

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 21 decembrie 2016(1)

Cauza C-628/15

The Trustees of the BT Pension Scheme

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[cerere de decizie preliminară formulată de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)
[Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit]

„Trimitere preliminară – Articolul 63 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Legislație fiscală – Impozit de profit – Rambursarea unei plăți anticipate a impozitului în cazul plății de dividende de societăți stabilite în alte state membre în favoarea unei societăți stabilite în Regatul Unit – Refuz de a acorda acționarilor dreptul la un credit fiscal”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară, formulată la 15 octombrie 2015 de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit], primită de grefa Curții la 24 noiembrie 2015, privește interpretarea articolelor 49 TFUE și 63 TFUE.
2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între The Trustees of the BT Pension Scheme, pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală din Regatul Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, cu privire la sistemul dividendelor ca venit obținut din străinătate („foreign income dividend”, denumite în continuare „FID”) aplicabil în Regatul Unit în perioada 1 iulie 1994-5 aprilie 1999.
3. În temeiul sistemului FID, o societate rezidentă în Regatul Unit care încasează dividende de la o societate nerezidentă putea decide, atunci când distribuia dividende propriilor acționari, ca acestea să fie calificate drept FID, fapt ce avea implicații fiscale atât pentru societățile distribuitoare, cât și pentru acționarii beneficiari.
4. Prezenta cerere de decizie preliminară privește situația unui acționar rezident în Regatul Unit care a încasat de la o societate rezidentă în același stat membru dividende de origine străină calificate drept FID(2)

5. Această cerere se referă, mai precis, la inexistența unui credit fiscal pentru un acționar care beneficia de o scutire de impozit pe venitul din dividende, însă numai în cazul în care era vorba despre dividende de origine străină încasate în cadrul regimului FID(3), în timp ce în afara acestui sistem ar fi avut dreptul la creditul fiscal amintit.

6. Instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă acest acționar rezident în același stat membru precum societatea care distribuie dividendele de origine străină calificate drept FID dispune de drepturi în temeiul dreptului Uniunii, dacă este cazul, care sunt cauzele de atac aflate la dispoziția lui.

7. Trebuie arătat că, în Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), Curtea a examinat sistemul FID în cadrul unor acțiuni formulate de societăți rezidente care au încasat dividende de origine străină și care optaseră pentru sistemul FID.

II – Dreptul Regatului Unit

8. În temeiul legislației fiscale în vigoare în Regatul Unit, profiturile realizate în cursul unui exercițiu financiar de orice societate rezidentă în acest stat membru, precum și de orice societate care nu este rezidentă în acest stat membru, dar care desfășoară pe teritoriul său o activitate comercială prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții sunt supuse impozitului pe profit în statul menționat. Începând din 1973, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord aplică un sistem de impozitare numit „de deducere parțială” potrivit căruia, pentru a evita dubla impunere economică, în cazul în care o societate rezidentă distribuie profituri, o parte din impozitul pe profit plătit de această societate este imputat acționarilor săi. Până la 6 aprilie 1999, acest sistem era întemeiat, pe de o parte, pe plata anticipată a impozitului pe profit de societatea distribuitoare și, pe de altă parte, pe un credit fiscal acordat acționarilor beneficiari ai unei distribuiri de dividende, însoțit, în ceea ce privește societățile beneficiare rezidente în Regatul Unit, de o scutire de impozitul pe profit pentru dividendele plătite de o societate rezidentă în același stat membru.

A – Cu privire la plata anticipată a impozitului de profit

9. Conform articolului 14 din *Income and Corporation Taxes Act 1988* (Legea din 1988 privind impozitul pe venit și impozitul pe profit, denumit în continuare „ICTA”), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal, o societate rezidentă în Regatul Unit care plătea dividende acționarilor săi era obligată să achite impozitul pe profit anticipat („advance corporation tax”, denumit în continuare „ACT”), calculat în funcție de cuantumul sau de valoarea distribuiri efectuate.

10. O societate avea, într-o anumită măsură, dreptul să deducă ACT-ul plătit pentru o distribuie efectuată într-un anumit exercițiu financiar din cuantumul pe care îl datora cu titlu de impozit pe profit pentru exercițiul respectiv.

B – Cu privire la situația acționarilor rezidenți care încasau dividende de la societăți rezidente

11. În conformitate cu articolul 208 din ICTA, în cazul în care o societate rezidentă în Regatul Unit încasa dividende de la o societate rezidentă în același stat membru, aceasta nu datora impozit pe profit pentru dividendele respective.

12. În plus, în temeiul articolului 231 alineatul (1) din ICTA, orice distribuie de dividende supusă ACT-ului efectuată de o societate rezidentă către o altă societate rezidentă atrăgea un

credit fiscal pentru această din urm? societate, corespunz?tor frac?iunii din cuantumul ACT?ului pl?tit de prima societate(4)

13. O societate rezident? în Regatul Unit care încasa de la o alt? societate rezident? dividende a c?ror distribuire d?dea dreptul la un credit fiscal putea s? preia cuantumul ACT?ului achitat de societatea respectiv? ?i s? îl deduc? din cuantumul ACT?ului pe care trebuia s? îl pl?teasc? ea îns??i în cazul în care distribuia dividende propriilor ac?ionari, astfel încât nu achita ACT?ul decât pentru diferen??.

14. Potrivit instan?ei de trimitere, „[î]n cazul în care valoarea creditului fiscal era mai mare decât impozitul pe venit datorat de beneficiar pentru totalul dintre valoarea distribuirii ?i cea a creditului fiscal, persoana respectiv? (la fel ca în cazul unui ac?ionar scutit de impozit) putea solicita plata excedentului”, în conformitate cu articolul 231 alineatul (3) din ICTA.

15. În temeiul articolului 592 alineatul (2) din ICTA, sistemele de pensii aprobate beneficiau de scutirea de la plata impozitului pe venit datorat pentru dividende, indiferent dac? erau de origine na?ional? sau de origine str?in?.

16. Potrivit articolului 231 alineatul (3) din ICTA, fondurile de pensii care puteau beneficia de creditul fiscal prev?zut la articolul 231 alineatul (1) din ICTA pentru dividendele încasate de la societ??i din Regatul Unit aveau dreptul la plata acestui credit fiscal, întrucât erau scutite de impozitul pe venitul din dividende.

17. În schimb, plata creditului fiscal în temeiul articolului 231 alineatul (3) din ICTA era exclus? în cazul aplic?rii sistemului FID(5)

C – Cu privire la situa?ia ac?ionarilor reziden?i care încasau dividende de la societ??i nerezidente

18. În cazul în care o societate rezident? în Regatul Unit încasa dividende de la o societate cu sediul în afara Regatului Unit, aceasta era supus? impozitului pe profit pentru dividendele respective. În schimb, potrivit articolelor 788 ?i 790 din ICTA, aceasta beneficia de o degrevare aferent? impozitului pl?tit de societatea care f?cea distribuirea în statul în care era rezident?.

19. În acest caz, societatea beneficiar? a dividendelor men?ionate nu avea dreptul la un credit fiscal.

