

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 26 octombrie 2016(1)

Cauza C-14/16

Euro Park Service, succesoarea în drepturi a societății Cairnbulg Nanteuil,

împotriva

Ministre des finances et des comptes publics

[cerere de decizie preliminară formulată de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța)]

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societăți din state membre diferite – Directiva 90/434/CEE – Articolul 11 – Fraudă sau evaziune fiscală – Autorizare prealabilă de către administrația fiscală – Libertatea de stabilire – Articolul 49 TFUE”

I – Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară din 16 decembrie 2015, depusă la grefa Curții la 11 ianuarie 2016 de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) privește interpretarea articolului 49 TFUE și a articolului 11 din Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre(2).

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea de drept luxemburghez Euro Park Service (denumită în continuare „Euro Park”), succesoarea în drepturi a societății franceze SCI Cairnbulg Nanteuil (denumită în continuare „SCI Cairnbulg Nanteuil”), și administrația fiscală franceză (denumită în continuare „administrația fiscală”) privind aplicarea de cotizații suplimentare de impozit pe profit și contribuția adițională la acest impozit, precum și de penalități. Potrivit administrației fiscale, aceste impozite și penalități rezultă din faptul că, pe de o parte, SCI Cairnbulg Nanteuil nu a solicitat autorizarea ministerială prevăzută în dreptul francez în cazul aporturilor efectuate în favoarea unei societăți străine și, pe de altă parte, că această autorizare nu i-ar fi fost, în orice caz, acordată, din moment ce dizolvarea sa nu era justificată de un motiv economic, ci urmarea un scop de fraudă sau de evaziune fiscală.

3. Instanța de trimitere consideră că, pentru a soluționa litigiul cu care este sesizat, este necesar să se analizeze în special dacă articolul 49 TFUE se opune unei legislații naționale care, în scopul combaterii fraudei sau evaziunii fiscale, condiționează în mod sistematic posibilitatea de a beneficia de regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor și operațiunilor asimilate de o procedură de autorizare prealabilă doar în ceea ce privește aporturile efectuate către persoane juridice străine.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Articolul 49 TFUE (fostul articol 43 TCE) are următorul cuprins:

„În conformitate cu dispozițiile care urmează, sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru. Această interdicție vizează și restricțiile privind înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul altui stat membru.

[...]

5. Articolul 4 din Directiva 90/434 prevede următoarele:

„(1) O fuziune sau o scindare nu determină impozitarea aportului de capital calculat ca diferență între valoarea reală a elementelor din activ și pasiv transferate și valoarea lor fiscală.

[...]

6. Articolul 11 din Directiva 90/434 prevede următoarele:

„(1) Un stat membru poate refuza să aplice sau poate să retragă beneficiile oferite de oricare parte a dispozițiilor din titlurile II, III și IV sau de ansamblul acestora, atunci când consideră că fuziunea, scindarea, cesionarea de active sau schimbul de acțiuni:

(a) au ca obiectiv principal sau ca unul din principalele obiective fraudă și evaziunea fiscală; faptul că una din operațiunile menționate în articolul 1 nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, poate constitui o prezumție că operațiunea are ca obiectiv principal sau ca unul din obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală;

[...]

B – Dreptul francez

7. Dispozițiile relevante din code général des impôts (Codul fiscal general, denumit în continuare „CGI”), în vigoare în Franța la data situației de fapt în litigiul principal, sunt următoarele.

8. Articolul 210 A din CGI are următorul conținut:

„1. Plusvalorile nete și profitul rezultat din ansamblul activelor transferate în urma unei fuziuni nu sunt supuse impozitului pe profit.

[...]

3. Aplicarea acestor dispoziții este condiționată de asumarea de către societatea absorbantă în actul de fuziune a angajamentului de a respecta următoarele prevederi:

[...]

- b. S? se substituie societ??ii absorbite pentru reintegrarea profiturilor a c?ror luare în considerare fusese amânat? pentru impozitarea acesteia din urm?;
- c. S? calculeze plusvalorile realizate ulterior transfer?rii imobilelor care nu pot fi amortizate care sunt cesionate acesteia la valoarea pe care o aveau, din punct de vedere fiscal, în înscrisurile societ??ii absorbite;
- d. S? reintegreze în veniturile sale impozabile plusvalorile rezultate la momentul aportului bunurilor amortizabile [...]"

9. Articolul 210 B alineatul (3) din CGI prevede urm?toarele:

„[...] Autoriza?ia se elibereaz? atunci când, ?inând seama de elementele care fac obiectul aportului:

- a. Opera?iunea este justificat? de un motiv economic, care reprezint? în special exercitarea de c?tre societatea beneficiar? a aportului unei activit??i autonome sau îmbun?t???irea structurilor, precum ?i printr-o asociere între p?r?i;
- b. Opera?iunea nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele sale principale evaziunea sau fraudă fiscal?;
- c. Modalit???ile opera?iunii permit asigurarea impozit?rii viitoare a plusvalorilor a c?ror impozitare este suspendat?."

10. Potrivit instan?ei de trimitere, articolul 210 C din CGI asigur? transpunerea în dreptul intern a Directivei 90/434. Acest articol prevede urm?toarele:

„1. Dispozi?iile articolelor 210 A ?i 210 B se aplic? opera?iunilor la care particip? exclusiv persoane juridice sau organisme care pot fi supuse impozitului pe profit.

2. Aceste dispozi?ii se aplic? aporturilor efectuate c?tre persoane juridice str?ine de persoane juridice franceze numai dac? aceste aporturi au fost în prealabil autorizate în condi?iile prev?zute la articolul 210 B alineatul 3.

