Cauza C524/04

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

împotriva

Commissioners of Inland Revenue

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Impozit pe profit – Dobânzi aferente împrumuturilor plătite unei societăți afiliate rezidente întrun alt stat membru sau întro țară terță – Calificarea dobânzilor drept profituri distribuite – Coerența sistemului fiscal – Evaziune fiscală”

Concluziile avocatului general L. A. Geelhoed prezentate la 29 iunie 2006 ?I 0000

Hotărârea Curții (Marea Cameră) din 13 martie 2007 ?I 0000

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Dispozițiile tratatului –Domeniu de aplicare*

(art. 43 CE, 49 CE și 56 CE)

2. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire*

(art. 43 CE)

3. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală*

(art. 43 CE)

4. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Dispozițiile tratatului –Domeniu de aplicare*

(art. 43 CE și 48 CE)

5. *Drept comunitar – Drepturi acordate particularilor – Încălcare de către un stat membru – Obligația de a repara prejudiciul cauzat particularilor*

(art. 43 CE)

6. *Drept comunitar – Drepturi acordate particularilor – Încălcare de către un stat membru – Obligația de a repara prejudiciul cauzat particularilor*

1. O legislație care nu are în vedere decât relații din cadrul unui grup de societăți afectează în principal libertatea de stabilire și trebuie, prin urmare, să fie examinată în raport cu prevederile articolului 43 CE. Presupunând că această legislație ar avea efecte restrictive asupra liberei circulații a serviciilor și asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi urmarea inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză a legislației menționate în raport cu prevederile articolelor 49 CE și 56 CE.

(a se vedea punctele 33, 34 și 101)

2. Simplul fapt că unei societăți i se acordă un împrumut de către o societate afiliată stabilită întrun alt stat membru nu poate să constituie temeiul unei prezumții generale de practici abuzive și să justifice o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat. În schimb, o măsură națională care limitează libertatea de stabilire poate fi justificată prin motive legate de lupta împotriva practicilor abuzive atunci când aceasta vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv și în special a impozitului datorat în mod normal pentru profiturile generate de activități desfășurate pe teritoriul național.

(a se vedea punctele 72-74)

3. Articolul 43 CE se opune unei legislații a unui stat membru care restrânge posibilitatea pentru o societate rezidentă de a deduce, în scopuri fiscale, dobânzile plătite aferente fondurilor împrumutate de la o societatemamă, directă sau indirectă, rezidentă întrun alt stat membru sau de la o societate rezidentă întrun alt stat membru controlată de către o astfel de societatemamă, fără a supune acestei restrângeri o societate rezidentă care împrumută fonduri de la o altă societate de asemenea rezidentă, cu excepția cazului în care, pe de o parte, această legislație se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile care să permită identificarea unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale, prevăzând posibilitatea pentru contribuabil de a prezenta, dacă este cazul și fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, elemente referitoare la rațiunile de natură comercială aflate la baza operațiunii în cauză și, pe de altă parte, când existența unui astfel de aranjament este dovedită, respectiva legislație nu consideră aceste dobânzi profituri distribuite decât în măsura în care acestea depășesc ceea ce sar fi convenit în condiții de concurență deplină.

Întradevăr, o astfel de diferență de tratament între filialele rezidente în funcție de locul în care au sediul societățilemamă ale acestora constituie o restricție privind libertatea de stabilire în condițiile în care aceasta face mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire de către societăți stabilite în alte state membre, care ar putea, prin urmare, să renunțe la achiziționarea, la înființarea sau la menținerea unei filiale în statul membru care adoptă această măsură.

(a se vedea punctele 61 și 92 și dispozitiv 1)

4. O legislație a unui stat membru care restrânge posibilitatea pentru o societate rezidentă de a deduce, în scopuri fiscale, dobânzile plătite aferente fondurilor împrumutate de la o societate nerezidentă nu intră sub incidența articolului 43 CE atunci când aceasta se aplică unei situații în care o societate rezidentă primește un împrumut de la o societate rezidentă întrun alt stat membru sau întro țară terță care nu controlează ea însăși societatea împrumutată și când aceste două societăți sunt controlate, direct sau indirect, de către o societate afiliată comună rezidentă întro țară terță.