20. În plus, în m?sura în care o societate rezident? distribuia ea îns??i dividende propriilor ac?ionari, aceasta datora ACT.

21. Prin urmare, faptul c? o astfel de societate rezident? încasa dividende de la o societate nerezident? putea s? conduc? la un excedent de ACT, în special ca urmare a faptului c? distribuirea de dividende de o societate nerezident? nu d?dea dreptul la un credit fiscal care s? poat? fi dedus din cuantumul ACT?ului pe care societatea rezident? trebuia s? îl achite atunci când distribuia dividende propriilor ac?ionari.

22. Începând de la 1 iulie 1994, această problem? a fost solu?ionat? prin sistemul FID, pentru a asigura societ??ilor un mijloc de a reduce inciden?a ACT?ului excedentar.

D – Cu privire la sistemul FID

23. Potrivit sistemului FID, o societate rezident? care încasa dividende de la o societate

nerezident? putea s? decid?, cu ocazia distribuirii de dividende propriilor ac?ionari, ca acestea, pentru care se datora ACT, s? fie calificate drept FID ceea ce permitea acestei societ??i, în m?sură în care FID atingea nivelul dividendelor de origine str?in? încasate, s? solicite restituirea ACT?ului pl?tit în plus.

24. O societate rezident? în Regatul Unit care încasa venituri de origine str?in? era încurajat? s? opteze pentru sistemul FID. Astfel, o asemenea societate era susceptibil? s? aib? un impozit pe profit insuficient pentru a deduce din acesta ACT?ul datorat pentru toate dividendele pe care le distribuia. Alegerea ca un dividend s? fie calificat drept FID d?dea posibilitatea societ??ii s???i recupereze ACT?ul de la administra?ia fiscal? ?i s? evite astfel un ACT excedentar.

25. Totu?i, ac?ionarul beneficiar al dividendelor de origine str?in? calificate drept FID nu putea beneficia de un credit fiscal. Astfel, articolul 246 C din ICTA prevedea în mod expres urm?toarele:

„Articolul 231 alineatul (1) nu se aplic? în cazul în care distribuirea respectiv? constituie un dividend ca venit ob?inut din str?in?tate.”

26. Potrivit instan?ei de trimitere, articolul 246 D din ICTA prevedea, totu?i, c? se considera c? ac?ionarii impozabili au încasat un venit care fusese deja impozitat la o cot? mai mic? (de 20 %) pentru anul fiscal în cauz?. Efectul articolului 246 D asupra unui ac?ionar impozabil era acela?i ca ?i în cazul în care ar fi beneficiat de un credit fiscal în temeiul articolul 231 din ICTA. În consecin??, pentru un astfel de ac?ionar, atât dividendele distribuite în temeiul sistemului FID, cât ?i cele distribuite în afara acestui sistem erau efectiv impozitate în acela?i mod.

27. Totu?i, în cazul unui ac?ionar care nu era supus impozitului pe dividendele încasate (ca de exemplu, în special, sistemele de pensii aprobate)(6) , sistemul FID a dat na?tere unei diferen?e de tratament: pentru dividendele distribuite în afara sistemului FID, acest ac?ionar avea dreptul la un credit fiscal pl?tibil în bani, îns? pentru dividendele distribuite ?i calificate drept FID nu avea dreptul la niciun credit fiscal.

28. Astfel, dup? cum s?a ar?tat deja, în temeiul articolului 246 C din ICTA, pentru dividendele încasate de la societ??i care decisese? s? li le aplice sistemul FID, sistemele de pensii scutite aprobate nu aveau dreptul la creditul fiscal prev?zut la articolul 231 alineatul (1) din ICTA [nici, *a fortiori*, la plata acestuia în conformitate cu articolul 231 alineatul (3) din ICTA].

29. Sistemul ACT, inclusiv cel al FID, a fost abrogat pentru distribuirile de dividende efectuate începând cu 6 aprilie 1999.

III – Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

30. BT Pension Scheme (denumit în continuare „fondul de pensii”) este cel mai mare fond de pensii cu presta?ii definite din Regatul Unit. Membrii s?i sunt angaja?i sau fo?ti angaja?i ai British Telecommunications plc (denumit? în continuare „BT”). Fondul de pensii este administrat de o societate fiduciar?, BT Pension Scheme Trustees Limited. Din punct de vedere fiscal, fiduciarii („trustees”) fondului de pensii (denumi?i în continuare „Trustees”) reprezint? entitatea impozabil? relevant?, iar fondul de pensii este beneficiarul efectiv al activelor relevante.

31. Fondul de pensii este un fond de pensii aprobat, care a fost întotdeauna scutit, în Regatul Unit, de impozitul pe venitul ob?inut din investi?iile sale.

32. În perioada în discu?ie, ac?iunile de?inute la societ??i reprezentau aproximativ 70 % până la 75 % din investi?iile fondului de pensii (la valoarea de pia??). Dintre participa?iile fondului de pensii, unele erau investi?ii în societ??i rezidente în Regatul Unit, iar altele erau investi?ii în

societăți rezidente în Uniunea Europeană sau în altă parte. Cea mai mare parte (aproximativ 97 %) a portofoliului participațiilor fondului de pensii era investită în societăți mari cotate la bursă în Regatul Unit și în străinătate. În fiecare caz, fondul de pensii deținea în mod obișnuit mai puțin de 2 % din capitalul social al societății și întotdeauna mai puțin de 5 % din acesta. Relația fondului de pensii cu societățile în care investise era cea a unui simplu acționar.

33. Portofoliul de investiții al fondului de pensii includea acțiuni la societăți rezidente în Regatul Unit care optaseră pentru sistemul FID. Prin urmare, fondul de pensii a încasat dividende de origine străină calificate drept FID. Potrivit sistemului FID, Trustees nu aveau dreptul la credite fiscale pentru aceste dividende, în temeiul articolului 246 C din ICTA.

34. Trustees, apreciind că inexistența unui credit fiscal pentru dividendele de origine străină calificate drept FID este incompatibilă cu dreptul Uniunii, au formulat o acțiune având ca obiect obținerea unui credit fiscal sau, în subsidiar, restituirea impozitului plătit în plus sau plata unor despăgubiri pentru neacordarea unui credit fiscal. Aceștia au susținut în fața instanței de trimitere că, dat fiind, pe de o parte, că articolul 246 C din ICTA ar determina o diferență de tratament a dividendelor de origine străină calificate drept FID în raport cu dividendele de origine națională, interzisă de dreptul Uniunii, în special de articolul 63 TFUE și, pe de altă parte, că ei sunt persoanele care au suferit dezavantajul respectiv, dreptul Uniunii le permite să înlăture aplicarea articolului 246 C din ICTA în privința situației lor, ceea ce le-ar da dreptul la un credit fiscal pentru FID-urile pe care le-au încasat.

