, avocatul general a apreciat că dispozițiile naționale ar trebui analizate sub aspectul compatibilității cu articolele 43 și 56 CE. Dimpotrivă, atunci când se aduce direct atingere libertății de stabilire, astfel încât obstacolul în calea libertății de stabilire ce rezultă determină indirect o reducere a fluxurilor de capitaluri între statele membre, se aplică doar dispozițiile privind libertatea de stabilire [25]. În mod respectuos, achiesăm la această opinie.

36. În cazul aplicării acestui criteriu în prezenta cauză, considerăm că, deși exercitarea libertății de stabilire de către o societate-mamă nerezidentă prin înființarea

22 — A se vedea de asemenea articolul 4 alineatul (1) din Convenția privind arbitrajul, potrivit căruia aplicarea regulilor referitoare la prețul de transfer prevăzute în convenție este condiționată de participarea directă sau indirectă a unei întreprinderi dintr-un stat membru la gestiunea, la controlul sau la capitalul unei întreprinderi dintr-un alt stat membru și de participarea directă sau indirectă a aceleași întreprinderi la gestiunea, la controlul sau la capitalul unei întreprinderi dintr-un stat și ale unei întreprinderi dintr-un alt stat. A se vedea în același sens articolul 9 alineatul (1) din Modelul de convenție cu privire la impozitele pe venit și pe capital al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) adnotat, OCDE, Paris, 1977, cu modificările ulterioare.

23 — A se vedea de exemplu hotărârea din 4 decembrie 1986, Comisia/Germania (C-205/84, Rec., p. I-3755).

24 — Hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson (C-484/93, Rec., p. I-3955).

25 — Hotărârea Baars, citată la nota de subsol 19, punctul 26. A se vedea de asemenea concluziile noastre prezentate în cauza Reisch și alții (hotărârea din 5 martie 2002, C-515/99, C-519/99-C-524/99 și C-527/99-C-540/99, Rec., p. I-2157, punctul 59).

unei filiale rezidente implică inevitabil un flux de capitaluri înspre Regatul Unit necesar înființării acestei filiale, acest flux de capitaluri este doar o consecință absolut indirectă a unei astfel de stabiliri. Rezultă că legislația în cauză a Regatului Unit trebuie examinată doar în ceea ce privește compatibilitatea cu articolul 43 CE.

B — *Prima întrebare*

37. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 43 CE, 49 CE sau 56 CE interzic unui stat membru să mențină în vigoare și să aplice dispoziții de natura celor din articolele 209 și 212 și din anexa 28AA la TA din 1988, care impun restricții în ceea ce privește posibilitatea pentru o societate rezidentă în acel stat membru de a deduce, în scopuri fiscale, dobânzile plătite pentru fondurile împrumutate de la o societate-mamă, directă sau indirectă, rezidentă într-un alt stat membru, în condițiile în care societatea împrumutată nu ar fi supusă unor astfel de restricții dacă societatea-mamă ar fi fost rezidentă în statul societății împrumutate.

38. Litigiul pilot relevant pentru această întrebare este cel al grupului Lafarge. Pentru motivele mai sus enunțate, vom examina doar compatibilitatea legislației în cauză cu articolul 43 CE.

39. Este cert că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului comunitar, care include interdicția prevăzută la articolul 43 CE de a restrânge înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul altui stat membru [26]. Articolul 43 al doilea paragraf CE prevede că libertatea de stabilire include constituirea și administrarea întreprinderilor într-un stat membru în condițiile definite pentru resortisanții proprii de legislația țării de stabilire.

40. După cum am precizat în concluziile noastre prezentate în cauzele Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation, Kerckhaert și Morres, precum și Denkavit [27], articolul 43 CE se aplică atunci când tratamentul fiscal diferit al situațiilor transfrontaliere de al celor pur interne nu este o

26 — A se vedea de exemplu hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29 și jurisprudența citată).

27 — A se vedea concluziile noastre din 23 februarie 2006 prezentate în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 32 și următoarele), concluziile noastre din 6 aprilie 2006 prezentate în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 37 și următoarele), concluziile noastre din 6 aprilie 2006 prezentate în cauza Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctele 18 și 19) și concluziile noastre din 27 aprilie 2006 prezentate în cauza Denkavit International și Denkavit France (C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 20).

consecință directă și logică a faptului că, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului comunitar, obligațiile fiscale ale contribuabililor pot fi diferite în funcție de situațiile, transfrontaliere sau pur interne, avute în vedere [28]. Aceasta semnifică în special faptul că, pentru a intra sub incidența articolului 43 CE, tratamentul fiscal defavorabil trebuie să fie rezultatul unei discriminări, directe sau disimulate, provenind din dispozițiile unui anumit sistem fiscal, și nu din simple neconcordanțe sau repartizări ale competențelor fiscale între două sau mai multe sisteme fiscale ale unor state membre ori din coexistența administrațiilor fiscale naționale (pe care le-am denumit „cvasirestricții") [29].

41. În cazul aplicării acestui criteriu în prezenta cauză, prima întrebare este dacă regulile aplicabile în Regatul Unit au drept rezultat, astfel cum susțin reclamanții din litigiile pilot, un tratament fiscal defavorabil pentru filialele rezidente în Regatul Unit în funcție de locul în care au sediul societățile-mamă directe sau indirecte ale acestora. În caz afirmativ, următoarea întrebare este dacă un astfel de tratament fiscal defavorabil este doar rezultatul unei cvasirestricții și astfel nu intră sub incidența articolului 43 CE. În caz contrar, ultima întrebare este dacă tratamentul fiscal defavorabil este rezultatul unei discriminări și dacă această discriminare poate fi justificată.

28 — Pentru o analiză mai detaliată a acestei probleme, a se vedea punctele 31-54 din concluziile noastre prezentate în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată la nota de subsol 27.

29 — Ibidem, punctul 55; a se vedea de asemenea concluziile noastre prezentate în cauza Denkavit, citată la nota de subsol 27, punctul 20.

1. Tratament fiscal defavorabil pentru filialele rezidente în Regatul Unit în funcție de locul în care au sediul societățile-mamă directe sau indirecte ale acestora?

42. Considerăm că este evident faptul că dispozițiile în litigiu, în versiunea în vigoare până în 2004, determinau, prin diferența de tratament fiscal pe care o prevedeau, un tratament fiscal defavorabil pentru filialele rezidente în Regatul Unit deținute de societăți-mamă nerezidente comparativ cu cel pentru filialele rezidente în Regatul Unit deținute doar de societăți-mamă rezidente.

43. În primul rând, diferența de tratament fiscal prevăzută de dispozițiile aplicabile în Regatul Unit exista în mod efectiv între filialele rezidente în Regatul Unit în funcție de locul în care au sediul societățile-mamă ale acestora. Astfel:

— Conform legislației naționale aplicabile până în 1995, dacă dobânzile aferente unui împrumut plătite de către o societate – unei societăți împrumutătoare, fie rezidente, fie nerezidente – erau, în principiu, considerate profituri distribuite în măsura în care depășeau valoarea unei remunerări economice rezonabile a împrumutului respectiv [30], în schimb, în cazul dobânzilor plătite către o societate împrumutătoare nerezidentă care era membră a aceluiași grup de societăți, acestea erau întot-

30 — Articolul 209 alineatul 2 litera d) din TA.

deauna considerate profit distribuit [31]. Altfel spus, dobânzile plătite către o societate împrumutătoare nerezidentă nu erau niciodată considerate ca atare din punctul de vedere al legislației fiscale a Regatului Unit.

— Conform legislației naționale aplicabile între 1995 și 1998, prevederea care considera profituri distribuite dobânzile plătite unei societăți membre a aceluiași grup de societăți, atunci când aceste dobânzi depășeau ceea ce s-ar fi plătit în condiții de concurență deplină [32], nu se aplica atunci când atât beneficiarul, cât și plătitorul erau supuși la impozitul pe profit în Regatul Unit [33]. (În mod evident, diferența de tratament întemeiată pe faptul că beneficiarul este sau nu supus la plata impozitului pe profit în Regatul Unit prezintă relevanță mai ales atunci când beneficiarul este constituit din punct de vedere juridic sau își desfășoară activitatea în principal într-un stat membru, altul decât Regatul Unit.)

— Conform legislației aplicabile între 1998 și 2004, dobânzile plătite între societăți din cadrul aceluiași grup intrau sub incidența regulilor din Regatul Unit referitoare la prețul de transfer [34]. Cu toate acestea, se considera că termenii conveniți în cadrul unei operațiuni nu ofereau un avantaj potențial niciuneia dintre părțile respective atunci când, printre altele, cealaltă parte la operațiune era de asemenea supusă la plata impozitului pe venit sau pe profit în Regatul Unit (și dacă alte condiții concrete erau de asemenea îndeplinite) [35].

44. Totuși, legea finanțelor din 2004 a modificat această diferențiere în sensul că regulile referitoare la prețul de transfer urmau să se aplice pe viitor și în cazul în care cele două părți la operațiune sunt supuse la plata impozitului în Regatul Unit. În mod evident, această modificare a urmărit și a avut ca efect înlăturarea diferenței de tratament amintite (chiar dacă, după cum vom arăta în continuare, a fost de natură să extindă aplicarea legislației din Regatul Unit la cazurile care depășeau rațiunea existenței sale). Drept urmare, legislația din Regatul Unit aplicabilă începând din 2004 nu intră sub incidența articolului 43 CE; aprecierile pe care le vom expune sunt, așadar, aplicabile doar legislației în vigoare până la această dată.

45. În al doilea rând, tratamentul aplicat în cazul filialelor aflate în relație cu grupuri de societăți nerezidente era evident defavorabil pe plan fiscal. Din punctul de vedere al

31 — Articolul 209 alineatul 2 litera e) punctul iv) din TA.

32 — Articolul 209 alineatul 2 litera da) din TA.

33 — Articolul 212 alineatele 1 și 3 din TA, astfel cum a fost modificat.

34 — Anexa 28AA la TA.