Întradevăr, dacă întro astfel de situație statul membru care a adoptat o astfel de legislație consideră profituri distribuite dobânzile plătite de către societatea împrumutată, această măsură afectează libertatea de stabilire, însă nu a societății împrumutătoare, ci a societății afiliate care se bucură de un nivel al controlului asupra celorlalte două societăți ce îi permite să influențeze alegerea finanțării respectivelor societăți. Or, în măsura în care societatea afiliată menționată nu este stabilită întrun stat membru în sensul articolului 48 CE, articolul 43 CE nu este aplicabil.

(a se vedea punctele 99 și 102 și dispozitiv 2)

5. În lipsa unei reglementări comunitare, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente și să prevadă modalitățile procedurale de sesizare a instanței destinate să asigure protejarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar, inclusiv stabilirea naturii acțiunilor introduse de persoanele vătămate la instanțele naționale. Acestea sunt ținute totuși să asigure că justițiabilii dispun de o cale efectivă de atac care să le permită să obțină restituirea impozitului perceput fără temei și a sumelor plătite acestui stat membru sau reținute de către acesta în legătură directă cu acest impozit.

În ceea ce privește alte prejudicii pe care lear fi suferit o persoană ca urmare a unei încălcări a dreptului comunitar imputabile unui stat membru, acesta din urmă este obligat să repare prejudiciile cauzate particularilor în condițiile enunțate în jurisprudența Curții, și anume ca norma de drept încălcată să aibă ca obiect acordarea de drepturi particularilor, încălcarea să fie suficient de gravă și să existe o legătură directă de cauzalitate între încălcarea obligației care îi incumbă statului și prejudiciul suferit de către persoanele vătămate, fără ca aceasta să excludă ca, în temeiul dreptului național, răspunderea statului să poată fi angajată în condiții mai puțin restrictive.

Cu excepția dreptului la despăgubire care își are în mod direct temeiul în dreptul comunitar atunci când condițiile menționate enunțate în jurisprudență sunt îndeplinite, statului îi revine obligația ca, în cadrul dreptului național al răspunderii, să repare prejudiciul cauzat, condițiile stabilite de legislațiile naționale în domeniul reparării prejudiciilor neputând fi mai puțin favorabile decât cele referitoare la acțiuni asemănătoare de drept intern și neputând fi concepute astfel încât să facă, în practică, imposibilă sau excesiv de dificilă obținerea reparării prejudiciului.

Când se dovedește că legislația unui stat membru constituie un obstacol în calea libertății de stabilire interzis de articolul 43 CE, instanța națională poate, în vederea stabilirii prejudiciilor care trebuie reparate, să verifice dacă persoanele vătămate au dat dovadă de o diligență rezonabilă pentru a evita aceste prejudicii sau pentru a le limita întinderea și în special dacă acestea au folosit în timp util toate căile legale pe care le aveau la dispoziție. Cu toate acestea, aplicarea dispozițiilor referitoare la libertatea de stabilire ar deveni imposibilă sau excesiv de dificilă dacă

cererile de restituire sau de despăgubire bazate pe încălcarea dispozițiilor menționate ar trebui respinse sau reduse pentru simplul motiv că societățile în cauză nu au cerut administrației fiscale să li se permită plata către o societate afiliată nerezidentă a dobânzilor aferente fondurilor împrumutate fără ca aceste dobânzi să fie calificate drept profituri distribuite, atunci când legea națională, coroborată, dacă este cazul, cu prevederile pertinente ale convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, prevedea o astfel de calificare.