35. Instanța de trimitere arată că, potrivit guvernului Regatului Unit, sistemul FID era contrar dreptului Uniunii prin aceea că restricționa drepturile societăților rezidente în Regatul Unit care distribuiau FID. Acest guvern a susținut în fața instanței de trimitere că nu reieșea din aceasta că acționarii rezidenți ai acestor societăți aveau drepturi prevăzute de legislația Uniunii care erau restricționate prin sistemul FID și care îi îndreptășea să nu li se aplice articolul 246 C din ICTA. Acest guvern apreciază că Trustees nu se pot întemeia pe dreptul Uniunii pentru a înlătura aplicarea articolului 246 C din ICTA, deoarece aceștia nu au exercitat niciun drept al Uniunii direct opozabil atunci când au investit în societățile rezidente în Regatul Unit care erau supuse sistemului FID. Trustees ar reprezenta un fond de pensii rezident în Regatul Unit, care a investit în societăți rezidente în Regatul Unit.

36. Prezenta cerere de decizie preliminară se înscrie în cadrul unui recurs formulat la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] împotriva unei hotărâri pronunțate de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Secția fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], care a respins apelurile și apelurile incidente împotriva unei hotărâri pronunțate de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de primă instanță (Secția fiscală), Regatul Unit].

37. Atât First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de primă instanță (Secția fiscală)], cât și Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Secția fiscală și a cancelariei)] consideră că, în principiu, Trustees sunt îndreptățiți să li se plătească credite fiscale în legătură cu dividendele de origine străină calificate drept FID pe care le-au încasat pentru anul fiscal 1997-1998, acțiunile referitoare la ceilalți ani fiind prescrise în temeiul legislației naționale.

38. Instanța de trimitere consideră că problema dacă Trustees au dreptul la credite fiscale pentru dividendele de origine străină calificate drept FID ridică probleme de drept al Uniunii privind domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE. Aceasta apreciază că, cu excepția cazului în care Trustees au drepturi direct aplicabile conferite de dreptul Uniunii în legătură cu articolul 246 C din ICTA, legislația națională nu impune înlăturarea aplicării acestui articol în cazul Trustees și că, prin urmare, acțiunile formulate de aceștia cu privire la creditele fiscale ar trebui să fie respinse.

39. În aceste condiții, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Având în vedere că Curtea, în răspunsul său la cea de a patra întrebare cuprinsă în Hotărârea din 12 decembrie 2006 [Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)], a stabilit că articolele 43 și 56 din Tratatul CE – în prezent articolele 49 și 63 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene – se opun legislației unui stat membru care permite societăților rezidente care distribuie acțiunilor lor dividende care își au originea în dividende de origine străină încasate de acestea să opteze să fie impozitate în temeiul unui sistem care le permite să își recupereze impozitul pe profit plătit anticipat, dar care obligă, în primul rând, societățile menționate să plătească acest impozit pe profit anticipat și, ulterior, să solicite rambursarea, și, în al doilea rând, nu asigură un credit fiscal acțiunilor lor, în vreme ce acești acționari ar fi obținut un astfel de credit fiscal în cazul unei distribuiri efectuate de o societate rezidentă care își avea originea în dividende de origine națională: există vreun drept în temeiul dreptului Uniunii conferit acestor acționari în mod individual, fie în temeiul articolului 63 TFUE, fie pe un alt temei, în cazurile în care aceștia sunt beneficiarii dividendelor alese a fi distribuite în temeiul acestui sistem, în special în cazul în care un acționar este rezident în același stat membru precum societatea care distribuie dividendele?

2) În cazul în care acționarul menționat la prima întrebare nu dispune el însuși de un drept în temeiul articolului 63 TFUE, poate acesta să se întemeieze pe orice încălcare a drepturilor societății care distribuie dividendele, conferite de articolul 49 TFUE sau de articolul 63 TFUE?

3) În ipoteza în care răspunsul la prima sau la cea de a doua întrebare este că acționarul dispune de drepturi în temeiul dreptului Uniunii sau se poate întemeia pe acesta, dreptul Uniunii impune vreo cerință în ceea ce privește câile de atac care trebuie să fie puse la dispoziția acționarului în temeiul legislației naționale?

4) În vederea răspunsului Curții la întrebările de mai sus, este relevant dacă:

(a) acționarul nu este supus în statul membru impozitului pe venit pe dividendele încasate, având drept consecință că, în cazul unei distribuiri efectuate de o societate rezidentă în afara sistemului de mai sus, creditul fiscal de care beneficiază acționarul în temeiul legislației naționale poate duce la plata creditului fiscal efectuat acționarului de statul membru;

(b) instanța națională consideră că încălcarea dreptului Uniunii de legislația națională în cauză nu este suficient de gravă pentru a da naștere unei obligații a statului membru de plată a unor despăgubiri în favoarea societății care distribuie dividendele, conform principiilor stabilite în Hotărârea [din 5 martie 1996, Brasserie du Pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79)], sau dacă?

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

IV – Procedura în fața Curții

40. Trustees, guvernul Regatului Unit, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. Aceștia au formulat observații orale în ședința care a avut loc la 9 noiembrie 2016.

V – Analiz?

A – Cu privire la prima întrebare preliminar?

41. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dreptul Uniunii, în special articolul 63 TFUE, conferă drepturi unui acționar care beneficiază de dividende de origine străină calificate drept FID, în cazul în care acționarul este rezident în același stat membru precum societatea distribuitoare.

1. Dispoziția din Tratatul FUE aplicabil?

42. La punctele 89-92 din Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), Curtea a statuat că tratamentul fiscal al dividendelor poate face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, referitor la libertatea de stabilire, și din cel al articolului 63 TFUE, referitor la libera circulație a capitalurilor. Potrivit Curții, pentru a stabili dacă o reglementare națională ține de una sau de cealaltă dintre libertățile de circulație, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză. O reglementare națională care este aplicabilă numai participaților care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, referitor la libertatea de stabilire. În schimb, dispozițiile naționale care nu își găsesc aplicarea decât în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor(7)

43. În aceeași Hotărâre din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), Curtea a considerat că obiectul legislației naționale în cauză, care este aceeași precum cea în discuție în speță, nu permite să se stabilească dacă aceasta face parte în mod preponderent din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE sau al articolului 63 TFUE. În astfel de împrejurări, Curtea ia în considerare elementele de fapt ale speței pentru a stabili dacă situația avută în vedere în litigiul principal face parte din domeniul de aplicare al uneia sau al celeilalte dintre dispozițiile menționate(8)

44. Dat fiind că fondul de pensii deținea în mod obișnuit mai puțin de 2 % din capitalul social al societăților în care investise și întotdeauna mai puțin de 5 % din acesta și că relația sa cu aceste societăți era cea a unui simplu acționar, considerăm, precum Trustees, guvernul Regatului Unit și Comisia în observațiile prezentate, că investițiile în discuție intră sub incidența liberei circulații a capitalurilor prevăzute la articolul 63 TFUE. Astfel, aceste investiții nu permiteau Trustees să exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia.