35 — Anexa 28AA alineatul 5 punctul 2 la TA.

filialei, reconsiderarea dobânzilor, în parte sau în totalitate, drept profituri distribuite echivala cu lipsa posibilității de a deduce astfel de dobânzi din profitul impozabil al filialei, astfel încât, dacă celelalte condiții ar fi fost identice, impozitul datorat astfel în Regatul Unit ar fi fost mai ridicat decât impozitul datorat în lipsa acestei reconsiderări. Mai mult, în cazurile în care sistemul privind impozitul anticipat pe profit din Regatul Unit (Advance Corporation Tax) era încă în vigoare – sistem desființat în 1999 –, reconsiderarea însemna că filiala datora impozitul anticipat pe profit în momentul efectuării „distribuirii".

46. În această privință, Regatul Unit susține că, în măsura în care criteriul de diferențiere este naționalitatea sau sediul societății-mamă, iar nu al filialei rezidente în Regatul Unit, nu există o diferențiere în funcție de naționalitate în sensul articolului 43 CE. Mai mult, presupunând că legislația în cauză ar putea descuraja societățile-mamă să înființeze filiale în Regatul Unit atunci când doresc să o facă, Regatul Unit susține că o astfel de posibilitate nu este o consecință suficient de directă și de certă a legislației sale pentru a cădea sub incidența articolului 43 CE, prin analogie cu hotărârea Keck și Mithouard (din 24 noiembrie 1995, C-267/91 și C-268/91, Rec., p. I-6097) privind libera circulație a mărfurilor. În opinia Regatului Unit, nu exista vreun obstacol real pentru ca societățile-mamă nerezidente să înființeze sedii secundare în această țară sau probe din care să rezulte că reclamanții au fost descurajați în realitate să înființeze astfel de sedii. În realitate, Regatul Unit a dorit să încurajeze astfel de investiții pe teritoriul său. Scopul legislației era mai curând asigurarea unui tratament egal pentru filialele rezidente în Regatul Unit prin eliminarea unei „lacune" de care nu beneficiau decât grupurile de societăți transfrontaliere, cu excluderea grupurilor de societăți rezidente doar în Regatul Unit.

47. Niciunul dintre aceste argumente nu pare convingător. În primul rând, împrejurarea că diferența de tratament se face în funcție de locul în care este stabilită societatea-mamă, și nu filiala însăși, nu exclude posibilitatea ca aceasta să constituie o diferență de tratament relevantă în sensul articolului 43 CE. Astfel cum s-a pronunțat Curtea în cauze precum Metallgesellschaft și alții și Lankhorst-Hohorst, domeniul de aplicare al articolului 43 CE include, în principiu, legislația care prevede o diferență de tratament între filialele rezidente în Regatul Unit în funcție de faptul dacă societățile-mamă ale acestora au sau nu sediul în această țară, atunci când această diferență de tratament duce la acordarea unui avantaj fiscal filialelor ale căror societăți-mamă au sediul pe acest teritoriu [36]. În al doilea rând, în ceea ce privește pretinsul efect indirect al legislației Regatului Unit asupra deciziilor societăților-mamă nerezidente de înființare a unei filiale în Regatul Unit, subliniem că, pentru ca articolul 43 CE să fie aplicabil, este suficientă dovedirea unei diferențe de tratament relevante și a unui avantaj fiscal. Nu este necesar să se dove-

36 — A se vedea, de exemplu, hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctele 43 și 44), și hotărârea Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 2, punctele 27-32.

dească faptul că anumite societăți nerezidente au fost efectiv descurajate prin legislația în discuție să își exercite dreptul de stabilire.

48. Am adăuga faptul că nu considerăm suficientă aplicarea jurisprudenței Keck și Mithouard, dezvoltată în domeniul liberei circulații a mărfurilor, pentru a aprecia compatibilitatea dispozițiilor naționale privind impozitele directe cu articolul 43 CE [37]. În particular, după cum am arătat în concluziile noastre prezentate în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, conceptul „restricții" privind libera circulație aplicabile în mod nediferențiat utilizat în jurisprudența generală a Curții referitoare la libera circulație nu poate fi transpus ca atare în mod eficient în materia impozitării directe. Mai mult, întrucât criteriile de stabilire a competenței fiscale se întemeiază în general pe naționalitate sau pe locul de stabilire, problema este mai curând de a ști dacă impozitarea directă națională este direct sau indirect discriminatorie, spre deosebire de o „cvasirestricție", astfel cum a fost prezentată anterior [38].

49. Aceasta nu exclude posibilitatea de a lua oricând în considerare în procesul de evaluare a compatibilității cu articolul 43 CE gravitatea efectului avut asupra exercitării liberei circulații. Această gravitate poate juca un rol important în momentul analizei referitoare la justificare și îndeosebi în momentul evaluării proporționalității măsurii.

2. Este tratamentul fiscal defavorabil rezultatul unei cvasirestricții?

50. Următoarea întrebare este dacă tratamentul fiscal defavorabil aplicat filialelor rezidente în Regatul Unit controlate, direct sau indirect, de societăți-mamă nerezidente rezultă exclusiv din cvasirestricții – altfel spus, din restricțiile determinate de neconcordanțele sau din repartizarea competențelor fiscale între două sau mai multe sisteme fiscale ale unor state membre (ceea ce înseamnă că articolul 43 CE nu se aplică), iar nu din discriminarea ce decurge din prevederile unui anumit sistem fiscal.

51. În această privință, Regatul Unit susține că dispozițiile atacate vizau doar repartizarea competențelor fiscale între acest stat și cele cu care a semnat convenții pentru evitarea dublei impuneri. În opinia acestuia, din raționamentul Curții în cauza Gilly [39] rezultă că articolul 43 CE nu se aplică deloc în prezenta cauză: acest articol se aplică doar exercitării atribuțiilor naționale în materie fiscală, iar nu repartizării acestora. În particular, Regatul Unit afirmă că dispozițiile în

37 — Hotărâre citată la punctul 46 din prezentele concluzii.

38 — Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată la nota de subsol 27, punctul 32 și următoarele.

39 — Hotărârea din 12 mai 1998 (C-336/96, Rec., p. I-2793).

cauză reflectă repartizarea obținută în urma negocierilor CDI aplicabile, în condițiile în care toate CDI încheiate cu alte state membre cuprind o prevedere ce permite administrațiilor competente respective să accepte o ajustare compensatorie prin care oricărei creșteri a profiturilor impozabile în Regatul Unit îi corespunde o reducere egală ca valoare a profiturilor impozabile ale societății împrumutătoare în statul în care este stabilită.

52. Acest argument nu ne convinge.

53. Este adevărat că, astfel cum am arătat în concluziile noastre prezentate în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [40], în stadiul actual al dreptului comunitar, statele membre rămân singurele competente cu privire la alegerea criteriilor în materia competenței fiscale și la repartizarea (conform rangului de prioritate) a acesteia (conform dreptului fiscal internațional). Curtea a admis aceasta în repetate rânduri, mai ales în cauzele Gilly și D [41]. În prezent, dreptul comunitar nu oferă nici criterii alternative, nici temeiuri pentru a se stabili astfel de criterii. În plus, necesitatea repartizării între statele membre a competenței privind impozitarea veniturilor operatorilor economici transfrontalieri (scindarea bazei impozabile) este o consecință ineluctabilă a faptului că sistemele de impozitare directă sunt naționale: restricțiile care decurg dintr-o astfel de repartizare ar trebui considerate în realitate cvasirestricții care nu intră în domeniul de aplicare al articolului 43 CE.

54. Cu toate acestea, în opinia noastră, dispozițiile din Regatul Unit în discuție în prezenta cauză depășesc simpla repartizare a competenței între Regatul Unit și statele cu care a încheiat CDI. Anterior anului 1998, acestea impuneau, în esență, reconsiderarea împrumuturilor acordate de societățile-mamă nerezidente către filialele lor din Regatul Unit drept profit distribuit (reconsiderare impusă în toate cazurile până în 1995, cu excepția situațiilor în care existau în CDI prevederi contrare; după 1995, reconsiderarea era impusă atunci când dobânzile plătite depășeau ceea ce s-ar fi plătit în condiții de concurență deplină). În opinia noastră, aceasta reprezintă alegerea strict unilaterală făcută de Regatul Unit cu privire la modul în care dorește să califice operațiunile în scopuri fiscale pentru a-și organiza propriul sistem fiscal și a evita abuzurile – altfel spus, reprezintă alegerea făcută de Regatul Unit cu privire la modul în care dorește să își exercite competența fiscală. Acest obiectiv fundamental al dispozițiilor este clar, fie că este stipulat în legi naționale, fie într-o CDI, astfel cum s-a întâmplat în anumite cazuri înainte de 1995. În plus, această alegere unilaterală a fost făcută în contextul unei alegeri anterioare, prin care Regatul Unit a decis să facă distincție între tratamentul fiscal al dobânzilor plătite (considerate de legislația din Regatul Unit ca fiind

40 — Hotărâre citată la nota de subsol 27, punctele 48-54.

41 — Hotărârea Gilly, citată la nota de subsol 39, și hotărârea din 5 iulie 2005, D (C-376/03, Rec., p. I-5821).

plăți deductibile, efectuate înainte de impozitare) și cel al profitului distribuit (considerat de legislația din Regatul Unit ca fiind o plată nedeductibilă, efectuată după impozitare). În mod similar, deși, începând din 1998, Regatul Unit a răspuns la problema subcapitalizării mai curând prin aplicarea regulilor referitoare la prețul de transfer decât printr-o legislație specifică, nu este mai puțin adevărat că alegerea de a considera, pentru a evita eludarea legislației fiscale a Regatului Unit, anumite operațiuni încheiate între societăți ale aceluiași grup ca fiind încheiate în condiții de concurență deplină reprezintă totuși o alegere unilaterală a Regatului Unit.

55. Am adăuga că posibilitatea ca astfel de practici să fie acceptate în dreptul internațional fiscal nu înseamnă în mod obligatoriu că ele reprezintă o regulă de repartizare a competenței fiscale și nici că o astfel de practică este conformă cu articolul 43 CE [42].