(a se vedea punctele 115, 123, 126 și 128 și dispozitiv 3)

6. Pentru a stabili dacă există o încălcare suficient de gravă a dreptului comunitar, susceptibilă să angajeze răspunderea unui stat membru pentru prejudiciile cauzate particularilor, trebuie să se țină seama de toate elementele care caracterizează situația cu care este sesizată instanța națională. Printre aceste elemente se numără mai ales gradul de claritate și de precizie al normei încălcate, caracterul intenționat sau neintenționat al încălcării comise sau al prejudiciului cauzat, caracterul scuzabil sau nescuzabil al unei eventuale erori de drept, împrejurarea că atitudinile adoptate de către o instituție comunitară au putut contribui la adoptarea sau la menținerea unor măsuri sau a unor practici naționale contrare dreptului comunitar.

În orice caz, o încălcare a dreptului comunitar este vădit gravă atunci când aceasta a continuat în pofida pronunțării unei hotărâri care constată încălcarea pretinsă, a unei hotărâri preliminare sau a unei jurisprudențe consacrate a Curții în materia respectivă din care rezultă caracterul ilegal al comportamentului în cauză.

Instanța națională trebuie să ia în considerare faptul că, întrun domeniu precum fiscalitatea directă, consecințele care decurg din libertățile de circulație garantate de tratat nu sunt decât în mod treptat revelate, în special prin intermediul principiilor consacrate de jurisprudența Curții.

(a se vedea punctele 119-121)

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

13 martie 2007(*)

„Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Impozit pe profit – Dobânzi aferente împrumuturilor plătite unei societăți afiliate rezidente întrun alt stat membru sau întro țară terță – Calificarea dobânzilor drept profituri distribuite – Coerența sistemului fiscal – Evaziune fiscală”

În cauza C524/04,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regatul Unit), prin decizia din 21 decembrie 2004, primită de Curte la 31 decembrie 2004, în procedura

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

împotriva

Commissioners of Inland Revenue,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (raportor), P. Kūris și E. Juhász, președinți de cameră, domnul J. N. Cunha Rodrigues, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis și A. Borg Barthet, judecători,

avocat general: domnul L. A. Geelhoed,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 31 ianuarie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, de domnul G. Aaronson, QC, precum și de domnii P. Farmer și D. Cavender, barristers,

– pentru guvernul Regatului Unit, de doamnele C. Jackson și C. Gibbs, în calitate de agenți, asistate de domnul D. Anderson, QC, precum și de domnul D. Ewart și doamna S. Stevens, barristers,

– pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți,

– pentru guvernul olandez, de domnul D. J. M. de Grave, în calitate de agent,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 29 iunie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

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

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între anumite grupuri de societăți (denumite în continuare „reclamante în acțiunea principală”), pe de o parte, și Commissioners of Inland Revenue (administrația fiscală a Regatului Unit), pe de altă parte, cu privire la tratamentul fiscal al dobânzilor plătite de către societățile rezidente în Regatul Unit aferente fondurilor împrumutate de la o societate aparținând aceluiași grup (denumită în continuare „societate afiliată”) care nu este rezidentă în acest stat membru.

Cadrul juridic național

3 Prevederile pertinente ale legislației în vigoare în Regatul Unit sunt cele ale legii din 1998 privind impozitele pe venit și pe profit (Income and Corporation Taxes Act 1988, denumită în continuare „ICTA”), mai întâi în versiunea aplicabilă înainte de 1995 și apoi în versiunea modificată în special prin legea finanțelor din 1995 (Finance Act 1995) și prin legea finanțelor din 1998 (Finance Act 1998).

Prevederile naționale anterioare modificărilor din 1995

4 Conform articolului 209 alineatul 2 litera d) din ICTA, dobânzile aferente unui împrumut plătite de către o societate rezidentă în Regatul Unit sunt considerate o distribuire a profitului respectivei societăți în măsura în care aceste dobânzi depășesc un randament economic rezonabil al acelui împrumut. Această regulă se aplică atât în situațiile în care împrumutul este acordat de către o societate rezidentă în Regatul Unit, cât și în situațiile în care împrumutul este acordat de către o societate nerezidentă. Partea din dobânzi care depășește un randament economic rezonabil nu mai poate fi dedusă din profiturile impozabile ale societății care se împrumută, fiind considerată profit distribuit (dividende). Pentru acest motiv, societatea care se împrumută datorează impozitul anticipat pe profit (advance corporation tax – ACT) conform articolului 14 din ICTA.