2. Situația unei societăți rezidente în Regatul Unit care distribuie dividende de origine străină calificate drept FID(9)

45. În Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), Curtea a statuat „că tratamentul fiscal al societăților rezidente care încasează dividende de origine străină și care optează pentru sistemul FID [este] mai puțin avantajos decât cel care se aplică societăților rezidente care încasează dividende de origine națională”(10)

46. Astfel, cu privire la inexistența unui credit fiscal, care constituie aspectul relevant în speță,

Curtea a considerat c? , dat fiind c? „ac?ionarul care beneficiaz? de o distribuire de dividende, de c?tre o societate rezident?, din dividende de origine str?in? calificate drept FID nu are dreptul la un credit fiscal” ?i c? un astfel de ac?ionar „nu are dreptul la rambursare în cazul în care nu datoreaz? impozit pe venit sau în care impozitul pe venit datorat este inferior cotei celei mai mici de impozitare a dividendelor”, „o societate care a optat s? fie impozitat? în temeiul sistemului FID este determinat? s? majoreze valoarea distribuiriilor sale dac? dore?te s? asigure ac?ionarilor s?i un profit echivalent cu cel care s?ar fi ob?inut din distribuirea unor dividende de origine na?ional?”(11)

47. Trebuie amintit c? reclamantele din litigiul principal din prezenta cauz? sunt societ??i rezidente în Regatul Unit care de?in participa?ii la societ??i rezidente într?un alt stat membru sau într?o ?ar? ter??. Prezenta cauz? prive?te situa?ia ac?ionarilor la aceste societ??i, care, precum acestea, sunt reziden?i în Regatul Unit.

3. Situa?ia ac?ionarului rezident care beneficiaz? de o distribuire, de c?tre o societate rezident?, de dividende provenite din dividende de origine str?in? calificate drept FID: o inegalitate de tratament

48. În pofida faptului c? reclamantele din litigiul principal din cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774), erau societ??i rezidente în Regatul Unit care de?ineau participa?ii la societ??i rezidente într?un alt stat membru sau într?o ?ar? ter??, Curtea a considerat la punctul 173 din această hot?râre, în ceea ce prive?te *ac?ionarii la societ??ile rezidente care încasau dividende de origine str?in? calificate drept FID*, c? „articolele 43 CE ?i 56 CE se opun unei legisla?ii a unui stat membru care scute?te de plata anticipat? a impozitului pe profit societ??ile rezidente care distribuie ac?ionarilor lor dividende provenite din dividende de origine na?ional? încasate de acestea, permi?ând în acela?i timp societ??ilor rezidente care distribuie ac?ionarilor lor dividende provenite din dividende de origine str?in? încasate de acestea s? opteze s? fie impozitate în temeiul unui sistem care le permite s? î?i recupereze impozitul pe profit pl?tit anticipat, dar care [...] *nu asigur? un credit fiscal ac?ionarilor lor, în vreme ce ace?ti ac?ionari ar fi ob?inut un astfel de credit fiscal în cazul unei distribuiri efectuate de o societate rezident? din dividende de origine na?ional?*”(12).

49. În opinia noastră, reiese din cuprinsul punctului amintit din această hot?râre(13) c? Curtea a considerat c? ac?ionarii care beneficiaz? de dividende de origine str?in? calificate drept FID, precum fondul de pensii din spe??, sunt prejudicia?i în mod direct de dispozi?iile discriminatorii(14) ale sistemului FID ?i, în mod specific, de lipsa dreptului la un credit fiscal(15)

4. Situa?ie pur intern??

50. În pofida acestui tratament discriminatoriu al ac?ionarilor men?iona?i, interzis de articolele 49 ?i 63 TFUE, guvernul Regatului Unit consider? c? articolul 63 TFUE nu le confer? acestora niciun drept.

51. Astfel, de?i guvernul Regatului Unit nu contest? în mod direct punctul 173 din Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774) ?i punctul 4 din dispozitivul aceleia?i hot?rârii, el apreciaz? totu?i c? dobândirea de ac?iuni la o societate stabilit? într?un stat membru de un investitor rezident în acela?i stat membru este o situa?ie pur intern? care nu intr? în domeniul de aplicare al dreptului Uniunii(16)

. Prin urmare, această dobândire nu ar implica o circula?ie a capitalurilor în sensul articolului 63

TFUE, iar un asemenea investitor nu ar exercita drepturi conferite de această dispoziție.

52. În plus, ar reieși, în special din nomenclatorul care figurează în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat(17), că elementul transfrontalier al tranzacțiilor enumerate în această anexă constituie o caracteristică esențială a clasificării.

53. În opinia noastră, trebuie respinsă argumentația guvernului Regatului Unit potrivit căreia litigiul principal, care privește drepturile acționarilor care beneficiază de o distribuție, de către o societate rezidentă, de dividende provenite din dividende de origine străină calificate drept FID, ar privi o situație pur internă a unui stat membru.

54. Astfel, această teză a guvernului Regatului Unit ni se pare bazată pe o interpretare selectivă și formalistă(18) a sistemului FID și a împrejurărilor de fapt în discuție în cauza principală. Acest guvern se axează numai pe un aspect izolat al sistemului FID și al împrejurărilor amintite, și anume că societatea distribuitoare și acționarul sunt rezidenți ai aceluiași stat membru, ignorând alte elemente și, în special, obiectivul și domeniul de aplicare economic al acestui sistem(19). Or, sistemul FID și tratamentul dezavantajos al acționarilor în cauză trebuie apreciate în ansamblu, iar nu în mod fragmentat și parțial, astfel cum procedează guvernul Regatului Unit.

55. Sistemul FID a fost adoptat pentru a permite unei societăți rezidente care încasează dividende de la o societate nerezidentă să reducă incidența ACT-ului excedentar. Totuși, posibilitatea societăților de a opta pentru sistemul FID avea consecințe directe și importante, nu numai pentru societățile rezidente care distribuiau dividende provenite din dividende de origine străină calificate drept FID, ci și pentru acționarii beneficiari(20), care erau defavorizați din punct de vedere fiscal în raport cu distribuțiile pur interne. Este suficient să amintim că articolul 246 C din ICTA prevedea în mod explicit că articolul 231 alineatul (1) din ICTA și, prin urmare, dreptul la un credit fiscal nu se aplica în cazul în care distribuția respectivă constituia un *dividend ca venit obținut din străinătate*.

56. Însuși textul articolului 246 C din ICTA indică, în mod clar, că creditul fiscal este legat de calitatea venitului, național sau străin, aflat la originea dividendelor.

57. Prin urmare, este incontestabil că sistemul FID privea în mod specific distribuțiile interstatuale de dividende și că ansamblul elementelor relevante ale acestui regim nu era circumscris interiorului unui singur stat membru. Considerăm, precum Comisia, că acționarii din litigiul principal au suferit o discriminare vădită în raport cu acționarii societăților rezidente care încasau dividende de origine națională.

58. În această privință, Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143), care privește compatibilitatea cu libertatea de stabilire și cu libera circulație a capitalurilor a unei reglementări naționale care excludea deductibilitatea cheltuielilor de finanțare a participațiilor la o filială asociate unor dividende provenind de la o filială indirectă(21) stabilită într-un alt stat membru, este deosebit de instructivă.