56. Nici argumentul invocat de Regatul Unit potrivit căruia CDI încheiate cu statele membre cuprind prevederi care impun celeilalte părți contractante să compenseze orice reconsiderare efectuată de autoritățile Regatului Unit nu este de natură să schimbe această analiză. Apreciem că astfel de prevederi vizează reducerea, prin intermediul unei CDI bilaterale, a unei duble impuneri potențiale cauzate de dispozițiile unilaterale din Regatul Unit privind reconsiderarea (spre exemplu, pentru a se evita cauzele în care Regatul Unit reconsideră plata unei dobânzi profit distribuit, în timp ce statul în care se află sediul societății-mamă continuă să o considere dobândă). Dispozițiile în discuție nu exclud caracterul unilateral al dispoziției naționale originale care constituie temeiul prevederilor cuprinse în CDI. Totuși, astfel cum am remarcat și în concluziile noastre prezentate în cauzele Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation și Denkavit International și Denkavit France [43] și cum vom arăta în continuare, efectul acestor prevederi ale CDI asupra situației unui anumit contribuabil ar trebui luat în considerare în momentul în care se determină dacă legislația unui stat membru este efectiv discriminatorie – în special atunci când în realitate există o diferență de tratament între rezidenți și nerezidenți care are ca rezultat un dezavantaj fiscal.

57. Prin urmare, tratamentul fiscal defavorabil pe care legislația din Regatul Unit îl aplică filialelor rezidente deținute de societăți-mamă nerezidente, raportat la cel aplicat filialelor deținute de societăți-mamă rezidente, nu poate fi considerat o simplă

42 — A se vedea, de exemplu, concluziile noastre prezentate în cauza Kerkhaert și Morres, citată la nota de subsol 27, punctul 37, și în cauza Denkavit International și Denkavit France, citată la nota de subsol 27, punctul 43.

43 — Concluziile prezentate în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată la nota de subsol 27, punctul 70 și următoarele, și concluziile prezentate în cauza Denkavit International și Denkavit France, citată la nota de subsol 27, punctul 33 și următoarele.

cvasirestricție, ci mai curând o diferență de tratament ce decurge exclusiv din prevederile unui anumit sistem fiscal.

3. Este tratamentul fiscal defavorabil rezultatul unei discriminări?

58. Ultima întrebare este dacă tratamentul fiscal defavorabil poate fi considerat ca fiind rezultatul unei discriminări. Curtea s-a pronunțat în sensul că discriminarea constă în aplicarea de reguli diferite pentru situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli pentru situații diferite, cu excepția cazului în care o astfel de diferențiere este justificată [44].

59. După cum am menționat mai sus, anterior modificărilor din 2004, Regatul Unit a aplicat dispoziții diferite pentru filialele rezidente deținute de societăți-mamă nerezidente, având drept rezultat un dezavantaj fiscal pentru aceste filiale. Prin urmare, apare drept evident că această situație ar trebui considerată o diferență de tratament pentru întreprinderile aflate în situații comparabile; de altfel, Regatul Unit nu a contestat acest fapt în observațiile sale. Prin natura și întinderea sa, competența fiscală relevantă exercitată de Regatul Unit asupra filialelor rezidente deținute de societăți-mamă nerezidente a fost, în principiu, aceeași cu cea exercitată asupra filialelor rezidente deținute de societăți-mamă rezidente. În exercitarea acestei competențe, articolul 43 CE impunea ca Regatul Unit să nu aplice un tratament fiscal diferit filialelor rezidente doar în funcție de locul în care au sediul societățile-mamă ale acestora. La o primă vedere, Regatul Unit nu și-a îndeplinit această obligație.

60. Cu toate acestea, Regatul Unit are dreptul să dovedească că această diferență de tratament era justificată. Pentru aceasta, Regatul Unit trebuie să facă dovada că legislația sa (1) urmărește un obiectiv legitim, compatibil cu tratatul și se justifică prin motive imperative de interes general, (2) poate garanta realizarea obiectivului în cauză și (3) nu excedează ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [45].

61. În această privință, Regatul Unit susține că legislația sa reprezenta un răspuns proporțional față de obiective politice legitime, care pot fi calificate, printre altele, drept obiective de coeziune fiscală (precum în hotărârea Bachmann [46]), prevenirea evaziunii fiscale (precum în hotărârea ICI [47]) sau necesitatea de a împiedica aranjamentele

44 — A se vedea, de exemplu, hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec., p. I-2651 și jurisprudența citată).

45 — A se vedea hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 26, punctul 35.

46 — Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249).

47 — Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695).

pur artificiale al căror unic scop este eludarea legislației fiscale naționale. În esență, aceste obiective pot fi regrupate, în opinia Regatului Unit, sub obiectivul legitim al asigurării unui tratament fiscal echitabil și coerent, în special prin impozitarea activității economice a societății împrumutate în statul în care aceasta a fost desfășurată. Vom examina succesiv aplicabilitatea acestor justificări.

a) Justificarea întemeiată pe combaterea practicilor abuzive

62. Curtea a admis în repetate rânduri că, în principiu, statele membre pot adopta măsuri privind impozitarea directă, care în mod normal ar fi considerate discriminatorii, atunci când acestea sunt justificate prin dorința de a preveni abuzurile de drept (deși, până în prezent, Curtea nu a constatat nicio măsură națională care să fie justificată astfel). Acest fapt a fost evidențiat cel mai recent în hotărârea Marks & Spencer, unde Curtea a apreciat că, în principiu, o dispoziție națională prin care se limitează posibilitatea de a deduce pierderile transfrontaliere putea fi justificată prin riscul de evaziune fiscală și în special prin riscul ca, în cadrul unui grup de societăți, pierderile să fie transferate societăților stabilite în statele membre unde se aplică cele mai ridicate impozite și unde valoarea fiscală a pierderilor este, prin urmare, cea mai ridicată [48]. Recunoașterea acestei justificări se regăsește de asemenea în hotărârile Lankhorst-Hohorst, X & Y și ICI [49], precum și în hotărârile Leur-Bloem (referitoare la directiva privind fuziunile), Halifax și alții (referitoare la impozitul indirect) și în numeroase hotărâri referitoare la alte materii decât cea fiscală [50].

63. Acceptarea unei astfel de justificări are la bază următorul motiv: în principiu, este perfect admisibil și chiar fundamental din punctul de vedere al noțiunii de piață internă ca toți contribuabilii să urmărească să își organizeze operațiunile fiscale (transfrontaliere) în modul cel mai avantajos pentru aceștia [51]. Totuși, acest lucru este admis numai în măsura în care operațiunea are fundamente reale, altfel spus, nu este un aranjament pur artificial destinat abuzării și eludării legislației fiscale naționale [52]. De

48 — Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 26, punctele 49 și 50.

49 — Hotărârea Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 2, hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829), hotărârea ICI, citată la nota de subsol 47.

50 — Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec., p. I-4161), și hotărârea Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609). A se vedea de asemenea hotărârea din 12 mai 1998, Kefalas și alții (C-367/96, Rec., p. I-2843), și hotărârea din 14 decembrie, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec., p. I-11569).

51 — A se vedea, de exemplu, hotărârea Curții în cauza Halifax și alții, citată la nota de subsol 50, punctul 73. A se vedea de asemenea hotărârea din 26 octombrie 1999, Eurowings Luftverkehrs (C-294/97, Rec., p. I-7447): „Un eventual avantaj fiscal pentru prestatorii de servicii care rezultă din impozitarea redusă la care sunt supuși în statul membru în care sunt stabiliți nu ar putea permite unui alt stat membru să justifice un tratament fiscal mai defavorabil aplicabil destinatarilor serviciilor stabiliți în acest din urmă stat [...] După cum a subliniat în mod întemeiat Comisia, astfel de prelevări fiscale compensatorii ar aduce atingere fundamentelor înseși ale pieței comune" (punctele 44 și 45).

52 — A se vedea în special formulările utilizate în hotărârile Curții Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 2, și ICI, citată la nota de subsol 47.

exemplu, simplul fapt că o societate rezidentă înființează un sediu secundar într-un alt stat membru nu ar putea, în sine, să întemeieze o prezumție generală de evaziune fiscală sau de eludare [53], chiar și atunci când acel stat membru are un nivel de impozitare relativ scăzut (sau chiar un sistem care intră în domeniul de aplicare a definiției „măsurilor fiscale prejudiciabile" enunțate în Codul de conduită în domeniul fiscalității aplicabile întreprinderilor) [54].

64. Următoarea problemă este aceea de a ști dacă legislația Regatului Unit este capabilă să atingă acest obiectiv. Răspunsul este în mod cert afirmativ: dacă scopul urmărit de Regatul Unit este să se evite posibilitatea ca grupurile transfrontaliere să califice în mod abuziv și artificial drept dobânzi aferente unui împrumut ceea ce în realitate este profit distribuit, atunci reconsiderarea dobânzii drept profit distribuit reprezintă în mod evident un mijloc eficient de combatere a unui astfel de abuz.

65. În sfârșit, trebuie determinat dacă legislația Regatului Unit privind combaterea practicilor abuzive reprezintă un remediu proporționat și dacă este aplicată în mod proporționat.

66. În această privință, suntem de părere că, în funcție de redactare și de aplicarea sa, legislația prin care se urmărește evitarea subcapitalizării poate fi, în principiu, o măsură proporționată de combatere a abuzurilor. Este adevărat că, în condițiile în care societățile au dreptul să își organizeze activitățile comerciale după cum doresc, în principiu, ar trebui să li se permită să își finanțeze filialele prin intermediul fondurilor proprii sau al împrumuturilor. Totuși, această posibilitate ia sfârșit în momentul în care alegerea făcută de societate poate fi asimilată unui abuz de drept. Considerăm că principiul concurenței depline, acceptat în dreptul internațional fiscal ca fiind mijlocul adecvat pentru evitarea manipulărilor artificiale ale operațiunilor transfrontaliere, este, în principiu, un punct de pornire valabil pentru a aprecia dacă o operațiune este sau nu abuzivă. Aplicând raționamentul dezvoltat de Curte în materia impozitelor indirecte și în alte domenii decât cele fiscale, criteriul deplinei concurențe reprezintă în acest context un factor obiectiv prin care se poate evalua dacă scopul esențial al operațiunii vizate este de a obține un avantaj fiscal [55]. Mai mult, considerăm că este legitim și chiar demn de încurajare faptul că statele membre stabilesc anumite criterii rezonabile prin prisma cărora urmează să determine dacă o operațiune respectă condițiile de concurență deplină, iar în cazul nerespectării acestor criterii, să prezume că operațiunea are caracter abuziv, cu excepția cazului în care

53 — A se vedea concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 2, punctele 53 și 56. A se vedea de asemenea hotărârea X și Y, citată la nota de subsol 49, punctul 62.