5 În plus, articolul 209 alineatul 2 litera e) punctele iv) și v) din ICTA consideră „profit distribuit” orice dobândă, alta decât cele considerate astfel în temeiul literei d) a aceleiași prevederi, plătită de către o societate rezidentă în Regatul Unit unei societăți nerezidente aparținând aceluiași grup de societăți, chiar dacă aceste dobânzi corespund unui randament economic rezonabil pentru împrumutul respectiv. Această regulă se aplică împrumuturilor acordate de către o societate nerezidentă unei filiale rezidente în care prima societate deține 75 % din capitalul social ori când cele două societăți sunt filiale deținute în proporție de 75 % de către o a treia societate nerezidentă.

6 Totuși, în temeiul articolului 788 alineatul 3 din ICTA, prevederile naționale menționate nu se aplică dacă o convenție pentru evitarea dublei impuneri (denumită în continuare „CDI”) înlătură aplicarea acestora, asigurând în același timp că, în anumite condiții, dobânzile pot fi deduse în scopuri fiscale. În funcție de condițiile în care dobânda este deductibilă, CDI încheiate de către Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord pot fi clasificate în două categorii.

7 În temeiul CDI din prima categorie, cum sunt cele încheiate cu Republica Federală Germania, cu Regatul Spaniei, cu Marele Ducat al Luxemburgului, cu Republica Austria și cu Japonia, dobânzile sunt deductibile dacă, ținând cont de valoarea împrumutului respectiv, valoarea dobânzilor corespunde cu ceea ce sar fi convenit în lipsa relațiilor speciale între părți sau între părți și un terț.

8 CDI din a doua categorie, precum cele încheiate cu Republica Franceză, cu Irlanda, cu Republica Italiană, cu Regatul Țărilor de Jos, cu Statele Unite ale Americii și cu Confederația Elvețiană, ridică problema mai largă de a stabili dacă valoarea dobânzilor depășește, oricare ar fi motivul, ceea ce ar fi fost convenit în lipsa relațiilor speciale între părți sau între părți și un terț, problemă care o include pe aceea dacă valoarea împrumutului însuși depășește ceea ce ar fi fost acordat cu împrumut în lipsa relațiilor speciale menționate.

9 În temeiul articolului 808A din ICTA, introdus prin articolul 52 din Legea finanțelor nr. 2 din 1992 [Finance (No. 2) Act 1992] și aplicabil dobânzilor plătite după 14 mai 1992, trebuie să se țină cont, în ceea ce privește a doua categorie de CDI, de ansamblul factorilor respectivi, inclusiv de aspectul dacă, în absența unor relații speciale între debitorul dobânzilor și beneficiarul acestora, împrumutul ar fi fost totuși acordat și, în caz afirmativ, de suma care ar fi fost împrumutată, precum și de nivelul dobânzii care ar fi fost convenite.

Modificările legislative intervenite în 1995

10 Legea finanțelor din 1995, care se aplică, în principiu, dobânzilor plătite după 28 noiembrie 1994, nu a modificat articolul 209 alineatul 2 litera d) din ICTA. Totuși, punctele iv) și v) ale literei e) a alineatului 2 din acest articol au fost înlocuite cu articolul 209 alineatul 2 litera da), conform căruia sunt considerate „profit distribuit” dobânzile plătite între membrii aceluiași grup de societăți în măsura în care depășesc ceea ce sar fi plătit în lipsa relațiilor speciale între debitorul acestor dobânzi și beneficiar. Această regulă se aplică împrumuturilor acordate de către o societate unei alte societăți în care prima societate deține 75 % din capitalul social sau dacă cele două societăți sunt filiale deținute în proporție de 75 % de către o a treia societate.