[...]"

III – Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

11. Societatea Euro Park era asociatul unic al societ??ii Cairnbulg Nanteuil ?i a succedat în drepturi acesteia.

12. La data de 26 noiembrie 2004, SCI Cairnbulg Nanteuil a f?cut obiectul „unei opera?iuni de dizolvare f?r lichidare [...] din partea ?i în favoarea asociatului s?u unic [...]”(3). Cu această ocazie, SCI Cairnbulg Nanteuil a optat pentru regimul special al fuziunilor prev?zut la articolul 210 ?i urm?toarele din CGI. În consecin??, pentru exerci?iul încheiat la data de 26 noiembrie 2004, aceasta nu a supus impozitului pe profit plusvalorile nete ?i profitul rezultat din activele pe care le adusese ca aport la societatea Euro Park Service.

13. Din decizia de trimitere reiese c? aceste aporturi, constituite din bunuri imobile, au fost evaluate la valoarea net? contabil?, respectiv de 9 387 700 de euro, în actul autentificat notarial din data de 19 aprilie 2005 prin care a fost realizat? transmiterea cu titlu universal a patrimoniului SCI Cairnbulg Nanteuil c?tre Euro Park Service. Aceasta din urm? a cedat în aceea?i zi aceste

bunuri imobile societății SCI IBC Ferrier la prețul de 15 776 000 de euro, corespunzător valorii lor de piață la data de 26 noiembrie 2004.

14. În urma unui control, administrația fiscală a repus în discuție beneficiul regimului special al fuziunilor în favoarea SCI Cairnbulg Nanteuil. Potrivit acesteia, SCI Cairnbulg Nanteuil nu solicitase autorizarea ministerială prevăzută de CGI, iar această autorizare nu i-ar fi fost, în orice caz, acordată, întrucât operațiunea în cauză nu putea fi justificată de motive economice, ci urmarea un scop de fraudă sau de evaziune fiscală.

15. În consecință, în sarcina societății Euro Park, succesoare în drepturi a SCI Cairnbulg Nanteuil, au fost stabilite cote suplimentare de impozit și contribuții adiționale la acest impozit, precum și penalități prevăzute la articolul 1729 din CGI pentru o încălcare intenționată.

16. Euro Park a solicitat tribunal administrativ de Paris (Tribunalul Administrativ din Paris, Franța) să dispună scutirea de la plata acestor impozite și penalități. Prin Hotărârea din 6 iulie 2011, tribunal administrativ de Paris (Tribunalul administrativ din Paris) a respins cererea sa. Prin Hotărârea din 11 aprilie 2013, cour d'appel de Paris (Curtea de Apel din Paris, Franța) a confirmat hotărârea pronunțată de tribunal administrativ de Paris. Euro Park a formulat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat). În acest context, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Atunci când o legislație națională a unui stat membru utilizează în dreptul intern posibilitatea oferită la articolul 11 alineatul (1) din Directiva [90/434], se impune un control al actelor adoptate pentru punerea în aplicare a acestei posibilități în raport cu dreptul primar al Uniunii?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, prevederile articolului 49 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității ca o legislație națională, în scopul combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale, să condiționeze aplicarea regimului fiscal comun, în cazul fuziunilor și al operațiunilor asimilate, de o procedură de autorizare prealabilă doar în ceea ce privește aporturile efectuate către persoane juridice străine, cu excluderea aporturilor efectuate către persoane juridice de drept național?”

IV – Procedura în fața Curții

17. Euro Park, guvernul francez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. Aceștia au formulat observații orale în ședința care s-a desfășurat la data de 7 septembrie 2016.

V – Analiză

A – Observații introductive

18. Potrivit solicitării Curții, prezentele concluzii se vor concentra asupra celei de a doua întrebări preliminare a instanței de trimitere, care este adresată numai în cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, și anume dacă, atunci când o legislație națională a unui stat membru utilizează în dreptul intern posibilitatea oferită la articolul 11 alineatul (1) din Directiva 90/434, se impune un control al actelor adoptate pentru punerea în aplicare a acestei posibilități în raport cu dreptul primar al Uniunii.

19. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune posibilității ca o legislație națională, în scopul combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale, să condiționeze aplicarea regimului fiscal comun în cazul fuziunilor și al operațiunilor asimilate de o procedură de

autorizare prealabil? pentru aporturile efectuate c?tre persoane juridice str?ine în condi?iile în care procedura nu este aplicabil? aporturilor efectuate c?tre o persoan? juridic? de drept na?ional.

20. Trebuie reamintit c? articolul 210 C din CGI, care prevede procedura de autorizare prealabil? în litigiu, asigur?, potrivit instan?ei de trimitere ?i guvernului francez, transpunerea în dreptul intern a Directivei 90/434.

21. Potrivit guvernului francez, compatibilitatea legisla?iei na?ionale în cauz? cu dispozi?iile Directivei 90/434 este incontestabil?.

22. Euro Park consider?, în schimb, c? articolul 210 C din CGI nu este compatibil cu articolul 11 din Directiva 90/434, iar Comisia consider? c? introducerea unei proceduri de autorizare pentru orice aport efectuat de o societate c?tre alt? societate în cadrul unei fuziuni contravine obiectivului Directivei 90/434, astfel cum reiese din primul s?u considerent. O procedur? de autorizare prealabil? ar face ca beneficiul oferit de această directiv? s? fie iluzoriu. În plus, potrivit Comisiei, din cererea de decizie preliminar? nu reiese „în ce m?sur? legisla?ia francez? cuprinde dispozi?ii privind modalit??i de punere în aplicare suficient de exacte, de clare ?i de previzibile astfel încât contribuabilii s? ?i?i poat? cunoa?te drepturile ?i, prin urmare, s? se asigure respectarea principiului general de drept al securit??ii juridice”.