54 — A se vedea concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată la nota de subsol 2, punctul 54.

55 — A se vedea hotărârea Halifax și alții, citată la nota de subsol 50, punctul 86.

se dovedește contrariul [56]. Stabilirea unor astfel de criterii este, în opinia noastră, în interesul securității juridice a contribuabililor, precum și în interesul capacității operative a administrațiilor fiscale. Această abordare se opune, spre exemplu, utilizării unui singur criteriu fix aplicabil în toate cazurile – precum raportul fix între împrumuturi și fondurile proprii – care nu permite luarea în considerare și a altor circumstanțe.

67. Cu toate acestea, modul de redactare și aplicarea practică a unui astfel de criteriu trebuie să satisfacă de asemenea cerințele proporționalității. În opinia noastră, aceasta înseamnă că:

— contribuabilul trebuie să poată dovedi că, deși condițiile în care s-a realizat operațiunea nu au fost de concurență deplină, la baza acesteia au stat totuși rațiuni comerciale reale, altele decât obținerea unui avantaj fiscal. Altfel spus, după cum a precizat Curtea în hotărârea Halifax și alții, „interzicerea practicilor abuzive nu este relevantă atunci când operațiunile în cauză pot avea o altă justificare decât simpla obținere a unor avantaje fiscale" [57]. În acest context, un exemplu ar putea să îl constituie situația de fapt din cauza Lankhorst-Hohorst, în care Curtea a admis că scopul împrumutului a fost încercarea de a salva filiala prin reducerea cheltuielilor acesteia și prin realizarea de economii prin reducerea sarcinii dobânzii aferente unui împrumut bancar. Cu toate acestea, se poate considera că situații similare (spre exemplu, atunci când o operațiune nu s-a realizat în condiții de concurență deplină, dar nu a avut totuși caracter abuziv și nu a fost realizată exclusiv pentru obținerea de avantaje fiscale) sunt relativ excepționale [58];

— atunci când contribuabilul invocă astfel de rațiuni de natură comercială, validitatea acestora trebuie evaluată de la caz la caz pentru a vedea dacă operațiunile ar trebui considerate ca fiind pur artificiale și având ca unic scop obținerea unui avantaj fiscal;

— informațiile pe care contribuabilul trebuie să le furnizeze pentru a răsturna prezumția nu ar trebui să fie disproporționate și nici nu ar trebui să facă excesiv de dificilă sau imposibilă răsturnarea prezumției;

56 — Se poate face diferența între această hotărâre și hotărâri precum Kefalas și alții, citată la nota de subsol 50, punctul 26 și următoarele, unde Curtea s-a pronunțat în sensul că aplicarea unei prezumții de practică abuzivă atunci când contribuabilul nu a întreprins o anumită acțiune este contrară dreptului comunitar [și anume exercitarea unui drept de preferință conform articolului 29 alineatul (1) din A doua directivă 77/91/CEE a Consiliului din 13 decembrie de coordonare, în vederea echivalării, a garanțiilor impuse societăților comerciale în statele membre în înțelesul articolului 58 al doilea paragraf din tratat, pentru protejarea intereselor asociaților sau terților, în ceea ce privește constituirea societăților comerciale pe acțiuni și menținerea și modificarea capitalului acestora (JO 1977, L 26, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 8)]. În astfel de situații, factorul care generează prezumția nu ar putea fi considerat – contrar criteriului deplinei concurențe în acest caz – un factor obiectiv prin care se poate stabili dacă scopul esențial al operațiunii vizate constă în obținerea unui avantaj fiscal.

57 — Hotărârea Halifax și alții, citată la nota de subsol 50, punctele 74 și 75.

58 — Hotărârea Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 2.

— atunci când plata dobânzilor se dovedește a fi abuzivă (distribuiri de profit disimulate) în sensul de mai sus, numai partea excedentară a dobânzii, care depășește ceea ce s-ar fi convenit în condiții de concurență deplină, ar trebui reconsiderată profit distribuit și, prin urmare, impozitată în statul în care este stabilită filiala și

— rezultatul unei astfel de examinări trebuie să poată face obiectul controlului judiciar [59].

68. De asemenea, nu împărtășim opinia că, pentru a se conforma articolului 43 CE, statele membre ar trebui să fie obligate să extindă aplicabilitatea legislației privind subcapitalizarea la situații pur interne în care nu există niciun risc posibil de abuz. Considerăm extrem de regretabil faptul că lipsa de claritate în privința domeniului de aplicare a justificărilor încălcării articolului 43 CE întemeiate pe combaterea practicilor abuzive a condus la situația ca statele membre, neștiind clar în ce măsură pot adopta legi privind combaterea abuzurilor care sunt la prima vedere „discriminatorii", să considere necesar să extindă, din precauție, aplicabilitatea legislației privind subcapitalizarea la situații pur interne în care nu există niciun risc posibil de abuz [60]. O astfel de extindere a aplicabilității legislației la situații care nu au nimic în comun cu rațiunea existenței sale, din motive pur formale și cu prețul unei sarcini administrative suplimentare considerabile pentru societățile naționale și pentru administrațiile fiscale, este complet lipsită de sens și chiar contraproductivă din perspectiva eficacității economice. Ca atare, această extindere este contrară principiilor pieței comune.

69. Am adăuga faptul că suntem de acord cu Comisia că, pentru ca aplicarea regulilor privind subcapitalizarea să fie proporțională cu obiectivul acestora, statul membru care le aplică trebuie să se asigure, prin intermediul CDI, ca reconsiderarea operațiunilor pe teritoriul său fiscal să fie echilibrată printr-o reconsiderare corelativă (respectiv, din dobânzi încasate în dividende încasate) în statul membru în care este stabilită societatea-mamă. În opinia noastră, neglijarea acestui echilibru ar conduce la depășirea a ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivul regulilor privind subcapitalizarea și ar impune întregului grup de societăți o sarcină disproporționată (dubla impunere). După cum am remarcat anterior cu altă ocazie, efectul CDI asupra situației unui contribuabil ar trebui luat în considerare la stabilirea compatibilității legislației unui stat membru cu articolul 43 CE [61]. Aceasta nu înseamnă însă că, în cazul unei acțiuni referitoare la

59 — A se vedea hotărârea Leur-Bloem, citată la nota de subsol 50, punctul 41.

60 — Un exemplu este extinderea aplicabilității regulilor privind subcapitalizarea din Germania la situații pur interne după pronunțarea hotărârii Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 2.

61 — A se vedea concluziile noastre prezentate în cauzele Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată la nota de subsol 27, punctul 71 și următoarele, și Denkavit International și Denkavit France, citată la nota de subsol 27, punctul 33 și următoarele.

încălcarea articolului 43 CE, se poate invoca faptul că celălalt stat parte la CDI și-a încălcat obligațiile ce decurgeau din convenție prin omisiunea de a reconsidera plățile primite de societatea-mamă într-un mod compatibil cu reconsiderarea acestora de către Regatul Unit [62].

70. Din cele menționate anterior rezultă cu claritate că modul de redactare și modul de aplicare a legislației specifice privind subcapitalizarea sunt esențiale pentru a determina dacă această legislație satisface criteriul proporționalității.

71. Spre exemplu, în singura cauză în care Curtea a analizat până în prezent o legislație națională privind subcapitalizarea, respectiv cauza Lankhorst-Hohorst, legislația germană contestată prevedea că dobânzile plătite erau reconsiderate dacă valoarea împrumutului depășea de trei ori valoarea participației la capital deținute de acționar (cu alte cuvinte, un criteriu fix), această prezumție putând fi răsturnată numai dacă filiala „putea obține aceste împrumuturi în condiții identice sub toate celelalte aspecte de la o terță persoană sau dacă împrumutul era destinat finanțării operațiunilor bancare curente" [63]. Aceasta însemna, după cum am precizat anterior, că prezumția nu putea fi răsturnată în cazurile în care nu exista niciun abuz, dar, cu toate acestea, împrumutul nu satisfăcea criteriul legal (precum în cauza citată anterior, în care Curtea a apreciat că împrumutul fusese acordat pentru a susține pierderile filialei prin reducerea sarcinii dobânzii aferente unui împrumut bancar, în condițiile în care pierderile depășeau cu mult valoarea dobânzilor plătite către societatea-mamă). Mai mult, se pare că legislația germană a avut ca efect reconsiderarea nu doar a părții din dobândă care depășea ceea ce s-ar fi plătit în condiții de deplină concurență, ci întreaga sumă plătită de filială către societatea-mamă. În sfârșit, din textul hotărârii ar rezulta că, în CDI aplicabile, nu exista niciun mecanism care să garanteze că reconsiderarea dobânzilor în Germania va fi „compensată" de celelalte state membre părți la convenții în vederea evitării dublei impuneri.

72. După cum precizează Regatul Unit în observațiile sale, situația în cazul legislației Regatului Unit în discuție în prezenta cauză a fost (și rămâne) diferită sub multe aspecte.

73. Mai întâi, în ceea ce privește legislația Regatului Unit aplicabilă până în 1995, orice dobânzi aferente unui împrumut plătite de către o societate – indiferent dacă plata era efectuată către o societate împrumutătoare rezidentă sau nerezidentă – care depășeau un randament economic rezonabil al împrumutului erau considerate profit distribuit

62 — A se vedea, de exemplu, hotărârea Denkavit International și Denkavit France, citată la nota de subsol 27, punctul 43.

63 — Hotărârea Lankhorst-Hohorst, citată la nota de subsol 2, punctul 3.