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

12 Articolul 209 alineatul 2 litera da) din ICTA a fost completat prin articolul 209 alineatele 8A)-8F). Articolul 209 alineatul 8B) din ICTA stabilește criteriile pe baza cărora plata unor dobânzi trebuie considerată profit distribuit. Prevederile articolului 209 alineatele 8A) și 8D)-8F) stabilesc, împreună, măsura în care societățile pot fi regrupate pentru a determina pe o bază consolidată nivelul împrumuturilor lor.

Modificările legislative intervenite în 1998

13 Legea finanțelor din 1998 a introdus anexa 28AA la ICTA, care conține reguli referitoare la prețul de transfer, ce se aplică și plății dobânzilor între societăți. Operațiunile între două societăți aflate sub control comun sunt supuse acestor reguli în situația în care condițiile în care acestea sunt încheiate diferă de cele care ar fi existat dacă aceste societăți nu ar fi fost sub control comun și dacă aceste condiții oferă uneia dintre părțile avute în vedere un potențial avantaj în ceea ce privește legislația fiscală a Regatului Unit. Noțiunea de control comun include fie participarea directă sau indirectă a unei societăți la gestiunea, la controlul sau la capitalul celeilalte societăți, fie participarea directă a unei terțe persoane la gestiunea, la controlul sau la capitalul celorlalte două societăți avute în vedere.

14 Până la modificarea acestor norme în anul 2004, se prezuma că nu exista un avantaj potențial, în sensul acestei legislații, pentru una dintre părțile vizate dacă cealaltă parte la operațiune era de asemenea contribuabil în Regatul Unit și dacă o serie de alte condiții erau îndeplinite.

15 În anul 2004, respectivele norme au fost modificate, în sensul că acestea se aplică chiar dacă cele două părți la operațiune sunt contribuabili în Regatul Unit.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

16 Acțiunea principală este un litigiu de tip „group litigation” referitor la subcapitalizare („Thin Cap Group Litigation”), cuprinzând mai multe cereri de restituire și/sau de compensare introduse de grupuri de societăți împotriva Commissioners of Inland Revenue la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ca urmare a hotărârii din 12 decembrie 2002, LankhorstHohorst (C324/00, Rec., p. I11779).

17 Fiecare dintre cauzele alese de către instanța de trimitere ca litigii „pilot” în vederea prezentei trimiteri preliminare privește o societate rezidentă în Regatul Unit deținută, direct sau indirect, cel puțin în proporție de 75 % de către o societatemamă nerezidentă și căreia ia fost acordat un împrumut, fie de către aceasta din urmă, fie de către o altă societate nerezidentă deținută, direct sau indirect, cel puțin în proporție de 75 % de către aceeași societatemamă.

18 Este vorba, pe de o parte, de împrumuturi acordate unei societăți rezidente în Regatul Unit de către o societate stabilită întrun alt stat membru, aceste două societăți aparținând aceluiași grup de societăți la conducerea căruia se află o societatemamă stabilită în acest din urmă stat. Este cazul câtorva dintre aceste litigii „pilot”, și anume cele referitoare la grupurile Lafarge și Volvo, în care societatea care acordă împrumutul și societateamamă sunt stabilite în același stat membru, în speță în Franța și, respectiv, în Suedia.

19 Pe de altă parte, unele dintre litigiile „pilot” menționate privesc o societate rezidentă în Regatul Unit care aparține unui grup de societăți la conducerea căruia se află o societatemamă stabilită întro țară terță, și anume în Statele Unite ale Americii, și căreia i sa acordat un împrumut de către o altă societate aparținând aceluiași grup, societate rezidentă fie întrun alt stat membru (este cazul unei prime categorii de cereri ale grupului Caterpillar, referitoare la un împrumut acordat de către o societate stabilită în Irlanda), fie întro țară terță (este cazul unei a doua categorii de cereri ale grupului Caterpillar, referitoare la un împrumut acordat de către o societate stabilită în Elveția), fie întrun alt stat membru, dar care acționează prin intermediul unei sucursale rezidente întro țară terță (este cazul grupului PepsiCo, în care societatea care acordă împrumutul are sediul în Luxemburg, acționând însă printro sucursală stabilită în Elveția).