23. În consecin??, înainte de a r?spunde la a doua întrebare adresat? de instan?a de trimitere, care se refer? la articolul 49 TFUE, consider?m, precum Comisia, c? este necesar s? se analizeze Directiva 90/434 ?i, în special, articolul 11 alineatul (1) litera (a)(4) din această directiv?.

B – Directiva 90/434

24. Rezult? dintr?o jurispruden?? constant? c? obiectivul urm?rit de Directiva 90/434, astfel cum reiese din primul s?u considerent(5), este acela de a introduce „norme de impozitare neutre din punct de vedere concuren?ial, astfel încât societ??ile s? se poat? adapta cerin?elor pie?ei comune, s? ?i?i m?reasc? productivitatea ?i s? ?i?i consolideze pozi?ia concuren?ial? la nivel interna?ional”. Acela?i considerent prevede de asemenea c? fuziunile, diviz?rile, cesionarea de active ?i schimburile de ac?iuni dintre societ??ile din state membre diferite „nu ar trebui s? fie prejudiciate prin restric?ii, dezavantaje sau denatur?ri determinate în special de dispozi?iile fiscale ale statelor membre”(6). Astfel, Directiva 90/434 „urm?re?te eliminarea obstacolelor fiscale în privin?a restructur?rilor transfrontaliere ale întreprinderilor, asigurându-se ca eventuale major?ri ale valorii p?r?ilor sociale s? nu fie impozitate înainte de realizarea lor efectiv?”(7). „În acest sens, Directiva 90/434 prevede, printre altele, la articolul 4 c? o fuziune sau o divizare nu determin? impozitarea plusvalorilor calculate ca diferen?? între valoarea real? a elementelor din activ ?i pasiv transferate ?i valoarea lor fiscal? [...]”(8).

25. Cu toate acestea, Curtea a declarat de asemenea c?, prin articolul 11, Directiva 90/434 atribuie statelor membre o competen?? suplimentar?(9). Astfel, „articolul 11 alineatul (1) litera (a) [din Directiva 90/434] permite statelor membre s? nu aplice toate dispozi?iile directivei sau o parte dintre acestea, inclusiv avantajele fiscale [...] [prev?zute la articolul 4 din directiv?], sau s? retrag? beneficiile în cazul în care opera?iunile de fuziune, scindare, cesionare de active sau de schimb de ac?iuni au, în special, *ca obiectiv principal sau ca unul din principalele obiective fraudă ?i evaziunea fiscală*”(10).

26. Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 precizeaz? totodat? c? faptul c? opera?iunea nu este îndeplinit? din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau ra?ionalizarea activit??ilor societ??ilor participante la opera?iune, poate constitui o prezum?ie c? opera?iunea are ca obiectiv principal fraudă ?i evaziunea fiscal?(11).

27. La punctul 43 din Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), Curtea a stabilit că, în absența unor dispoziții în dreptul Uniunii care să reglementeze „punerea în aplicare a prezumției prevăzute la articolul 11 alineatul (1) litera (a), le revine statelor membre sarcina să determine modalitățile necesare pentru punerea în aplicare a acestei dispoziții, cu respectarea principiului proporționalității”.

28. Curtea a declarat de asemenea că instituirea unei norme cu aplicabilitate generală, care exclude automat anumite categorii de operațiuni de la avantajul fiscal, ar depăși ceea ce este necesar pentru evitarea fraudei sau a evaziunii fiscale și ar aduce atingere obiectivului urmărit de Directiva 90/434(12). Astfel, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, pentru a verifica dacă o operațiune are ca scop fraudă sau evaziunea fiscală, statele membre, prin transpunerea articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, nu se pot limita să aplice criterii generale predeterminate, ci trebuie să efectueze, de la caz la caz, o examinare globală a acestui aspect(13).

C – Cu privire la aplicarea articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 în speță

1. Articolul 210 B alineatul 3 și articolul 210 C alineatul 2 din CGI – Conformitatea acestora cu articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434

29. Potrivit articolului 210 B alineatul 3 din CGI, autorizarea prealabilă prevăzută la articolul 210 C alineatul 2 din CGI se eliberează atunci când operațiunea îndeplinește trei condiții, și anume: să fie justificat de un motiv economic, să nu aibă ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele sale principale evaziunea sau fraudă fiscală și modalitățile de realizare a operațiunii să permită impozitarea viitoare a plusvalorilor a căror impozitare este suspendată.

30. Guvernul francez a susținut în pînă că autorizarea prevăzută la articolul 210 C alineatul 2 din CGI se eliberează din momentul în care operațiunea în cauză îndeplinește prima condiție prevăzută la articolul 210 B alineatul 3 din CGI, și anume, că operațiunea este justificată de un motiv economic. Potrivit guvernului francez, la examinarea operațiunii, administrația fiscală ar avea numai competența de a verifica realitatea economică a acesteia, iar nu oportunitatea sa economică.

31. Având în vedere termenii neechivoci ai articolului 210 B alineatul 3 din CGI care impune în mod clar ca cele trei condiții să fie îndeplinite înainte de acordarea autorizării, nu putem lua în considerare acest argument al guvernului francez în lipsa altor dovezi.