[articolul 209 alineatul 2 litera d) din TA] pentru partea care depășea un astfel de randament. Cu toate acestea, orice dobândă plătită către o societate împrumutătoare nerezidentă, membră a aceluiași grup de societăți [alta decât dobânda considerată deja profit distribuit în temeiul articolului 209 alineatul 2 litera d)] era în orice caz considerată o distribuire a profitului [64]. Această prevedere era în mod vădit disproporționată, în sensul precizat anterior, din două motive. În primul rând, un împrumut acordat unei filiale rezidente în Regatul Unit de către o societate-mamă rezidentă într-un alt stat membru era întotdeauna reconsiderat profit distribuit, fără o evaluare a conformității sale cu criteriul deplinei concurențe. În al doilea rând, nu exista nicio posibilitate pentru o astfel de filială de a dovedi că împrumutul fusese acordat din motive comerciale legitime, și nu doar pentru a obține un avantaj fiscal. Această regulă de aplicabilitate generală depășea ceea ce era necesar în mod rezonabil pentru a atinge obiectivul legislației din Regatul Unit.

74. Totuși, Regatul Unit susține că CDI încheiate cu alte state membre aveau ca efect posibilitatea de a deduce dobânda numai în cazul și în măsura în care nivelul dobânzii nu era excesiv. În cazul CDI mai vechi, întemeiate pe modelul din 1963 al OCDE [65], dobânda era considerată excesivă dacă nivelul acesteia depășea condițiile comerciale normale ținând seama de valoarea debitului sau, în cazul CDI mai recente, întemeiate pe modelele ulterioare ale OCDE [66], dacă valoarea dobânzii depășea, din orice motiv, ceea ce s-ar fi plătit în condiții de concurență deplină, întrucât fie nivelul dobânzii, fie valoarea împrumutului însuși nu era comercială. În plus, pentru cea de a doua categorie de CDI, articolul 808 A din TA prevedea, începând din 1992, orientări în privința împrejurărilor în care valoarea unui împrumut sau nivelul dobânzii aferente trebuie considerate ca depășind ceea ce s-ar fi convenit în condiții de concurență deplină. Aceste orientări impuneau ca, în momentul evaluării conformității cu principiul deplinei concurențe, să se țină cont de toți factorii, inclusiv de aspectul dacă împrumutul ar fi fost acordat în lipsa relațiilor speciale (între împrumutător și împrumutat), de suma care ar fi fost împrumutată în lipsa unor astfel de relații, de nivelul dobânzii și de alte condiții care ar fi fost convenite în lipsa relațiilor [67].

75. Modul de redactare a CDI pare, în principiu, pentru fiecare dintre aceste categorii, proporțional cu obiectivul declarat al legislației Regatului Unit de combatere a practicilor abuzive. În fiecare caz, evaluarea se întemeiază, în esență, pe principiul deplinei concurențe. În niciunul dintre cazuri nu există un criteriu absolut fix (precum un raport fix între împrumut și capitalul propriu) pentru a preciza ceea ce este permis: fiecare categorie permite, în

64 — Articolul 209 alineatul 2 litera e) punctele iv) și v) din TA.

65 — CDI încheiate, de exemplu, cu Marele Ducat al Luxemburgului, cu Republica Federală Germania, cu Regatul Spaniei și cu Republica Austria.

66 — CDI încheiate, de exemplu, cu Regatul Țărilor de Jos, cu Republica Franceză, cu Irlanda și cu Republica Italiană.

67 — Articolul 808 A alineatul 2 din TA.

funcție de termenii utilizați, să fie luate în considerare împrejurările fiecărui caz în parte în momentul determinării a ceea ce reprezintă condiții comerciale normale. În plus, în fiecare caz, doar partea excedentară a dobânzilor plătite transfrontalier (în comparație cu ceea ce s-ar fi plătit în condiții de concurență deplină) este reconsiderată profit distribuit. Așadar, în principiu, considerăm justificate astfel de prevederi conform articolului 43 CE. Această concluzie este totuși valabilă numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții, a căror verificare revine instanțelor naționale.

76. Mai întâi, contribuabilul trebuie să fi avut posibilitatea de a demonstra, fără ca sarcina probei să fie excesivă, că o operațiune a fost efectiv realizată din motive comerciale reale, altele decât obținerea unui avantaj fiscal. Deși, cum am menționat anterior, situațiile în care această dovadă este posibilă vor fi, cu siguranță, relativ limitate (un exemplu fiind acela al salvării unei filiale de către o societate-mamă), din modul de redactare a CDI prezentate Curții nu rezultă clar dacă această posibilitate exista în sistemul din Regatul Unit. Acest aspect trebuie clarificat de instanța națională, pe baza faptelor din litigiul dedus judecății.

77. În al doilea rând, această analiză se bazează numai pe modul de redactare a CDI prezentate Curții. Dacă, de exemplu, autoritățile din Regatul Unit ar aplica aceste prevederi în practică astfel încât acestea ar fi interpretate drept reguli absolut inflexibile, aplicate fără să se țină cont de circumstanțele fiecărui caz în parte și fără o posibilitate reală pentru contribuabil de a-și prezenta punctul de vedere și de a i se lua în considerare astfel de circumstanțe [sau dacă, în realitate, autoritățile nu aplicau deloc prevederile CDI, ci pe cele ale articolului 209 alineatul 2 litera e) punctele iv) și v)], acest fapt nu ar fi mai puțin disproporționat. În această privință, în timp ce prezența unei „proceduri de aprobare prealabilă", care permite contribuabililor să își clarifice situația înainte ca prevederile privind subcapitalizarea să le poată fi aplicate, aduce o binevenită transparență și certitudine în sistemele fiscale din statele membre, în interesul unei bune administrări, această procedură nu este, în opinia noastră, un element decisiv pentru a putea să ne pronunțăm asupra compatibilității cu articolul 43 CE a dispozițiilor naționale care, sub celelalte aspecte, sunt conforme principiului proporționalității. Observăm că, în prezenta cauză, reclamanții din litigiile pilot contestă eficacitatea și fiabilitatea procedurii aprobării prealabile invocate de Regatul Unit în susținerea argumentelor sale.

78. În al treilea rând, analiza se aplică în mod evident doar în măsura în care Regatul Unit a încheiat în realitate cu statul membru în cauză o CDI care cuprindea o astfel de clauză. Din decizia de trimitere nu rezultă cu claritate numărul de CDI similare încheiate de Regatul Unit cu state membre.

79. În sfârșit, chiar și în cazul în care astfel de CDI sunt aplicabile, compatibilitatea prevederilor cu articolul 43 CE va depinde, după cum am remarcat anterior, de recunoașterea reciprocă a reconsiderării făcute în Regatul Unit de către celălalt stat membru parte la CDI (în special pentru a asigura că reconsiderarea nu atrage după sine dubla impunere). După cum am precizat anterior, Regatul Unit nu poate invoca faptul că celălalt stat parte la CDI și-a încălcat obligațiile ce decurgeau din convenție prin omisiunea de a reconsidera dobânzile primite de societatea-mamă într-un mod compatibil cu reconsiderarea acestora de către Regatul Unit. Constatând că Regatul Unit susține, în speță, că o astfel de ajustare compensatorie a fost de fapt aproape întotdeauna efectuată, considerăm că îi revine instanței naționale competența de a verifica dacă aceasta a fost efectiv situația în litigiul cu care a fost sesizată.

80. Am adăuga că, contrar afirmațiilor făcute de reclamanții din acțiunea principală, faptul că criteriul național de reconsiderare bazat pe principiul deplinei concurențe prevăzut la articolul 209 alineatul 2 litera d) din TA ar putea fi diferit de (și mai larg decât) criteriul utilizat de CDI nu înseamnă, în sine, că regulile aplicate în Regatul Unit ar încălca articolul 43 CE: după cum am precizat anterior, statele membre nu pot fi, din acest punct de vedere, în mod justificat constrânse să califice împrumuturile pur naționale acordate în cadrul unui grup de societăți în același mod cu împrumuturile transfrontaliere acordate în cadrul unui grup. De altfel, extinderea câmpului de evaluare pentru a include și aspectul dacă nu doar nivelul dobânzii, ci și valoarea împrumutului acordat, era conformă cu condițiile comerciale normale pare a fi în acord perfect cu obiectivul legislației Regatului Unit de combatere a practicilor abuzive, după cum creșterea valorii unui împrumut până la proporții necomerciale poate constitui, în teorie, un mijloc la fel de eficace pentru a „deplasa" impozitarea profiturilor spre un alt teritoriu fiscal.

81. Vom examina în continuare proporționalitatea modificărilor intervenite în 1995. După cum subliniază Regatul Unit, aceste modificări au încorporat, în esență, în legislație principiul deplinei concurențe, care anterior era aplicat prin intermediul CDI. Astfel, modificările prevedeau că dobânzile plătite între membrii aceluiași grup de societăți erau reconsiderate profit distribuit atunci când depășeau ceea ce s-ar fi plătit în condiții de concurență deplină [68]. Un împrumut era considerat ca fiind acordat altfel decât în temeiul principiului deplinei concurențe atunci când reprezenta, în întregime sau în parte, „o valoare care nu ar fi fost plătită unei alte societăți dacă între aceste societăți nu ar fi existat (dincolo de ceea ce presupun titlurile de valoare în discuție) nicio relație, niciun acord sau vreo altă legătură (oficială sau neoficială), cu excepția unei astfel de distribuiri de profit, care nu reprezintă o astfel de valoare [...]" [69]. Legislația prevedea o listă de criterii utilizabile pentru a determina dacă dobânda plătită

68 — Articolul 209 alineatul 2 litera da) din TA.

69 — Articolul 209 alineatul 2 litera da) punctul ii) din TA.

trebuia considerată profit distribuit. Aceste criterii erau: nivelul de îndatorare globală a societății împrumutate, previzibilitatea împrejurării ca societatea împrumutată și o anumită persoană să devină părți la o operațiune implicând emiterea de titluri de valoare de către societatea emitentă sau acordarea unui împrumut sau a unui împrumut de o anumită valoare către această societate, nivelul dobânzii și orice alte condiții care ar putea fi aplicabile unei astfel de operațiuni.

82. De la bun început, pentru motive similare celor discutate cu privire la legislația în vigoare înainte de 1995, considerăm că termenii acestei legislații sunt proporționali, în principiu, cu obiectivul urmărit, sub rezerva celor patru condiții esențiale expuse mai sus. Reconsiderarea se întemeiază explicit pe principiul deplinei concurențe, astfel cum se specifică în lista de criterii. În speță, nu s-a invocat că aceste criterii și modul de redactare a legislației nu ar exprima în mod adecvat principiul deplinei concurențe. Amintim încă o dată că faptul că dispozițiile se aplică doar dacă atât debitorul acestor dobânzi, cât și beneficiarul acestora sunt supuși impozitului pe profit în Regatul Unit [70] nu înseamnă, în sine, că sunt disproporționate.