20 Conform deciziei de trimitere, anumite societăți reclamante au convertit o parte din aceste împrumuturi în fonduri proprii, pentru a evita ca, în temeiul legislației în vigoare în Regatul Unit, dobânzile plătite aferente soldului respectivelor împrumuturi să fie considerate profituri distribuite. Unele dintre reclamantele în acțiunea principală au încheiat un acord cu administrația fiscală a Regatului Unit cu privire la modalitatea în care va fi aplicată această legislație, acord care stabilea condițiile în care această administrație fiscală urma să evalueze împrumuturile care urmau să fie acordate în cadrul grupului de societăți în anii următori.

21 Ca urmare a hotărârii LankhorstHohorst, menționată mai sus, reclamantele în acțiunea principală au introdus cereri de restituire și/sau de compensare cu privire la dezavantajele fiscale care ar fi rezultat ca urmare a aplicării, în ceea ce le privește, a legislației Regatului Unit, între care în special surplusul de impozit pe profit plătit în temeiul deciziei administrației fiscale a Regatului Unit de a nu admite deducerea din profiturile impozabile a dobânzilor plătite și/sau de a limita o astfel de deducere, precum și surplusul de impozit rezultat din conversiunea, de către aceste societăți, a fondurilor împrumutate în fonduri proprii.

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

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

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

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

b) societatea împrumutătoare este rezidentă întrun stat membru diferit de cel în care este rezidentă societatea împrumutată, dar toate societățilemamă comune, directe sau indirecte, ale societății împrumutate și ale societății împrumutătoare sunt rezidente întro țară terță;

c) toate societățilemamă comune, directe sau indirecte, ale societății împrumutătoare și ale societății împrumutate sunt societăți rezidente în țări terțe, iar societatea împrumutătoare este rezidentă întrun stat membru diferit de cel al

societății împrumutate; totuși, societatea împrumutătoare acordă societății împrumutate o finanțare sub forma unui împrumut provenind de la o sucursală a societății împrumutătoare stabilită întro țară terță;

d) societatea împrumutătoare și toate societățilemamă comune, directe sau indirecte, ale societății împrumutătoare și ale societății împrumutate sunt rezidente întro țară terță?

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

4) În ipoteza unei restricții privind circulația capitalurilor între statele membre și țările terțe prevăzută la articolul 56 CE, această restricție exista la 31 decembrie 1993 în vederea aplicării articolului 57 CE?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

– acțiuni în compensarea sau în repararea prejudiciilor sau

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

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

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

b) trebuie îndeplinite toate sau numai o parte dintre condițiile enunțate în hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du Pêcheur și Factortame (C46/93 și C48/93, Rec., p. I1029) în materie de despăgubire sau

c) trebuie îndeplinite alte condiții?

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

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

9) Poate exista, în principiu, o legătură directă de cauzalitate (în sensul hotărârii [Brasserie du Pêcheur și Factortame, citată anterior]) între o încălcare oarecare a articolelor 43 CE, 49 CE și 56 CE și pierderile de natura celor menționate în a cincea întrebare literele a)-h), care, astfel cum susțin reclamantele, rezultă din aceasta? În caz afirmativ, care sunt îndrumările, dacă există, pe care Curtea de Justiție consideră că trebuie să le dea în ceea ce privește împrejurările de care instanța națională trebuie să țină cont atunci când este chemată să stabilească dacă o astfel de legătură directă de cauzalitate există?