32. Acest guvern susține de asemenea că dreptul francez nu impune ca autorizarea prealabilă menționată de Directiva 90/434 în cazul unei operațiuni transfrontaliere să fie acordată în prealabil, ci numai ca cererea de autorizare să fie prealabilă, și anume să fie prezentată înainte de efectuarea operațiunii. În opinia guvernului francez, în aceste condiții, operațiunea în cauză poate fi efectuată înainte de obținerea autorizării, sub condiția suspensivă legată de obținerea acesteia. Prin urmare, guvernul francez consideră că acest sistem se apropie mai degrabă de un sistem declarativ decât de un sistem de autorizare.

33. Pe lângă faptul că o astfel de condiție nu se pare în mod concret inaplicabilă și incompatibilă cu realitatea economică a operațiunilor menționate de Directiva 90/434(14), subliniem, în special, că articolul 210 C alineatul 2 din CGI prevede în mod explicit că articolele 210 A și 210 B din CGI se aplică numai aporturilor efectuate către persoane juridice străine de persoane juridice franceze „numai dacă aceste aporturi au fost *în prealabil autorizate* în condițiile prevăzute la [alineatul] 3 al articolului 210 B”(15) din CGI(16). Prin urmare, textul articolului 210 C alineatul (2) din CGI se opune direct argumentului guvernului francez.

34. În plus, trebuie subliniat că articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 permite statelor membre să nu aplice dispozițiile Directivei 90/434 cu o singură condiție, și anume dacă operațiunea care intră sub incidența acestei directive „are ca obiectiv principal sau ca unul din obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală”(17). Precum Comisia, considerăm că din continuarea alineatului (1) litera (a) al articolului menționat reiese clar că, dacă faptul că operațiunea în cauză nu este îndeplinită din motive economice valabile poate constitui o prezumție că această operațiune are ca obiectiv principal sau ca unul din obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală, lipsa unor motive economice valabile nu constituie o justificare independentă și suplimentară pentru neaplicarea dispozițiilor Directivei 90/434(18).

35. Rezultă că, prin prima și prin a doua condiție pe care le prevede, articolul 210 B alineatul 3 din CGI deduce două condiții din unicul element prevăzut la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 și, prin urmare, extinde domeniul de aplicare al competenței suplimentare dincolo de ceea ce prevede această dispoziție.

36. În plus, a treia condiție prevăzută la articolul 210 B alineatul 3 din CGI(19), dar care nu este prevăzută la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434(20), nu poate fi justificat prin combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale(21), astfel cum susține guvernul francez, întrucât acest obiectiv este deja menționat în mod explicit în a doua condiție prevăzută la articolul 210 B alineatul 3 din CGI.

37. În observațiile scrise, guvernul francez apreciază că dispozițiile din legislația națională în cauză vizează nu numai combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, ci și menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

38. Considerăm că acest argument nu poate fi reținut.

39. Astfel, deși este adevărat că Curtea a decis că repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă pentru a justifica o restricție în calea libertăților fundamentale, atunci când regimul în cauză urmărește în special prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile desfășurate pe teritoriul său(22), a treia condiție prevăzută la articolul 210 B alineatul 3 din CGI nu poate fi justificat prin acest obiectiv, întrucât repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre este asigurată prin Directiva 90/434 însăși și prin jurisprudența în domeniu.

40. Astfel, este cert că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/434 nu conduce la o scutire definitivă în ceea ce privește impozitarea plusvalorilor aferente activității cesionate. Această dispoziție prevede numai amânarea impozitării plusvalorilor aferente activității cesionate până la realizarea lor efectivă. Potrivit celui de al patrulea considerent al Directivei 90/434(23), sistemul fiscal pe care aceasta îl instituie evită impozitarea operațiunilor pe care le menționează „protejând în același timp interesele statului în care se află societatea cedentă sau societatea achiziționată”. Subliniem că, la punctul 28 din cauza care a condus la pronunțarea Hotărârii din 19 decembrie 2012, 3D I (C-207/11, EU:C:2012:818), Curtea a decis că „din al patrulea și din al

„aselea considerent ale acestei directive rezultă că aceasta nu instituie decât un regim prin care se amână impozitarea plusvalorilor aferente bunurilor cesionate, care, deși evită ca cesionarea activității să conducă prin ea însăși la o impozitare, ocrotește interesele financiare ale statului societății cedente asigurând impozitarea acestor plusvalori la momentul realizării lor efective”.

41. În schimb, a treia condiție prevăzută la articolul 210 B alineatul 3 din CGI ar putea urmări să asigure impozitarea acestor plusvalori la momentul realizării lor efective(24). Or, în afara faptului că acest obiectiv nu este urmărit de competența suplimentară prevăzută la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 și constituie, prin urmare, o cerință suplimentară care extinde domeniul de aplicare al competenței suplimentare prevăzute de această dispoziție, trebuie subliniat că perceperea impozitelor poate fi asigurată prin alte mijloace decât această procedură de autorizare prealabilă, și anume, printre altele, prin recurgerea la dispozițiile Directivei 2010/24/UE din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, de taxe și de alte măsuri(25).

42. În concluzie, o legislație națională precum cea din litigiul principal extinde condițiile pe care le instituie articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 în legătură cu dreptul statelor membre de a refuza să se aplice avantajele fiscale prevăzute de Directiva 90/434 operațiunilor menționate de aceasta din urmă.