59. În aceasta, Curtea a respins de la început argumentația, în special a guvernelor germane și al Regatului Unit, potrivit căreia litigiul privea o situație pur internă a unui stat membru, astfel încât nu ar fi fost necesară interpretarea dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire sau la libera circulație a capitalurilor. Astfel, Curtea a considerat că, în cazul în care o societate-mamă al cărei sediu social este în Germania se opune deciziei administrației fiscale germane prin care îi este refuzat beneficiul deductibilității cheltuielilor efectuate în vederea dobândirii unei participații la o filială stabilită de asemenea în Germania, pentru motivul legăturii economice directe care se

presupune c? exist? între acestea ?i dividendele pl?tite de o filial? indirect? cu sediul în Austria(22) , trebuie s? se considere c? reglementarea pe care se întemeiaz? această decizie se aplic? unor situa?ii care au o leg?tur? cu schimburile în cadrul Uniunii, ceea ce poate determina aplicarea dispozi?iilor tratatului referitoare la libert???ile fundamentale(23)

60. În plus, în ceea ce prive?te observa?ia guvernului Regatului Unit întemeiat? pe nomenclatura care constituie anexa I la Directiva 88/361, aceasta trebuie de asemenea s? fie respins?, întrucât exist?, în mod clar, un element de extraneitate în fluxurile financiare în discu?ie.

61. Rezult? c? articolul 63 TFUE confer? drepturi unui ac?ionar care beneficiaz? de dividende de origine str?in? calificate drept FID, chiar dac? ac?ionarul respectiv este rezident în acela?i stat membru precum societatea distribuitoare, ?i c? acesta le poate invoca în justi?ie.

5. Cu privire la justificare

62. Mai trebuie analizat dac? inegalitatea de tratament pe care o presupune sistemul FID poate fi justificat? în raport cu dispozi?iile Tratatului FUE privind libera circula?ie a capitalurilor.

63. În cazul în care Curtea i?ar respinge teza privind inaplicabilitatea dreptului Uniunii, guvernul Regatului Unit consider? c?, în ipoteza în care, pe de o parte, dreptul Uniunii ar fi conferit ac?ionarului drepturi relevante ?i, pe de alt? parte, inexisten?a unui credit fiscal exigibil pentru dividendele de origine str?in? calificate drept FID distribuite unui ac?ionar scutit de impozit ar fi restrâns aceste drepturi, restric?ia men?ionat? a drepturilor ac?ionarului ar fi justificat? de coeziunea sistemului fiscal.

64. Potrivit acestui guvern, în cadrul sistemului de impozitare care era în vigoare în Regatul Unit exista o leg?tur? direct? între avantajul fiscal acordat ac?ionarului, ?i anume creditul fiscal pentru dividende, ?i ACT?ul pl?tit de societate pentru aceste dividende. Acest guvern arat? c?, potrivit logicii acestui sistem, deoarece ACT?ul pl?tit pentru dividende de origine str?in? calificate drept FID era rambursabil societ???ii, ac?ionarului îi era refuzat creditul fiscal.

65. În opinia noastr?, justificarea invocat? de guvernul Regatului Unit nu poate fi acceptat?.

66. Aceasta nu constituie decât reiterarea argumentelor similare invocate deja de acest guvern ?i respinse de Curte în cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774).

67. Reiese cu claritate din cuprinsul punctelor 93 ?i 163 din hot?rârea men?ionat? c? Curtea a considerat c? inegalitatea de tratament constatat? în raport cu dispozi?iile Tratatului FUE privind libertatea de stabilire ?i libera circula?ie a capitalurilor nu era justificat? de necesitatea de a prezerva coeren?a sistemului fiscal din Regatul Unit.

68. Trebuie s? se constate c? din cuprinsul punctului 173 din Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774), reiese c? inegalitatea de tratament în cauz? privea în special faptul c? un ac?ionar care încasa dividende de origine str?in? calificate drept FID nu avea dreptul la un credit fiscal. Era vorba despre aceea?i situa?ie precum cea în discu?ie în prezenta cauz?.

69. În plus, în acea hot?râre, Curtea a respins argumentul guvernului Regatului Unit potrivit c?ruia unui ac?ionar care beneficiaz? de o distribuie îi este acordat un credit fiscal doar în cazul în care exist? o dubl? impunere economic? a profitului distribuit care trebuie s? fie prevenit? sau atenuat?(24)

. Curtea a declarat c? „[r]iscul [dublei impunerii] exist? [...] în cazul dividendelor plătite de o societate nerezident?, al c?rei profit este supus de asemenea, în statul s?u de re?edin??, impozitului pe profit la cota ?i potrivit normelor aplicabile în acesta(25)

B – Cu privire la a doua întrebare preliminar?

70. Cea de a doua întrebare adresat? de instan?a de trimitere necesit? un r?spuns doar în cazul în care ac?ionarul care beneficiaz? de dividende de origine str?in? calificate drept FID nu dispune el însu?i de un drept în temeiul articolului 63 TFUE.

71. Având în vedere r?spunsul nostru la prima întrebare adresat? de instan?a de trimitere, consider?m c? nu este necesar s? se r?spund? la cea de a doua întrebare.

C – Cu privire la a treia ?i la a patra întrebare preliminar?

72. Prin intermediul celei de a treia ?i al celei de a patra întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii, în esen??, s? se pronun?e cu privire la consecin?ele pe care autorit??ile judiciare ale unui stat membru trebuie s? le deduc? din constatarea incompatibilit??ii cu dreptul Uniunii a unor dispozi?ii de drept intern ?i, în mod specific, cu privire la c?ile de atac pe care trebuie s? le pun? la dispozi?ia ac?ionarilor beneficiari de dividende de origine str?in? calificate drept FID (a treia întrebare) ?i la eventuala relevan?? a anumitor împrejur?ri (a patra întrebare).

1. Consecin?ele care trebuie deduse din constatarea incompatibilit??ii cu dreptul Uniunii a unor dispozi?ii na?ionale

73. În temeiul principiului cooper?rii loiale prev?zut la articolul 4 alineatul (3) TUE, instan?ele din statele membre sunt cele care trebuie s? asigure protec?ia jurisdic?ional? a drepturilor pe care justi?iabilii le au în temeiul dreptului Uniunii. Articolul 19 alineatul (1) TUE impune, pe de alt? parte, statelor membre obliga?ia de a stabili c?ile de atac necesare pentru a asigura o protec?ie jurisdic?ional? efectiv? în domeniile reglementate de dreptul Uniunii(26)

74. Trustees apreciaz? c? o cale de atac efectiv? trebuie s? aib? drept rezultat restituirea beneficiului economic ob?inut de statul membru ca urmare a înc?lc?rii articolului 63 TFUE, în caz contrar înc?lcarea acestui articol perpetuându-se. Ace?tia consider? c? este vorba despre un drept la restituire care, în conformitate cu principiile stabilite în Hot?rârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318), ?i în Hot?rârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft ?i al?ii (C?397/98 ?i C?410/98, EU:C:2001:134), constituie urmarea ?i completarea drepturilor conferite de dispozi?iile dreptului Uniunii, astfel cum sunt interpretate de Curte.