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

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la cea de a treia întrebare

23 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 43 CE, 49 CE sau 56 CE se opun unei legislații a unui stat membru care limitează posibilitatea unei societăți rezidente de a deduce, în scopuri fiscale, dobânzile plătite aferente fondurilor împrumutate, direct sau indirect, de la o societatemamă rezidentă întrun alt stat membru, cu toate că această societate rezidentă nu ar fi fost supusă unei astfel de limitări dacă dobânzile ar fi fost plătite pentru fonduri împrumutate de la o societatemamă rezidentă în primul stat membru.

24 Această întrebare trebuie abordată împreună cu cea de a treia întrebare, prin care instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă răspunsul care trebuie dat la prima întrebare este diferit atunci când se poate demonstra că împrumuturile constituie un abuz de drept sau fac parte dintrun aranjament artificial destinat să eludeze legislația fiscală a statului membru în care este rezidentă societatea împrumutată.

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea, printre altele, hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C397/98 și C410/98, Rec., p. I1727, punctul 37, hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C446/03, Rec., p. I10837, punctul 29, și hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C374/04, Rec., p. I11663, punctul 36).

Cu privire la libertățile de circulație aplicabile

26 În măsura în care instanța de trimitere întreabă Curtea cu privire la interpretarea atât a articolului 43 CE, referitor la libertatea de stabilire, și a articolului 49 CE, referitor la libera circulație a serviciilor, cât și a articolului 56 CE, referitor la libera circulație a capitalurilor, trebuie stabilit dacă o legislație națională de natura celei în cauză în acțiunea principală este susceptibilă să intre sub incidența acestor libertăți.

27 Conform unei jurisprudențe constante, țin de domeniul concret de aplicare a dispozițiilor Tratatului CE referitoare la libertatea de stabilire dispozițiile naționale care se aplică deținerii de către un resortisant al statului membru cauză, în capitalul unei societăți stabilite întrun alt stat membru, a unei participații care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și să îi stabilească activitățile (a se vedea în acest sens hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C251/98, Rec., p. I2787, punctul 22, hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y, C436/00, Rec., p. I10829, punctul 37, și hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C196/04, Rec., p. I7995, punctul 31).

28 În cauza de față, astfel cum a subliniat avocatul general la punctele 33 și 34 din concluziile sale, întrucât dispozițiile naționale în cauză prevăd recalificarea în profituri distribuite a dobânzilor plătite de către o societate rezidentă (denumită în continuare „societate împrumutată”) aferente unui împrumut acordat de către o societate nerezidentă (denumită în continuare „societate împrumutătoare”), se aplică numai situațiilor în care societatea împrumutătoare are o influență certă asupra societății împrumutate sau este ea însăși controlată de către o societate care are o astfel de influență.

29 Pe de o parte, în ceea ce privește legislația în vigoare anterior modificărilor intervenite în anul 1998, dispozițiile pertinente ale ICTA se aplicau împrumuturilor acordate de către o societate nerezidentă unei filiale rezidente în care prima societate deținea 75 % din capital sau atunci când ambele societăți erau filiale deținute în proporție de 75 % de către o a treia societate.

30 Pe de altă parte, în ceea ce privește modificările intervenite în 1998, legislația respectivă nu se aplică decât în situația în care cele două societăți avute în vedere sunt supuse unui control comun, în sensul că una dintre ele participă direct sau indirect la gestiunea, la controlul sau la capitalul celeilalte societăți sau că o a treia persoană participă, direct sau indirect, la gestiunea, la controlul sau la capitalul celorlalte două societăți vizate.

31 Întradevăr, astfel cum a arătat Comisia Comunităților Europene, o legislație de natura celei în cauză în acțiunea principală, care urmărește să acționeze împotriva „subcapitalizării” („thin capitalization”) societăților rezidente de către o societate afiliată nerezidentă, nu privește decât situațiile în care această ultimă societate se bucură de un nivel al controlului asupra altor societăți aparținând aceluiași grup care îi permite să influențeze alegerea finanțărilor acestor societăți, în special faptul dacă aceste societăți trebuie să fie finanțate prin intermediul unui împrumut sau al unui aport de capital.