2. Instituirea unei prezumții generale de fraudă sau de evaziune fiscală

43. Din dosarul aflat pe rolul Curții reiese că legislația națională în cauză și în special articolul 210 B alineatul 3 și articolul 210 C alineatul 2 din CGI prevăd pentru fiecare operațiune de fuziune transfrontalieră o procedură de autorizare prealabilă, care impune în mod sistematic și necondiționat furnizarea dovezii că operațiunea în cauză este justificată de un motiv economic și că nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală, fără ca administrația să fie obligată să furnizeze fie și un început de probă în legătură cu lipsa unor motive economice valabile sau cu indicii privind fraudă sau evaziunea fiscală(26).

44. Constatăm că, prin condiționarea beneficiului regimului fiscal aplicabil operațiunilor de fuziune transfrontalieră prevăzute de Directiva 90/434 de o astfel de procedură de autorizare prealabilă, legislația națională în cauză stabilește o prezumție generală de fraudă sau de evaziune fiscală.

45. Or, pe lângă faptul că niciodată Curtea nu a admis că justificarea unei restricții în calea uneia dintre libertățile fundamentale garantate de tratat din necesitatea de a combate fraudă și evaziunea fiscală poate decurge dintr-o prezumție generală de fraudă sau de abuz(27), considerăm că instituirea unei astfel de prezumții încalcă în mod clar principiul proporționalității. Astfel, reiese din jurisprudența Curții că „se poate considera că nu depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea fraudei și a evaziunii fiscale o reglementare care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale și în cadrul căreia, în fiecare caz în care există un asemenea aranjament nu poate fi exclus, contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventuale rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată această operațiune”(28). Din cele menționate anterior rezultă că o reglementare nu poate impune contribuabilului să justifice sistematic caracterul real și sinceritatea unei operațiuni fără ca administrația să fie obligată să furnizeze nici măcar un început de probă privind o fraudă sau o evaziune fiscală(29). Deși procedura de autorizare este, desigur, aptă să combată fraudă sau evaziunea fiscală menționată la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434(30), aceasta perturbă economia acestei dispoziții și depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit.

46. Astfel, instituirea unei prezum?ii precum cea în discu?ie în litigiul principal supune în mod sistematic ?i în prealabil fiecare opera?iune de fuziune transfrontalier? unor constrângeri administrative semnificative, chiar ?i în lipsa oric?ror indicii privind fraudă sau evaziunea fiscal?. O astfel de prezum?ie este, prin urmare, contrar? obiectivului Directivei 90/434, care, potrivit textului primului s?u considerent, are scopul de a *reduce* barierele în cazul fuziunilor, al diviz?rilor, al cesion?rii de active ?i al schimburilor de ac?iuni între societ???ile din diferite state membre, care decurg din dispozi?iile fiscale ale statelor membre(31).

D – *Cu privire la Hot?rârea Pelati*

47. Guvernul francez consider? c? în Hot?rârea din 18 octombrie 2012, Pelati (C?603/10, EU:C:2012:639, punctul 32), existen?a unei proceduri administrative prealabile în vederea examin?rii eligibilit??ii privind avantajele oferite de Directiva 90/434 nu a fost criticat? în lumina dreptului UE, cu excep?ia aspectului privind punctul de plecare al termenului de depunere a cererii de autorizare care nu era cunoscut dinainte de contribuabilul solicitant(32).

48. Este cert c?, în Hot?rârea din 18 octombrie 2012, Pelati (C?603/10, EU:C:2012:639, punctul 37), Curtea a decis c? o legisla?ie precum cea în cauz?, „care subordoneaz? acordarea avantajelor fiscale aplicabile unei opera?iuni de divizare în conformitate cu dispozi?iile acestei directive condi?iei ca cererea aferent? acestei opera?iuni s? fie introdus? într?un termen determinat”, nu contravine Directivei 90/434 ?i a încredin?at instan?ei de trimitere sarcina de a verifica dac? modalit??ile de aplicare ?i, în special, punctul de plecare al termenului pentru introducerea cererii în curs sunt în concordan?? cu principiul efectivit??ii.

49. Cu toate acestea, apreciem c? nu putem reg?si în această Hot?râre din 18 octombrie 2012, Pelati (C?603/10, EU:C:2012:639), considera?iile pe care le deduce guvernul francez pentru prezenta cauz?. Astfel, refuzul administra?iei fiscale slovene de a acorda avantajele fiscale prev?zute de Directiva 90/434 s?a bazat numai pe faptul c? cererea de autorizare prealabil? nu a fost depus? în termenul prev?zut de legisla?ia na?ional? în cauz?.

50. În această cauz? nu sunt abordate deloc condi?iile de fond, care, de altfel, nici nu sunt descrise în hot?râre. Curtea a considerat c? simplul fapt de a prevedea o procedur? de autorizare prealabil? nu contravine Directivei 90/434 ?i a pus accentul în analiza sa pe conformitatea dispozi?iilor privind termenul de depunere a cererii cu principiul eficacit??ii.

51. În prezenta cauz?, ceea ce pare criticabil nu este existen?a ca atare a unei proceduri de autorizare, ci condi?iile de fond ?i dovezile necesare pentru a ob?ine această autorizare ?i, în special, conformitatea acestora cu principiul propor?ionalit??ii la care, de altfel, nu se face referire în Hot?rârea din 18 octombrie 2012, Pelati (C?603/10, EU:C:2012:639).

52. Pe de alt? parte, din Hot?rârea din 18 octombrie 2012, Pelati (C?603/10, EU:C:2012:639, punctul 36), reiese c? modalit??ile de punere în aplicare a unei proceduri de autorizare trebuie s? fie suficient de exacte, de clare ?i de previzibile astfel încât persoanele impozabile s? î?i poat? cunoa?te drepturile ?i s? se asigure c? acestea din urm? sunt în m?sur? s? beneficieze de avantajele fiscale prev?zute de dispozi?iile Directivei 90/434.