83. Exact aceleași considerente se aplică examinării proporționalității modificărilor legislației din 1998, care tratează problema subcapitalizării ca parte a regulilor generale referitoare la prețul de transfer din Regatul Unit. Ca punct de referință este luat din nou criteriul deplinei concurențe, redat de această dată prin condiții „diferite de cele care ar fi existat dacă societățile nu s-ar fi aflat sub control comun". Din nou, se aplică aceleași condiții menționate mai sus.

84. Deși Regatul Unit a modificat în anul 2004 regulile referitoare la prețul de transfer astfel încât să fie aplicabile și atunci când cele două părți ale unei operațiuni sunt supuse la plata impozitului în Regatul Unit, din cele precizate anterior rezultă clar că, în opinia noastră, acest lucru nu este necesar pentru ca aceste reguli să fie conforme cu articolul 43 CE.

b) Justificare pe motive de coeziune fiscală?

85. O altă justificare invocată de Regatul Unit este că legislația în cauză era necesară pentru a asigura coeziunea sistemului fiscal. Potrivit celor susținute de Regatul Unit, legislația sa avea ca scop să garanteze că distribuirile de profit disimulate sunt impozitate o singură dată pe teritoriul fiscal adecvat (acolo unde erau obținute profitu-

70 — Articolul 212 alineatele 1 și 3 din TA.

rile). În plus, Regatul Unit susține că, dacă considerăm coeziunea fiscală din perspectiva unui grup de societăți și la nivel comunitar, aplicarea regulilor privind subcapitalizarea asigura coeziunea garantând că profiturile nu sunt „exportate" prin utilizarea unui mecanism artificial, pentru a fi supuse impozitării acolo unde nu au fost obținute.

86. Acest argument poate fi analizat pe scurt, de vreme ce, aplicat în acest context, credem că ridică aceleași probleme, cu aceleași limitări, ca și argumentele dezvoltate anterior referitoare la justificarea întemeiată pe combaterea practicilor abuzive.

87. Cu toate acestea, acest argument oferă ocazia formulării câtorva observații generale privind natura și funcția justificării, oarecum imprecise, întemeiate pe „coeziunea fiscală". Până în prezent, Curtea nu a admis explicit acest argument decât în cauza Bachmann [71], după care acesta a fost totuși invocat în nenumărate rânduri, dar întotdeauna fără succes. În hotărârea Bachmann, Curtea a recurs la acest concept pentru a exprima ideea că Regatul Belgiei putea menține în mod valabil o „legătură" între deductibilitatea cotizațiilor la asigurările de viață și la asigurările de pensie și supunerea la impozitul belgian a sumelor plătite beneficiarilor unor astfel de contracte de asigurare. Regatul Belgiei putea în mod justificat să limiteze deductibilitatea cotizațiilor la situațiile în care era în măsură să impoziteze sumele plătite ulterior beneficiarilor. De atunci, Curtea a declarat constant că, pentru a se invoca acest argument, trebuie să existe o „legătură directă" între avantajul fiscal și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată. În cauze precum Verkooijen, Curtea a subliniat că, în hotărârea Bachmann, avantajul și dezavantajul fiscal aveau amândouă ca obiect același impozit și același contribuabil și a înlăturat posibilitatea de a aplica mijlocul de apărare în discuție, deoarece acea cauză se referea la două impozite distincte percepute de la contribuabili diferiți [72]. Această abordare a fost de asemenea urmată în cauze precum Baars și Bosal [73].

88. Limitarea domeniului de aplicare a acestui argument la formula rigidă „un impozit, un contribuabil" a fost criticată, printre alții, de avocatul general Kokott în concluziile prezentate în cauza Manninen și, respectiv, de avocatul general Maduro în concluziile prezentate în cauza Marks & Spencer [74]. Într-adevăr, în hotărârile pronunțate în aceste cauze, Curtea a părut să adopte o abordare mai largă a acestui concept. În cauza Manninen, respingând concluziile apărării privind situația de fapt din acel litigiu, Curtea a motivat că, în ceea ce

71 — Hotărârea Bachmann, citată la nota de subsol 46 (a se vedea de asemenea hotărârea pronunțată în paralel din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia, C-300/90, Rec., p. I-305, care se referă la probleme similare).

72 — Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 58).

73 — Hotărârea Baars, citată la nota de subsol 19, și hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal (C-168/01, Rec., p. I-9409).

74 — Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477), și hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 26.

privește coeziunea sistemului fiscal finlandez, aceasta era asigurată atât timp cât exista o corelație (legătură) între avantajul fiscal acordat acționarului (un credit fiscal) și impozitul pe profit aplicat pe beneficiul aferent acțiunilor. Faptul că un astfel de impozit pe profit a fost plătit în Suedia, și nu în Finlanda, nu contravenea acestei corelații [75]. În hotărârea Marks & Spencer, Curtea și-a structurat raționamentul într-un mod ușor diferit, folosind conceptul „repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre" [76]. Deși legislația națională care limitează degrevările de grup la filialele rezidente controlate de societăți-mamă rezidente urmărea, în principiu, obiectivul legitim al protejării acestei repartizări echilibrate a competenței de impozitare – întrucât acordarea dreptului filialelor de a opta pentru luarea în considerare a pierderilor în statul de reședință sau în alt stat ar periclita acest echilibru – în cazul menționat, în opinia Curții, mijloacele folosite de legislația Regatului Unit pentru a atinge acest obiectiv erau disproporționate.

89. În lumina celor menționate, este scuzabil sentimentul de incertitudine avut în ceea ce privește întinderea și funcția acestui mijloc de apărare. Cu toate acestea, în opinia noastră, în marea majoritate a cazurilor în care Curtea a respins aplicabilitatea acestui argument (ca răspuns la anumite observații prezentate de părți cu privire la această problemă), aceasta în realitate nu a făcut decât să enunțe principiile de bază ale nediscriminării pe care le-am subliniat în concluziile noastre prezentate în cauzele Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation, Kerkhaert și Morres, și Denkavit International și Denkavit France, respectiv: (1) dacă acționează în calitate de stat de reședință, statele membre nu trebuie să facă discriminare între veniturile provenind dintr-o sursă străină și cele provenind dintr-o sursă internă atunci când își exercită competența de impozitare asupra primelor venituri și (2) dacă acționează în calitate de stat sursă, statele membre nu trebuie să facă discriminare între veniturile nerezidenților și cele ale rezidenților atunci când își exercită competența de impozitare în privința celor dintâi [77]. Exemple clare în acest sens sunt hotărârile Verkooijen și Manninen, în care Curtea a confirmat, în esență, obligația de nediscriminare ce revine statului de reședință, respingând argumentele guvernelor olandez și finlandez potrivit cărora nu exista o legătură suficientă între avantajul fiscal (constituit dintr-o scutire și, respectiv, dintr-un credit fiscal) și impozitul plătit (care, în calitate de venit provenind dintr-o sursă străină, fusese plătit într-un alt stat membru) [78]. În mod similar, în hotărârea Marks & Spencer, Curtea a trasat, în esență, limitele obligației de nediscriminare (ce revine statului de reședință) – de vreme ce Regatul Unit nu și-a exercitat competența de impozitare asupra filialelor nerezidente controlate de societăți-mamă rezidente în Regatul Unit, era, în principiu, normal să nu accepte ca pierderile acestor filiale să fie deduse de societatea-mamă din Regatul

75 — Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 74, punctul 46.

76 — Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 26, punctul 46.

77 — A se vedea nota de subsol 27.

78 — Hotărârile Verkooijen, citată la nota de subsol 72, și Manninen, citată la nota de subsol 74.

Unit[79]. Orice „restricții" la activitatea transfrontalieră care derivă din astfel de limitări privind deducerea pierderilor ar fi rezultatul cvasirestricțiilor, iar nu al discriminării.

90. De aceea, în astfel de situații, evaluarea aplicabilității „argumentului coeziunii fiscale" se confunda de fapt cu problema de a ști dacă legislația națională avea un caracter discriminatoriu. Așadar, în marea majoritate a cazurilor, se poate pune în mod legitim întrebarea dacă argumentul „coeziunii fiscale" are în realitate vreo funcție specifică utilă.

91. În prezenta cauză, considerăm că examinarea argumentului coeziunii fiscale conduce exact la același rezultat la care a condus analiza referitoare la combaterea practicilor abuzive. Astfel, deși în principiu este normal ca Regatul Unit să urmărească aplicarea regulilor fiscale în vigoare pe teritoriul care intră în propria competență fiscală (respectiv, diferența de tratament fiscal între dobânzi, pe de o parte, și profitul distribuit, pe de altă parte) și să împiedice orice aplicare abuzivă a acestor reguli, care prevăd o repartizare întemeiată pe condiții de deplină concurență, Regatul Unit poate să procedeze astfel numai cu respectarea principiului proporționalității.

79 — Hotărârea Marks & Spencer, citată la nota de subsol 26.

4. Răspunsul la prima întrebare

92. Din aceste motive, în opinia noastră, la prima întrebare adresată de instanța națională ar trebui să se răspundă că articolul 43 CE nu se opune menținerii în vigoare și aplicării unor dispoziții fiscale naționale precum dispozițiile în discuție în prezenta cauză, care impun restricții întemeiate pe criteriul deplinei concurențe privind posibilitatea unei filiale rezidente în Regatul Unit de a deduce, în scopuri fiscale, dobânda aferentă unui împrumut acordat de o societate-mamă nerezidentă, directă sau indirectă, deși filiala nu ar fi fost supusă unor astfel de restricții dacă societatea-mamă ar fi fost rezidentă în Regatul Unit, cu condiția ca: (1) filiala să aibă posibilitatea să demonstreze, fără ca sarcina probei să fie excesivă, că operațiunea a fost efectuată din rațiuni comerciale reale, altele decât obținerea unui avantaj fiscal, și (2) Regatul Unit să asigure că orice reconsiderare efectuată cu privire la dobânda plătită de filială face obiectul unei recunoașteri reciproce de către statul de reședință al societății-mamă.