75. Potrivit Trustees, nu exist? niciun principiu juridic potrivit c?ruia rambursarea acordat? de un stat membru s?ar limita la valoarea impozitului pe care l?a solicitat de la persoana în cauz?. Ace?tia apreciaz? c? ac?ionarii au dreptul la rambursarea sumelor care le?ar fi revenit în cazul în care sistemul fiscal na?ional ar fi respectat dreptul Uniunii ?i pe care statul membru nu le?a pl?tit, ob?inând astfel profit din sumele re?inute. O cale de atac efectiv? ar impune nu numai plata sumelor respective, ci ?i a dobânzilor care decurg din indisponibilitatea anterioar? a acestor sume pentru ac?ionari.

76. Guvernul Regatului Unit consider? c?, de?i în temeiul dreptului Uniunii un stat membru este obligat s? restituie taxele percepute cu înc?lcarea acestui drept, acest principiu nu se aplic? Trustees. Potrivit acestui guvern, Trustees erau, în temeiul dreptului na?ional, scuti?i de impozitul pe venitul din dividende ?i, prin urmare, nu datorau ?i nu au pl?tit impozit pentru FID pe care le?au

încasat.

77. Ar?t?m c?, în lipsa unei reglement?ri a Uniunii în materie, nu revine Cur?ii sarcina de a stabili care sunt c?ile de atac ce pot fi utilizate de ac?ionarii care beneficiaz? de dividende de origine str?in? calificate drept FID ?i nici în ce condi?ii pot fi utilizate acestea(27)

78. Astfel, revine ordinii juridice interne a fiec?rui stat membru atribu?ia de a desemna instan?ele competente ?i de a prevedea modalit???ile procedurale aplicabile ac?iunilor în justi?ie destinate s? asigure protec?ia deplin? a drepturilor conferite justi?iabililor de dreptul Uniunii, cu condi?ia ca modalit???ile men?ionate s? nu fie mai pu?in favorabile decât cele aplicabile ac?iunilor similare întemeiate pe dreptul intern (principiul echivalen?ei) ?i s? nu fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii (principiul efectivit???ii)(28)

a) Restituirea pl???ii nedatorate

79. Contrar celor sus?inute de Trustees, nu consider?m c? fondul de pensii dispune de un drept la restituirea pl???ii nedatorate în conformitate cu principiile stabilite în Hot?rârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318), ?i în Hot?rârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft ?i al?ii (C?397/98 ?i C?410/98, EU:C:2001:134).

80. Dreptul de a ob?ine restituirea impozitelor percepute de un stat membru cu înc?lcarea dreptului Uniunii este urmarea ?i completarea drepturilor conferite justi?iabililor de dispozi?iile dreptului Uniunii care interzic astfel de taxe. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, s? restituie impozitele percepute cu înc?lcarea dreptului Uniunii. Ca excep?ie de la principiul ramburs?rii taxelor incompatibile cu dreptul Uniunii, restituirea unor taxe percepute f?r? a fi datorate poate fi refuzat? numai în cazul în care aceasta ar determina o îmbog???ire f?r? just? cauz? a avânzilor?cauz?, adic? în cazul în care se stabile?te c? persoana obligat? la plata acestor taxe le?a repercutat în mod efectiv ?i direct, de exemplu, asupra cump?r?torului unui bun. Astfel, dreptul la restituirea pl???ii nedatorate urm?re?te s? remedieze consecin?ele incompatibilit???ii taxei cu dreptul Uniunii prin neutralizarea sarcinii economice pe care acesta a impus?o în mod nelegal asupra *operatorului care, în final, a suportat?o efectiv*(29)

81. Or, trebuie amintit c?, dat fiind c? fondul de pensii este un fond de pensii aprobat, Trustees nu au pl?tit impozit pe dividende de origine str?in? calificate drept FID pe care le?au încasat.

82. În consecin??, în lipsa unor taxe suportate efectiv de Trustees, consider?m c? ace?tia nu dispun de un drept la restituirea pl???ii nedatorate în conformitate cu principiile stabilite în special în Hot?rârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318), ?i în Hot?rârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft ?i al?ii (C?397/98 ?i C?410/98, EU:C:2001:134).

b) Principiul suprema?iei

83. Aceasta înseamn? c? ac?ionarii care beneficiaz? de dividende de origine str?in? calificate drept FID, precum Trustees, nu dispun de alte c?i de atac? În opinia noastr?, nu aceasta este situa?ia.

84. Trebuie amintit de la început c?, în temeiul principiului suprema?iei dreptului Uniunii, dispozi?iile tratatelor ?i actele institu?iilor direct aplicabile au ca efect, în raporturile lor cu dreptul intern al statelor membre, prin simplul fapt al intr?rii lor în vigoare, s? determine inaplicabilitatea de

drept a oricărei dispoziții contrare a legislației naționale(30)

85. Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă, în situația existenței unei norme de drept incompatibilă cu dreptul Uniunii direct aplicabil, instanța națională este obligată să înlăture aplicarea respectivei norme naționale și să aplice, dintre diversele procedee din ordinea juridică internă, pe cele care sunt adecvate pentru protecția drepturilor individuale conferite de dreptul Uniunii(31)

86. Principiul supremației obligă statele membre să adopte măsurile necesare pentru ca orice persoană care suferă o discriminare interzisă în special de articolul 63 TFUE să poată obține plata tuturor sumelor la care ar fi avut dreptul în lipsa acesteia. Astfel, pentru a prezerva efectul util al acestui articol și pentru a asigura acționarilor care beneficiază de dividende de origine străină calificate drept FID o protecție jurisdicțională efectivă, este necesar ca această să fie plasată, în măsura în care este posibil, cu respectarea principiilor echivalenței și efectivității, în poziția în care s-ar fi aflat în cazul în care nu ar fi fost discriminată de dispozițiile naționale în discuție.

87. În speță, considerăm că aplicarea principiului supremației implică faptul că Trustees care au dreptul la un credit fiscal au de asemenea dreptul la plata acestui credit fiscal în temeiul articolului 231 alineatul (3) din ICTA, precum și la plata de dobânzi pentru această sumă, care reflectă pierderile constituite de indisponibilitatea acesteia(32), aplicarea articolului 246 C din ICTA fiind înlăturată.

2. Eventuala relevanță a anumitor împrejurări

a) Împrejurarea că acționarul este scutit de impozit

88. Împrejurarea că, în statul său de reședință, acționarul nu este(33) supus impozitului pe dividende încasate, având drept consecință că, în cazul unei distribuiri efectuate de o societate rezidentă în afara sistemului FID, creditul fiscal de care beneficiază acesta în temeiul legislației naționale poate duce la plata creditului fiscal acționarului de către statul membru, nu are nicio relevanță(34)

. Respectarea articolului 63 TFUE implică pur și simplu aplicarea aceleiași norme în cadrul sistemului FID, altfel spus plasarea fondului de pensii în aceeași situație precum sistemele de pensii scutite aprobate care aveau dreptul, în afara sistemului FID, la plata cuantumului creditului fiscal(35)

în conformitate cu articolul 231 alineatul (3) din ICTA.

b) Împrejurarea că instanța națională consideră că încălcarea dreptului Uniunii de către statul membru nu este suficient de gravă, conform principiilor stabilite în Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur et Factortame (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79).