53. În această privin??, guvernul francez men?ioneaz? c?, în cursul anului 2015, toate cererile de autorizare întemeiate pe articolul 210 B din CGI au f?cut obiectul unui acord al administra?iei franceze ?i consider? c? instituirea unei proceduri de autorizare prealabil? asigur? societ???ii beneficiare o mai mare securitate juridic?, întrucât criteriile pentru a beneficia de autorizare sunt exacte, precise ?i previzibile.

54. În schimb, Euro Park subliniază că „[n]u se prevede niciun termen pentru obținerea autorizării. Mai mult, trecerea autorităților fiscale timp de patru luni constituie un refuz implicit care poate fi atacat la instanța competentă în materie de fiscalitate”. Euro Park adaugă că „timpul pentru procesarea cererii de autorizare este vădit incompatibil cu lumea afacerilor”.

55. În opinia noastră, legislația franceză nu prevede modalități de aplicare exacte, clare și previzibile, astfel încât contribuabilii să își poată cunoaște drepturile și, prin urmare, să asigure respectarea principiului general de drept al securității juridice.

56. Astfel, în decedința din 7 septembrie 2016, guvernul francez a confirmat că articolul 210 B din CGI descrie doar pe scurt condițiile de aplicare a procedurii de autorizare în cauză și a adăugat că detaliile privind aceste condiții sunt accesibile pe pagina de internet a administrației fiscale, precum și în comentariile publice ale administrației fiscale care sunt opozabile acestora din urmă.

57. La aceste aspecte se adaugă faptul că dispozițiile articolului 210 B alineatul 3 din CGI și ale articolului 210 C alineatul 2 din CGI nu corespund⁽³³⁾, în opinia guvernului francez însuși, „practicii” aplicate de administrația franceză în acest domeniu, aspect care este în sine suficient pentru a crea incertitudini în ceea ce privește modalitățile de punere în aplicare a articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 în Franța. Aceste modalități nu sunt suficient de exacte, de clare și de previzibile astfel încât persoanele impozabile să își poată cunoaște drepturile, cu atât mai mult cu cât cel puțin unele dintre acestea pot fi modificate la aprecierea administrației fiscale.

58. De asemenea, trebuie subliniat că statisticile invocate de guvernul francez privesc numai anul 2015, în timp ce operațiunea în discuție în litigiul principal a fost efectuată în anul 2004, și că, în decedință, guvernul francez nu a fost în măsură să prezinte alte statistici pentru niciun alt an.

59. În ceea ce privește termenele aplicabile procedurii de autorizare, guvernul francez a declarat, în urma întrebărilor pe care Curtea le-a adresat acestuia în decedință, că, în conformitate cu un decret (nemenționat), o decizie de respingere este întotdeauna motivată, însă a confirmat și că curgerea unei perioade de patru luni fără un răspuns din partea administrației fiscale la o cerere de autorizare prealabilă echivalează cu o respingere implicită care, în această situație, este motivată numai în cazul în care contribuabilul solicită acest lucru.

60. În opinia noastră, aceste elemente nu se înscriu în obiectivul prevăzut în primul considerent al Directivei 90/434, potrivit căruia operațiunile pe care aceasta le menționează nu ar trebui să fie prejudiciate prin restricții, prin dezavantaje sau prin denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre.

61. În aceste condiții și având în vedere considerațiile care preced, în special cu privire la principiile proporționalității, securității juridice și efectivității, considerăm că articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 se opune ca o legislație națională, în scopul combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale, să condiționeze aplicarea regimului fiscal comun în cazul fuziunilor și al operațiunilor asimilate de o procedură de autorizare prealabilă precum cea în cauză în ceea ce privește aporturile efectuate către persoane juridice străine în condițiile în care procedura nu este aplicabilă în ceea ce privește aporturile efectuate către persoane juridice de drept național.

E – *Cu privire la existența unei restricții privind libertatea de stabilire*

62. Potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 49 TFUE impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire. Deși, potrivit modului lor de redactare, prevederile tratatului

referitoare la libertatea de stabilire urm?resc s? asigure beneficiul tratamentului na?ional în statul membru gazd?, acestea interzic în egal? m?sur? ca statul membru de origine s? împiedice stabilirea într?un alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i ori a unei societ??i constituite în conformitate cu legisla?ia sa(34).

63. Potrivit de asemenea unei jurispruden?e constante, trebuie considerate restric?ii privind libertatea de stabilire toate m?surile care interzic, îngreuneaz? sau fac mai pu?in atractiv? exercitarea acestei libert??i(35).

64. Guvernul francez admite c? legisla?ia în cauz? constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire, întrucât trateaz? mai pu?in favorabil opera?iunile de fuziune, de divizare, de cesionare de active sau de schimb de ac?iuni efectuate între societ??i din diferite state membre decât opera?iunile efectuate între dou? societ??i franceze.

65. Consider?m totodat? c? legisla?ia na?ional? în cauz?, prin subordonarea beneficiului regimului fiscal comun aplicabil fuziunilor ?i al opera?iunilor asimilate unei proceduri de autorizare prealabil? doar în ceea ce prive?te aporturile efectuate c?tre persoane juridice str?ine, cu excluderea aporturilor efectuate c?tre persoane juridice de drept na?ional, împiedic? libertatea de stabilire a societ??ilor franceze care doresc s? efectueze opera?iuni transfrontaliere.