C — *A doua întrebare*

93. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța națională urmărește, în esență, să afle dacă răspunsul la prima întrebare ar fi

diferit în cazul în care împrumutul ar fi fost acordat filialei rezidente în Regatul Unit nu direct de către societatea-mamă a acesteia, ci de o societate împrumutătoare intermediară, membră a aceluiași grup de societăți, și în cazul în care o astfel de societate împrumutătoare și/sau societate-mamă ar fi avut sediul într-o țară terță, și nu într-un stat membru.

94. Astfel cum am evidențiat anterior, compatibilitatea legislației din Regatul Unit ar trebui apreciată doar în raport cu articolul 43 CE, întrucât această legislație se aplică doar atunci când o societate exercită o influență certă asupra deciziilor unei alte societăți, în sensul jurisprudenței Curții. Interdicția relevantă în speță prevăzută în acest articol este cea vizând restricțiile privind înființarea de filiale de către societățile constituite potrivit legislației unui stat membru și care își au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității [80].

95. În opinia noastră, rezultă că articolul 43 CE (și analiza expusă anterior) se aplică atât timp cât societatea-mamă, directă sau indirectă – a cărei libertate de stabilire ar fi fost restrânsă –, este rezidentă într-un stat membru (altul decât Regatul Unit). Posibilitatea ca societatea împrumutătoare intermediară, care acordă efectiv împrumutul, să fie stabilită într-o țară terță nu este de natură să schimbe această concluzie. În consecință, analiza este identică cu cea prezentată pentru prima întrebare și în cazul ipotezelor avute în vedere la punctul a) al celei de a doua întrebări (atât societatea-mamă, cât și societatea împrumutătoare sunt rezidente într-un alt stat membru).

96. În schimb, articolul 43 CE nu se aplică, în principiu, dacă societatea-mamă, directă sau indirectă, este rezidentă într-o țară terță, chiar dacă împrumutul este în realitate acordat prin intermediul unei alte societăți, membră a grupului, rezidentă într-un alt stat membru. Drept urmare, articolul 43 CE nu este aplicabil (și nicio altă prevedere din tratat referitoare la libertatea de circulație) în ipoteza avută în vedere la punctul d) al celei de a doua întrebări (societatea-mamă și societatea împrumutătoare sunt rezidente în țări terțe).

97. Excepția de la această regulă ar fi situația în care societatea împrumutătoare exercită ea însăși o influență certă asupra deciziilor filialei din Regatul Unit (respectiv, atunci când societatea din Regatul Unit este în realitate o filială a societății împrumutătoare) și dispozițiile aplicabile în Regatul Unit discriminează filiala rezidentă pe baza locului în care are sediul societatea împrumutătoare. Într-o astfel de ipoteză, pretinsa restricție privește libertatea de stabilire a societății împrumutătoare, și nu a societății-mamă rezidente într-o țară terță. Astfel, în ipotezele avute în vedere la punctele b) și c) ale celei de a doua întrebări (societatea împrumutătoare rezidentă într-un alt stat membru, iar

80 — A se vedea articolul 48 CE.

societatea-mamă rezidentă într-o țară terță), analiza articolului 43 CE prezentată anterior este aplicabilă numai atunci când societatea împrumutată din Regatul Unit este o filială a societății împrumutătoare. Acest fapt este de asemenea adevărat fără a ține seamă de varianta prezentată la punctul c) al celei de a doua întrebări (împrumutul este acordat de o sucursală rezidentă într-o țară terță a societății împrumutătoare rezidente într-un stat membru), cu condiția ca societatea împrumutătoare însăși să îndeplinească condițiile de aplicabilitate a articolului 43 CE prevăzute de articolul 48 CE (și anume să fie constituită în conformitate cu legislația unui stat membru și să aibă sediul său social, conducerea centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității).

98. Pentru aceste motive, la cea a doua întrebare adresată de instanța națională ar trebui să se răspundă că articolul 43 și analiza expusă în cadrul răspunsului nostru la prima întrebare se aplică atunci când: a) împrumutul este acordat de o societate împrumutătoare, și nu de însăși societatea-mamă, iar ambele societăți sunt rezidente într-un stat membru, altul decât Regatul Unit, sau b) societatea împrumutătoare este rezidentă într-un stat membru, altul decât Regatul Unit, iar societatea împrumutată este o filială a societății împrumutătoare, chiar dacă societatea-mamă comună a celor două societăți este rezidentă într-o țară terță sau dacă societatea împrumutătoare acordă împrumutul printr-o sucursală cu sediul într-o țară terță. Cu toate acestea, articolul 43 CE nu se aplică atunci când: a) societatea împrumutătoare este rezidentă într-un stat membru, altul decât Regatul Unit, societatea împrumutată nu este o filială a societății împrumutătoare, iar societatea-mamă comună a celor două societăți este rezidentă într-o țară terță sau b) societatea împrumutătoare și toate societățile afiliate care controlează direct sau indirect societatea împrumutătoare și pe cea împrumutată sunt rezidente în țări terțe.

D — *A treia întrebare*

99. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța națională urmărește să afle dacă răspunsurile la prima și la cea de a doua întrebare ar fi diferite în cazul în care s-ar putea demonstra că împrumuturile constituie un abuz de drept sau fac parte integrantă dintr-un aranjament artificial destinat să eludeze legislația fiscală a statului membru al societății împrumutate. Nu vom reveni asupra acestei întrebări, întrucât i-am răspuns în cadrul primei întrebări, mai exact în cadrul secțiunii privind aplicabilitatea justificării combaterii practicilor abuzive invocate de Regatul Unit.

E — *A patra întrebare*

100. Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța națională urmărește să

afle, în ipoteza în care există o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe prevăzută la articolul 56 CE, dacă această restricție exista la 31 decembrie 1993 în vederea aplicării articolului 57 CE. Nu vom reveni asupra acestei întrebări, întrucât am oferit un răspuns în cadrul secțiunii VA de mai sus, atunci când am stabilit că legislația Regatului Unit nu poate fi examinată decât în privința compatibilității cu articolul 43 CE, iar nu cu articolele 49 CE sau 56 CE.

F — *Întrebările a cincea-a zecea*

101. Întrebările a cincea-a zecea din decizia de trimitere se referă la natura căilor legale pe care le au la dispoziție filialele rezidente în Regatul Unit sau alte societăți aparținând aceluiași grup, în cazul în care legislația Regatului Unit în discuție ar fi contrară oricăreia dintre dispozițiile comunitare menționate în aceste întrebări.

102. Din răspunsul oferit la prima întrebare ar trebui să reiasă cu claritate faptul că problema căilor legale nu ar trebui pusă în discuție decât în situații relativ limitate, întrucât considerăm că normele în vigoare în Regatul Unit sunt, în ansamblu, conforme cu articolul 43 CE. Astfel, problema căilor legale nu va apărea decât în situațiile în care: (1) un contribuabil demonstrează că dobânzile reconsiderate de Regatul Unit în temeiul acestor dispoziții au fost plătite de fapt din rațiuni comerciale reale, altele decât obținerea unui avantaj fiscal, (2) în ceea ce privește situațiile cărora le erau aplicabile dispozițiile în vigoare până în 1995, nu exista CDI care să prevadă criteriul deplinei concurențe, iar contribuabilul demonstrează că dobânzile reconsiderate de Regatul Unit în temeiul acestor dispoziții ar fi satisfăcut criteriul deplinei concurențe sau că acestea au fost plătite în realitate din rațiuni comerciale reale, altele decât obținerea unui avantaj fiscal, sau (3) nu exista o recunoaștere de către statul membru al societății-mamă a reconsiderării dobânzilor efectuate de Regatul Unit, fapt ce conduce la o dublă impunere care nu ar fi avut loc în caz contrar.

103. Datorită aplicabilității limitate a acestor condiții și faptului că am abordat deja probleme într-o mare măsură similare în concluziile prezentate în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation [81], răspunsul pe care îl vom oferi va fi unul succint.

104. Astfel cum am subliniat în concluziile noastre prezentate în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation [82], Curtea s-a pronunțat constant în sensul că dreptul de a

81 — Concluziile prezentate în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation, citată la nota de subsol 27, punctul 125 și următoarele.

82 — Ibidem, punctul 126 și jurisprudența citată.

obține restituirea impozitelor percepute într-un stat membru cu încălcarea dispozițiilor de drept comunitar reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor prin dispozițiile comunitare astfel cum au fost interpretate de Curte. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului comunitar [83]. În lipsa unei reglementări comunitare în materia recuperării impozitelor naționale plătite în mod nejustificat, îi revine ordinii juridice din fiecare stat membru sarcina de a desemna instanțele competente și de a stabili modalitățile procedurale ale acțiunilor destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor în temeiul dreptului comunitar, cu condiția ca, pe de o parte, aceste modalități să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică comunitară (principiul efectivității) [84].

105. În speță, problema ridicată este identică cu cea din cauza Test Claimants in the FII Group Litigation, și anume dacă cererile reclamanților ar trebui calificate drept acțiuni în restituire, acțiuni în despăgubiri sau acțiuni vizând obținerea unei sume forfetare reprezentând beneficiul nerealizat.

106. În acea cauză, am precizat (făcând trimitere la hotărârea Metallgesellschaft și alții) că, în principiu, instanța națională are competența să stabilească natura acțiunilor introduse în temeiul dreptului intern. Totuși, această competență este supusă condiției de a stabili natura acțiunilor astfel încât reclamanții să beneficieze de o cale de atac efectivă pentru obținerea restituirii sau a compensării pierderii financiare suferite și de care profitaseră administrațiile statului membru în cauză ca urmare a perceperii fără temei a impozitului [85]. Această obligație impune instanței naționale ca, la stabilirea naturii acțiunilor în temeiul dreptului intern, să țină seama de faptul că este posibil ca cerințele pentru repararea prejudiciului enunțate în hotărârea Brasserie du Pêcheur și Factortame, citată anterior, să nu fie îndeplinite într-un anumit caz și să asigure, în astfel de situații, accesul la o acțiune în justiție.