89. În speță, acțiunea în răspundere în discuție a fost formulată de societatea distribuitoare a dividendelor.

90. Dat fiind că acționarii care beneficiază de o distribuție de dividende de origine străină calificate drept FID de la o societate rezidentă, precum fondul de pensii în speță, au fost prejudiciați în mod direct de dispozițiile discriminatorii ale sistemului FID și, în mod specific, de nerespectarea dreptului lor la un credit fiscal și că dispun de drepturi conferite de articolul 63 TFUE pe care le pot invoca în justiție, împrejurarea indicată de instanța de trimitere nu poate avea nicio relevanță în ceea ce privește drepturile acționarilor care sunt independente de eventualele drepturi conferite societăților distribuitoare(36)

91. Drepturile pe care articolul 63 TFUE le conferă acționarilor în cauză sunt independente de cele conferite societăților care distribuie dividendele.

c) Împrejurarea privind eventuala majorare a sumelor distribuite

92. Instanța de trimitere ridică problema dacă în unele cazuri, dar nu în toate, împrejurarea că societatea care distribuie dividendele în temeiul sistemului FID ar fi putut majora valoarea distribuțiilor sale efectuate către toți acționarii pentru a asigura o sumă în bani echivalentă celei care s-ar fi obținut de un acționar scutit de impozit din distribuirea de dividende în afara acestui sistem ar putea fi relevantă?(37)

93. Trebuie arătat că, potrivit instanței de trimitere, „[î]n cadrul acțiunii care face obiectul acestei trimiteri, nu există nicio dovadă cu privire la aspectul dacă majorarea dividendelor a avut loc în realitate și, în caz afirmativ, în ce măsură, nici cu privire la aspectul dacă aceasta a reprezentat un beneficiu real pentru acționari sau un cost efectiv pentru societate”(38)

94. Având în vedere aceste elemente, considerăm că întrebarea adresată de instanța de trimitere este foarte imprecisă, chiar ipotetică.

95. În orice caz, mai trebuie precizat că constatarea de la punctul 173 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), referitoare la un tratament discriminatoriu al acționarilor, este valabilă indiferent de măsurile corective care ar putea fi eventual adoptate în favoarea acționarilor lor de societățile rezidente care distribuie dividende de origine străină calificate drept FID. Astfel, Curtea nu a asociat nicio consecință împrejurării pe care o menționează totuși la punctul 149 din hotărârea sa, și anume că o societate care a optat pentru sistemul FID a fost determinată „să majoreze valoarea distribuțiilor sale [pentru a asigura] tuturor acționarilor și un profit echivalent cu cel care s-ar fi obținut din distribuirea unor dividende de origine națională”.

VI – Concluzie

96. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit] după cum urmează:

„1) Articolul 63 TFUE conferă drepturi unui acționar care beneficiază de dividende de origine străină calificate drept FID, pe care acesta le poate invoca în justiție.

2) Principiul supremației obligă statele membre să adopte măsurile necesare pentru ca orice persoană care suferă o discriminare interzisă în special de articolul 63 TFUE să poată obține plata tuturor sumelor la care ar fi avut dreptul în lipsa acesteia. Pentru a prezerva efectul util al articolului 63 TFUE și pentru a asigura acționarilor care beneficiază de dividende de origine străină calificate drept FID o protecție jurisdicțională efectivă, este necesar ca aceștia să fie plasați, în măsura în care este posibil, cu respectarea principiilor echivalenței și efectivității, în poziția în care s-ar fi aflat în cazul în care nu ar fi fost discriminați de dispozițiile naționale în discuție.

3) Nu sunt relevante:

– împrejurarea că, în statul său de reședință, acționarul nu este supus impozitului pe

dividendele încasate, având drept consecință faptul că, în cazul unei distribuiri efectuate de o societate rezidentă în afara sistemului FID, creditul fiscal de care beneficiază acesta în temeiul legislației naționale poate duce la plata creditului fiscal acționarului de către statul membru;

– împrejurarea că instanța națională consideră că încălcarea dreptului Uniunii de legislație națională în cauză nu este suficient de gravă pentru a da naștere unei obligații a statului membru de plată a unor despăgubiri în favoarea societății care distribuie dividendele, conform principiilor stabilite în Hotărârea din 5 martie 1996, *Brasserie du pêcheur et Factortame* (C-46/93 și C-48/93, EU:C:1996:79), drepturile conferite acționarilor în cauză de articolul 63 TFUE fiind independente de cele conferite societăților care distribuie dividendele;

– împrejurarea că societatea care distribuie dividendele în temeiul sistemului de mai sus ar fi putut majora valoarea distribuțiilor sale efectuate către toți acționarii pentru a asigura o sumă în bani echivalentă celei care s-ar fi obținut de către un acționar din distribuirea de dividende în afara sistemului FID.”

1 Limba originală: franceză.

2 În Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 148), Curtea a făcut referire la „acționarul care beneficiază de o distribuie de dividende, de o societate rezidentă, din dividende de origine străină calificate drept FID [...]”.

3 Care vor fi calificate în prezentele concluzii ca „dividende de origine străină clasificate drept FID”.

4 Articolul 231 alineatul (1) din ICTA prevedea că „[î]n cazul în care o societate rezidentă în Regatul Unit efectuează o distribuie supusă ACT, iar persoana care încasează distribuie este o altă astfel de societate rezidentă în Regatul Unit sau o persoană rezidentă în Regatul Unit care nu are calitatea de societate, beneficiarul distribuiri are dreptul la obținerea unui credit fiscal egal cu o cotă parte din quantumul sau valoarea distribuiri, corespunzătoare cotei ACT plătite anticipat aplicate pentru anul financiar în care se efectuează distribuie”.

5 A se vedea punctele 23-29 din prezentele concluzii.

6 A se vedea articolul 592 alineatul (2) din ICTA, precum și punctul 15 din prezentele concluzii.

7 A se vedea de asemenea Hotărârea din 15 septembrie 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, punctele 30-32).

8 Hotărârea din 13 noiembrie 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 94 și jurisprudența citată).

9 În Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 148), Curtea utilizează expresia „distribuie de dividende, de o societate rezidentă, din dividende de origine străină calificate drept FID”.

10 A se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 145). Sublinierea noastră.

11 Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punctele 148 și 149).

12 Sublinierea noastră.

13 A se vedea de asemenea punctul 4 din dispozitivul hotărârii menționate.

14 Precizăm că nu a fost contestat faptul că acționarii care încasau dividende de origine străină calificate drept FID se aflau într-o situație comparabilă cu acționarii care încasau dividende de origine națională.

15 Astfel, potrivit instanței de trimitere, în „cazul dividendelor distribuite în afara sistemului FID, plata creditelor fiscale a avut drept consecință faptul că Regatul Unit a completat venitul obținut ca dividende al fondului de pensii. Acest lucru constituia, de fapt, o rambursare către acționarul fondului de pensii a unei părți din impozitul pe profit achitat de către societatea rezidentă în Regatul Unit (sau de către filialele sale naționale)”. Aceasta arată că un „dividend în valoare de 80 ar genera un credit fiscal în valoare de 20, rezultând în total încasări pentru fondul de pensii în valoare de 100”.