66. Astfel, pentru a ob?ine beneficiul regimului fiscal special, aportul efectuat de o persoan? juridic? de drept francez c?tre o persoan? juridic? str?in? devine mai pu?in atractiv, întrucât este supus îndeplinirii unei condi?ii suplimentare, ?i anume ob?inerea autoriz?rii prealabile de la administra?ia fiscal?, procedur? care le impune s? infirme o prezum?ie general? de evaziune fiscal?(36).

67. În consecin??, articolul 210 B alineatul 3 din CGI ?i articolul 210 C alineatul 2 din CGI instituie un tratament diferen?iat pentru opera?iunile transfrontaliere, care este de natur? s? descurajeze societ??ile franceze s? î?i exercite libertatea de stabilire.

F – *Cu privire la justificare*

68. R?mâne de examinat dac? aceast? restric?ie poate fi justificat? din perspectiva dispozi?iilor Tratatului FUE.

69. Conform unei jurispruden?e consacrate, m?surile na?ionale susceptibile s? îngreuneze sau s? fac? *mai pu?in* atractiv? exercitarea libert??ilor fundamentale garantate de tratat pot fi admise, cu condi?ia ca acestea s? urm?reasc? un obiectiv de interes general, s? fie de natur? s? asigure realizarea acestuia ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urm?rit(37).

70. Or, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, obiectivul de a combate fraude sau evaziunea fiscal?(38) poate justifica o m?sur? care restrânge exercitarea libert??ilor fundamentale garantate de tratat.

71. Cu toate acestea, trebuie s? se examineze dac? legisla?ia na?ional? în cauz? nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

72. În aceast? analiz?, pornim de la principiul c? obiectivul combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale men?ionat la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 reflect? principiul general de drept al Uniunii, care interzice abuzul de drept. Prin urmare, consider?m c? acest obiectiv are aceea?i aplicabilitate atunci când este invocat în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 sau pentru a justifica o excep?ie de la dreptul primar, în special

articolul 49 TFUE.

73. Subliniem de asemenea c?, în ?edin?a din 7 septembrie 2016, guvernul francez a observat c?, din coroborarea punctului 45 din Hot?rârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia (C?478/98, EU:C:2000:497) cu punctul 44 din Hot?rârea din 17 iulie 1997, Leur?Bloem (C?28/95, EU:C:1997:369), reiese c? Curtea interpreteaz? în acela?i mod no?iunea de prezum?ie general? de fraud? atunci când examineaz? compatibilitatea unei legisla?ii na?ionale cu dreptul primar, în special articolul 49 TFUE ?i articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434.

74. Prin urmare, considera?iile pe care le?am formulat în prezentele concluzii cu privire la propor?ionalitatea sistemului de autorizare prealabil? în cauz? ?i la prezum?ia general? de fraud? sau de evaziune fiscal? pe care acest sistem o instituie sunt *mutatis mutandis* aplicabile analizei sistemului de autorizare în lumina articolului 49 TFUE, care, pentru acelea?i motive ca articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, se opune, a?adar, unui sistem de autorizare prealabil? precum cel în cauz?.

VI – Concluzie

75. Având în vedere considera?iile care preced?, propunem Cur?ii s? r?spund? la a doua întrebare preliminar? adresat? de Conseil d'État (Consiliul de Stat) dup? cum urmeaz?:

„Articolul 49 TFUE ?i articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplic? fuziunilor, scind?rilor, cesion?rii de active ?i schimburilor de ac?iuni între societ??ile din diferite state membre se opun ca o legisla?ie na?ional?, în scopul combaterii fraudei sau a evaziunii fiscale, s? condi?ioneze aplicarea regimului fiscal comun în cazul fuziunilor ?i al opera?iunilor asimilate de o procedur? de autorizare prealabil? precum cea în cauz? doar în ceea ce prive?te aporturile efectuate c?tre persoane juridice str?ine, cu excluderea aporturilor efectuate c?tre persoane juridice de drept na?ional, ?i impune sistematic contribuabilului s? justifice caracterul real ?i sinceritatea unei opera?iuni, chiar ?i în lipsa oric?ror indicii privind fraudă sau evaziunea fiscal?.”

1 – Limba original?: franceza.

2 – JO 1990, L 225, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 92.

3 – Astfel cum este descris? în cererea de decizie preliminar?.

4 – Din motive de claritate ?i de ra?ionalitate, Directiva 90/434 a fost abrogat? de Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 privind regimul fiscal comun care se aplic? fuziunilor, diviz?rilor, diviz?rilor par?iale, cesion?rii de active ?i schimburilor de ac?iuni între societ??ile din state membre diferite ?i transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre (JO 2009, L 310, p. 34), ce a codificat Directiva 90/434. Subliniem c? articolul 15 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2009/133 este în mare m?sur? similar cu articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434.

5 – Primul considerent al Directivei 90/434 prevede urm?toarele: „întrucât fuziunile, scind?rile, cesionarea de active ?i schimburile de ac?iuni între societ??ile din diferite state membre pot fi necesare pentru a crea în Comunitate condi?ii similare celor de pe pia?a intern? ?i, în acest fel, pentru a asigura realizarea ?i func?ionarea efectiv? a pie?ei comune; *întrucât astfel de opera?iuni nu ar trebui s? fie prejudiciate prin restric?ii, dezavantaje sau denatur?ri determinate în special de dispozi?iile fiscale ale statelor membre*; întrucât este necesar s? se introducă, referitor la aceste opera?ii, norme de impozitare neutre din punct de vedere concuren?ial, astfel încât societ??ile s? se poată adapta cerin?elor pie?ei comune, s???i m?rească productivitatea ?i s???i consolideze

poziția concurențială la nivel internațional [...]”. Sublinierea noastră.