107. Considerăm că, pentru aplicarea acestui criteriu în prezenta cauză, capetele de cerere formulate de către reclamanți trebuie evaluate în lumina principiilor stabilite prin jurisprudența Curții în materia restituirii impozitelor percepute fără temei; altfel spus, Regatul Unit nu ar trebui să obțină profit, iar societățile (sau grupurile de societăți) cărora li s-a solicitat să plătească impozitul ilegal nu trebuie să sufere pierderi prin plata acestui impozit [86]. Prin urmare, pentru ca acțiunea în justiție oferită reclamanților să fie eficace

83 — Ibidem și jurisprudența citată.

84 — Concluziile prezentate în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation, citată la nota de subsol 27, punctul 127 și jurisprudența citată.

85 — Hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată la nota de subsol 36, punctul 96.

86 — A se vedea concluziile avocatului general Fennelly prezentate în cauza Metallgesellschaft și alții, citată la nota de subsol 36, punctul 45.

în vederea obținerii restituirii sau a reparării pierderii financiare suferite și de care administrațiile statului membru în cauză au profitat, această reparare ar trebui, în opinia noastră, să acopere toate consecințele directe ale perceperii ilegale a impozitului. Considerăm că aceasta include în primul rând: (1) restituirea impozitului pe profit perceput fără temei [punctele a), b), c) și d) ale celei de a cincea întrebări], (2) reinstituirea măsurilor de degrevare fiscală menite să compenseze impozitul pe profit nelegal perceput [punctul e) al celei de a cincea întrebări] și (3) restituirea impozitului anticipat pe profit neutilizat, plătit asupra dobânzilor ilegal reconsiderate profit distribuit [punctul f) al celei de a cincea întrebări]. Cu toate acestea, subliniem că îi revine instanței naționale să stabilească dacă prejudiciul solicitat era o consecință directă a perceperii fără temei a impozitului.

108. Adăugăm că, în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation, referitoare la tratamentul fiscal aplicabil dividendelor încasate în Regatul Unit, am exprimat îndoieli serioase referitoare la aspectul dacă condițiile din hotărârea Brasserie du Pêcheur și Factortame [87] – și mai ales aceea privind o încălcare suficient de gravă – erau îndeplinite în ceea ce privește aspectele legislației Regatului Unit care contraveneau dreptului comunitar. Aceste îndoieli sunt mai accentuate în prezenta cauză. Faptul că articolul 43 este aplicabil legislației naționale privind subcapitalizarea a fost confirmat de Curte abia în 2002, în hotărârea Lankhorst-Hohorst [88], care nu a clarificat însă în totalitate sfera acestei aplicabilități. Mai mult chiar, Regatul Unit și-a modificat legislația în repetate rânduri, pentru a conferi transparență sporită aplicării prevederilor legale, iar în cazul modificărilor din 2004, aparent pentru a asigura compatibilitatea propriei legislații cu dreptul comunitar. Considerăm că acest fapt nu este suficient pentru a constitui o încălcare evidentă și gravă a limitelor competenței sale de apreciere, în sensul jurisprudenței Curții.

109. În sfârșit, pentru a răspunde la cea de a zecea întrebare a instanței naționale privind aspectul dacă persoanele vătămate trebuie să facă dovada unei diligențe rezonabile în vederea limitării pierderilor, observăm că, după cum s-a pronunțat Curtea în hotărârea Metallgesellschaft și alții, precum și potrivit principiului general al autonomiei procedurale naționale, acțiuni precum cele din cauza principală sunt supuse dispozițiilor procedurale naționale, care pot în particular să impună reclamanților să acționeze cu o diligență rezonabilă pentru evitarea producerii prejudiciului sau pentru limitarea acestuia [89]. Totuși, și în acest caz este aplicabil principiul conform căruia regulile de procedură trebuie să fie echivalente cu cele aplicabile în acțiuni similare din dreptul intern și să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de dreptul comunitar. Spre exemplu, în cadrul hotărârii Metallgesellschaft și

87 — Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du Pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, Rec., p. I-1029).

88 — Hotărâre citată la nota de subsol 2.

89 — Hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată la nota de subsol 36, punctul 102.

alții, Curtea a apreciat că principiul eficienței nu este satisfăcut atunci când o instanță națională respinge sau reduce o cerere de restituire sau de compensare a unei pierderi financiare pentru simplul motiv că reclamanții nu au cerut administrației fiscale să beneficieze de un regim de impunere care să se întemeieze direct pe drepturile conferite de dreptul comunitar, în condițiile în care dreptul intern le refuza „în mod absolut" beneficiul acestui regim de impunere. Sub acest aspect, se impune să remarcăm faptul că decizia de trimitere nu precizează în mod clar dacă, într-un caz dat, prevederile de drept intern în speță coroborate cu CDI aplicabile ar fi condus în mod necesar la concluzia că restricțiile expuse la prima întrebare sunt aplicabile. Îi revine instanței naționale să stabilească dacă dispoziția procedurală în cauză este în realitate conformă cu principiile efectivității și echivalenței.

110. Prin urmare, în opinia noastră, la întrebările a cincea-a zecea ar trebui să se răspundă că, în lipsa unei reglementări comunitare în materia restituirii impozitelor plătite fără temei, îi revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru sarcina de a stabili instanțele competente și normele de procedură aplicabile acțiunilor având ca scop apărarea drepturilor pe care justițiabilii le au în temeiul dreptului comunitar, inclusiv stabilirea naturii acțiunilor introduse de reclamanți la instanța națională. Instanțele naționale sunt ținute totuși ca, în exercitarea acestei competențe, să asigure că reclamanții dispun de o cale efectivă de atac care să le permită să obțină restituirea sau compensarea pierderii financiare suferite direct ca urmare a impozitării percepute cu încălcarea dreptului comunitar.

G — Limitarea temporală

111. În cadrul observațiilor orale, guvernul Regatului Unit a solicitat ca, în cazul în care Curtea ar aprecia că în prezenta cauză acesta a încălcat dreptul comunitar, să fie analizată posibilitatea de a limita în timp efectele hotărârii ce urmează a se pronunța. Acesta susține că potențialul cost al unei hotărâri defavorabile ar putea atinge 300 de milioane de euro, dat fiind numărul mare al reclamanților în cauză. Mai mult, solicită ca reclamantele din acțiunea principală să nu fie scutite de consecința limitării în timp a efectelor hotărârii.

112. În acest sens, este suficient să se remarce faptul că, din caracterul extrem de limitat al împrejurărilor în care legislația Regatului Unit a încălcat articolul 43 CE, după cum am precizat anterior, rezultă că sumele pe care le implică hotărârea vor fi, foarte probabil, considerabil mai scăzute decât estimările Regatul Unit. În orice caz,

astfel cum am indicat în concluziile prezentate în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation, Regatului Unit îi revine sarcina ca, atunci când formulează o cerere de limitare în timp a efectelor unei hotărâri, să se asigure că există suficiente informații care să îi permită Curții să se pronunțe. Considerăm că, în speță, Curtea ar trebui să respingă cererea guvernului Regatului Unit pentru motive similare celor enunțate în cauza menționată, în care Regatul Unit invocase de asemenea problema limitării în timp a efectelor numai în cadrul procedurii orale, fără a indica modul de estimare a costului cauzei și fără a preciza data de la care hotărârea trebuia să producă efecte.

VI — Concluzie

113. Pentru aceste motive, propunem Curții ca, la diferitele întrebări adresate de către High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, să dea următoarele răspunsuri:

„— Articolul 43 CE nu se opune menținerii în vigoare și aplicării unor dispoziții fiscale naționale, precum dispozițiile în discuție în prezenta cauză, care impun restricții întemeiate pe criteriul deplinei concurențe privind posibilitatea unei filiale rezidente în Regatul Unit de a deduce, în scopuri fiscale, dobânda aferentă unui împrumut acordat de o societate-mamă nerezidentă, directă sau indirectă, deși filiala nu ar fi fost supusă unor astfel de restricții dacă societatea-mamă ar fi fost rezidentă în Regatul Unit, cu condiția ca: (1) filiala să aibă posibilitatea să demonstreze, fără ca sarcina probei să fie excesivă, că operațiunea a fost efectuată din rațiuni comerciale reale, altele decât obținerea

unui avantaj fiscal, și (2) Regatul Unit să asigure că orice reconsiderare efectuată cu privire la dobânda plătită de filială face obiectul unei recunoașteri reciproce de către statul de reședință al societății-mamă.

— Articolul 43 și analiza expusă în cadrul răspunsului nostru la prima întrebare se aplică atunci când: a) împrumutul este acordat de o societate împrumutătoare, și nu de însăși societatea-mamă, iar ambele societăți sunt rezidente într-un stat membru, altul decât Regatul Unit, sau b) societatea împrumutătoare este rezidentă într-un stat membru, altul decât Regatul Unit, iar societatea împrumutată este o filială a societății împrumutătoare, chiar dacă societatea-mamă comună a celor două societăți este rezidentă într-o țară terță sau dacă societatea împrumutătoare acordă împrumutul printr-o sucursală cu sediul într-o țară terță. Cu toate acestea, articolul 43 CE nu se aplică atunci când: a) societatea împrumutătoare este rezidentă într-un stat membru, altul decât Regatul Unit, societatea împrumutată nu este o filială a societății împrumutătoare, iar societatea-mamă comună a celor două societăți este rezidentă într-o țară terță sau b) societatea împrumutătoare și toate societățile afiliate care controlează direct sau indirect societatea împrumutătoare și pe cea împrumutată sunt rezidente în țări terțe.

— În lipsa unei reglementări comunitare în materia restituirii impozitelor plătite în mod nejustificat, îi revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru sarcina de a stabili instanțele competente și normele de procedură aplicabile acțiunilor având ca scop apărarea drepturilor pe care justițiabilii le au în temeiul dreptului comunitar, inclusiv stabilirea naturii acțiunilor introduse de reclamanți la instanța națională. Instanțele naționale sunt ținute totuși ca, în exercitarea acestei competențe, să asigure că reclamanții dispun de o cale efectivă de atac care să le permită să obțină restituirea sau compensarea pierderii financiare suferite direct ca urmare a impozitării percepute cu încălcarea dreptului comunitar."