16 Guvernul Regatului Unit se întemeiază, în această privință, pe Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 34). Potrivit guvernului Regatului Unit, „circulația capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE presupune [...] dobândirea unor titluri străine, iar nu a unor titluri naționale. Prin urmare, dobândirea unor participații naționale de un acționar rezident nu constituie o circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 TFUE”. Considerăm că hotărârea citată de guvernul Regatului Unit nu este relevantă în speță. La punctul 33 din aceasta, Curtea a declarat că articolele 49 TFUE și 54 TFUE privind libertatea de stabilire „nu se opun unei legislații naționale care refuză să acorde degrevarea unei societăți rezidente din cadrul consorțiului în cazul în care activitatea holdingului deținut de consorțiu constă exclusiv sau în principal în deținerea de participații la filiale având sediul în țări terțe [...]”. Trebuie să se constate că, deși Curtea a decis, la punctul 34, că litigiul privea o situație aflată în afara domeniului de aplicare al dreptului Uniunii, și anume libertatea de stabilire, aceasta nu s-a pronunțat deloc cu privire la aspectul dacă era vorba despre o situație pur internă și nici cu privire la libera circulație a capitalurilor.

17 JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10.

18 Interpretare care nu țin seama „de realitatea economică”, astfel cum a afirmat Comisia în vedință.

19 Ne raliem observațiilor Trustees, potrivit căroră „sistemul FID creează o legătură explicită între profitul societăților străine și tratamentul fiscal al acționarilor precum [fondul de pensii]: numai dividendele asociate unui venit provenit din profitul realizat de societățile străine erau calificate drept FID și dădeau dreptul la degrevarea solicitată de societăți în temeiul ACT-ului excedentar”. „Un FID presupune în mod necesar un element de extraneitate. Prin definiție, FID-urile reprezintă redistribuirea veniturilor obținute de societatea-mam rezidentă în Regatul Unit de la filiale străine”.

20 A se vedea punctele 148 și 173 din Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774).

21 Keller Holding (societatea-mam), având sediul social și conducerea pe teritoriul german, a deținut în calitate de asociat unic, printre altele, părțile sociale ale unei alte societăți cu sediul în Germania, Keller Grundbau GmbH. Aceasta din urmă deținea la rândul său părțile sociale ale unei societăți cu sediul în Austria, Keller Grundbau GmbH Wien (filiala indirectă/subfilială).

22 A se vedea în acest sens Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punctul 23). A se vedea de asemenea, prin analogie, Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161), în care Curtea a statuat că dispoziții naționale care rezervau dreptul la un credit fiscal pentru cercetare exclusiv operațiunilor de cercetare efectuate în statul membru respectiv erau contrare articolului 59 TFUE. Potrivit punctului 11 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2004:789), „[a]ceste dispoziții rezervă unei societăți rezidente care a acceptat servicii furnizate de un prestator situat în statul membru în cauză un tratament mai favorabil decât unei societăți rezidente care a acceptat servicii furnizate de un prestator situat într-un alt stat membru. Aceste dispoziții sunt astfel întemeiate, *chiar dacă indirect*, pe locul de stabilire al prestatorului serviciilor și sunt, așadar, de natură să creeze obstacole în calea activităților transfrontaliere ale acestuia. Rezultă că acestea sunt vădit contrare articolului [59 TFUE]”. (Sublinierea noastră.) A se vedea de asemenea Hotărârea din 12 aprilie 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, punctul 20), în care Curtea a considerat că o diferență de tratament având un efect indirect asupra situației societăților constituite potrivit dreptului altor state membre constituia o discriminare pe motive de naționalitate interzisă de articolul 49 TFUE.

23 A se vedea Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punctul 24).

24 Or, potrivit acestui guvern, „nu exista o dublă impunere economică în ceea ce privește sistemul FID în măsura în care, pe de o parte, nu a fost plătit ACT pentru dividendele de origine străină și, pe de altă parte, ACT-ul pe care societatea rezidentă beneficiară a dividendelor menționate trebuie să îl plătească pentru distribuirea efectuată către acționarii săi este ulterior rambursat”. A se vedea de asemenea, în acest sens, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 158).

25 A se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 159).

26 Hotărârea din 19 noiembrie 2014, ClientEarth (C-404/13, EU:C:2014:2382, punctul 52 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea punctul 81 din Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauza Texdata Software (C-418/11, EU:C:2013:50) și punctul 37 din Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauzele conexate Star Storage și alții (C-439/14 și C-488/14, EU:C:2016:307); a se vedea și nota de subsol 32 din aceste din urmă concluzii, în care doamna Sharpston arată că „[î]n măsura în care se aplică statelor membre, articolul 47 din cartă reia dispozițiile articolului 19 alineatul (1) al doilea paragraf TUE și concretizează principiul cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE [...]”.

27 A se vedea prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 201).

28 Hotărârea din 19 mai 2011, Iulia și alții (C-452/09, EU:C:2011:323, punctul 16 și jurisprudența citată).

29 Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer/Danfoss din 20 octombrie 2011 (C-94/10, EU:C:2011:674, punctele 20, 21 și 23).

30 Hotărârea din 4 februarie 2016, Ince (C-336/14, EU:C:2016:72, punctul 52).

31 A se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții (C-591/10, EU:C:2012:478, punctul 33 și jurisprudența citată).

32 A se vedea prin analogie Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții (C-591/10, EU:C:2012:478, punctele 25 și 33).

33 și anume, în speță, în Regatul Unit

34 A se vedea a patra întrebare preliminară litera (a) adresată de instanța de trimitere.

35 A se vedea, prin analogie, punctul 49 din Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484), în care Curtea a declarat că „acordarea unui credit fiscal în temeiul impozitului pe profit datorat într-un alt stat membru ar avea drept consecință, pentru Republica Finlanda, o reducere a veniturilor sale fiscale referitoare la dividendele plătite de societăți stabilite în alte state membre [...] [care] nu poate fi considerată un motiv imperativ de interes general care să poată fi invocat pentru a justifica o măsură contrară unei libertăți fundamentale [...]”.

36 A se vedea a patra întrebare preliminară litera (b) adresată de instanța de trimitere.

37 A se vedea a patra întrebare preliminară litera (c) adresată de instanța de trimitere.

38 A se vedea Hotărârea The BT Pension Scheme (Trustees of) v HM Revenue and Customs,[2015], EWCA Civ 713, punctul 22. Potrivit Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)], „multe dintre [aceste societăți] au ales să majoreze dividendele pe care, în caz contrar, le-ar fi putut distribui”. La punctul 23 din această hotărâre, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] a afirmat că nu au existat niciun fel de elemente de fapt care să permită să se constate dacă FID-urile au fost majorate, „și cu atât mai puțin dacă au fost majorate suficient pentru a compensa în întregime dezavantajul Trustees cauzat de refuzul acordării unui credit fiscal plătibil în raport cu astfel de dividende”. La punctul menționat, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] a pornit de la premisa că majorările „nu au compensat în întregime acest dezavantaj”.