6 – A se vedea Hotărârea din 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg* (C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 38).

7 – A se vedea Hotărârea din 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg* (C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 39).

8 – A se vedea Hotărârea din 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg* (C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 40).

9 – A se vedea Hotărârea din 17 iulie 1997, *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 35).

10 – Sublinierea noastră. A se vedea Hotărârea din 17 iulie 1997, *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 38). Articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 reflectă principiul general din dreptul Uniunii care interzice abuzul de drept. A se vedea Hotărârea din 10 noiembrie 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 50).

11 – A se vedea de asemenea Hotărârea din 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg* (C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 43). Trebuie arătat că, la punctele 45 și 46 din această hotărâre, Curtea a subliniat că, în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434, statele membre pot doar în mod excepțional și numai în cazuri speciale să refuze aplicarea sau să retragă beneficiul prevederilor acestei directive în tot sau în parte. În consecință, articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 fiind o dispoziție derogatorie, trebuie interpretat în mod strict, ținând cont de formularea sa, de finalitatea sa, precum și de contextul în care acesta se înscrie.

12 – Hotărârea din 10 noiembrie 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 37).

13 – A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais* (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 37 și jurisprudența citată).

14 – Existența unei clauze suspensive implică de fapt nerealizarea operațiunii.

15 – Sublinierea noastră.

16 – Astfel, în discuție este tocmai cererea de autorizare prealabilă, iar nu cererea prealabilă de autorizare!

17 – A se vedea articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434 și punctul 25 din prezentele concluzii.

18 – În plus, considerăm că revine administrației naționale să demonstreze lipsa unui motiv economic în scopul de a beneficia de prezumția prevăzută la articolul 11 alineatul (1) litera (a) a doua teză din Directiva 90/434 că operațiunea are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală. A se vedea punctele 26-28 din prezentele concluzii.

19 – Și anume că „modalitățile de realizare a operațiunii să permită impozitarea viitoare a plusvalorilor a căror impozitare este suspendată”.

20 – De altfel, nici competența suplimentară a statelor membre prevăzută la articolul 11 alineatul (1) litera (b) din Directiva 90/434 care privește reprezentarea angajaților.

21 – Unicul element prevăzută la articolul 11 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/434.

22 – A se vedea în special Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 45).

23 – Al patrulea considerent al Directivei 90/434 prevede că „sistemul fiscal comun trebuie să evite impozitarea fuziunilor, scinderilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni, protejând în același timp interesele statului în care se află societatea cedentă sau societatea achiziționată”. A se vedea de asemenea prin analogie al șaselea considerent al Directivei 90/434, care prevede că „sistemul prin care se amână, până la înstrăinarea lor efectivă, impozitarea aportului de capital aferent activelor cesionate, aplicat activelor integrate unităților permanente, permite scutirea de impozit a aportului de capital realizat, asigurând în același timp impozitarea finală de către statul membru al societății cedente, la data înstrăinării efective a activelor”.

24 – În decizia din 7 septembrie 2016, ca urmare a unei întrebări adresate de Curte, guvernul francez nu a fost în măsură să confirme obiectivul celei de a treia condiții. Or, Euro Park a susținut în decizie că a treia condiție urmărește să garanteze menținerea unei unități permanente pe teritoriul francez.

25 – JO 2010, L 84, p. 1.

26 – Potrivit Comisiei, „se pare că îi revine exclusiv contribuabilului să demonstreze că nu există vreun abuz sau vreo evaziune fiscală, fără ca administrația franceză să fie obligată să furnizeze nici măcar un început de probă, pentru a permite ulterior persoanei impozabile să furnizeze elemente care să demonstreze absența fraudei sau a evaziunii fiscale”.

27 – A se vedea prin analogie Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Comisia/Belgia (C-433/04, EU:C:2006:702, punctul 35 și jurisprudența citată) în care Curtea a decis „că o prezumție generală de evaziune sau de fraudă fiscală nu poate fi suficientă pentru a justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor tratatului”. A se vedea de asemenea Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța (C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 27), Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctele 50 și 51), precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 82).

28 – A se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 37 și jurisprudența citată).

29 – A se vedea prin analogie Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 55), în care Curtea subliniază că „norma specială impune contribuabilului [...] să justifice sistematic caracterul real și sinceritatea tuturor prestațiilor astfel realizate și caracterul normal al tuturor remunerațiilor aferente, fără ca administrația să fie obligată să furnizeze niciun început de probă privind o fraudă sau o evaziune fiscală”.

30 – A se vedea prin analogie Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 42). Comisia consideră că, deși reglementarea națională în cauză se poate opune unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activități desfășurate pe teritoriul național, această reglementare încalcă principiul

proporționalității.

31 – Comisia consideră că prezumția generală de fraudă sau de evaziune fiscală instituită de legislația franceză anulează obiectivul Directivei 90/434.

32 – Euro Park arată că, deși cerința obținerii unei autorizări nu este în sine contrară directivei, acordarea acesteia nu poate fi supusă în mod întemeiat unor constrângeri suplimentare față de cele prevăzute de Directiva 90/434.

33 – A se vedea punctele 30 și 32 din prezentele concluzii.

34 – A se vedea Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 35 și jurisprudența citată).

35 – A se vedea Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 36).

36 – A se vedea punctele 42-44 din prezentele concluzii.

37 – A se vedea Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punctul 40 și jurisprudența citată).

38 – A se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctele 51 și 55), și Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Comisia/Belgia (C-433/04, EU:C:2006:702, punctul 35 și jurisprudența citată).