32 De altfel, din decizia de trimitere reiese că acele cauze alese drept cauze pilot în cadrul litigiului aflat pe rolul instanței de trimitere se referă la filiale rezidente în Regatul Unit deținute, direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75 %, de către o societatemamă nerezidentă sau de către o societate nerezidentă care este de asemenea deținută în proporție de cel puțin 75 % de către această societatemamă.

33 O legislație de natura celei în cauză în acțiunea principală, care nu are în vedere decât relații din cadrul unui grup de societăți, afectează în principal libertatea de stabilire și trebuie, prin urmare, să fie examinată în raport cu prevederile articolului 43 CE (a se vedea în acest sens hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 32, și hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C446/04, Rec., p. I11753, punctul 118).

34 Presupunând că această legislație ar avea, astfel cum susțin reclamantele în acțiunea principală, efecte restrictive asupra liberei circulații a serviciilor și asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi urmarea inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu justifică o analiză a legislației menționate în raport cu prevederile articolelor 49 CE și 56 CE (a se vedea în acest sens hotărârea din 14 octombrie 2004, Omega, C36/02, Rec., p. I9609, punctul 27, hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 33, și hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C452/04, Rec., p. I9251, punctele 48 și 49).

35 Trebuie, prin urmare, să se răspundă întrebărilor formulate numai prin raportare la prevederile articolului 43 CE.

Referitor la existența unei restricții privind libertatea de stabilire

36 Libertatea de stabilire, pe care articolul 43 CE o recunoaște resortisanților comunitari și care presupune pentru aceștia accesul la activități independente și la exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții ca acelea definite de legislația statului membru de stabilire pentru propriii resortisanți, include, potrivit prevederilor articolului 48 CE, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea, printre altele, hotărârea din 21 septembrie 1999, SaintGobain ZN, C307/97, Rec., p. I6161, punctul 35, hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 30, precum și hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 41).

37 Pentru societăți, sediul acestora, în sensul articolului 48 CE, servește la stabilirea, asemenea cetățeniei pentru persoanele fizice, a legăturii lor cu ordinea juridică a unui stat. A admite că statul membru în care este stabilită o filială poate să aplice în mod liber un tratament diferit acestei filiale ca urmare a simplului fapt că sediul societățiimamă a acesteia se află întrun alt stat membru ar fi de natură să golească de conținut articolul 43 CE (a se vedea în acest sens hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 18, hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank, C330/91, Rec., p. I4017, punctul 13, hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată anterior, punctul 42, și hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 37). Libertatea de stabilire urmărește astfel să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru de primire, interzicând orice discriminare bazată pe locul în care au sediul societățile (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior Comisia/Franța, punctul 14, și SaintGobain ZN, punctul 35).

38 În cauza de față, dispozițiile naționale referitoare la „subcapitalizare” prevăd că, în anumite împrejurări, dobânzile plătite de către o societate unei alte societăți aparținând aceluiași grup aferente unui împrumut acordat de către această ultimă societate sunt considerate profituri distribuite, interzicând astfel societății împrumutate deducerea dobânzilor plătite din profitul impozabil.

39 Rezultă din dosarul cauzei că faptul de a considera profituri distribuite dobânzile plătite către o societate afiliată este de natură să mărească sarcina fiscală a societății împrumutate nu numai ca urmare a faptului că profitul impozabil nu poate fi redus cu valoarea dobânzilor plătite, ci și a faptului că, prin considerarea respectivelor dobânzi ca fiind profituri distribuite, această societate poate datora impozitul anticipat pe profit la data acestei operațiuni.

40 Or, trebuie constatat că dispozițiile naționale referitoare la subcapitalizare creează o diferență de tratament între societățile împrumutate rezidente, după cum societatea afiliată împrumutătoare este sau nu stabilită în Regatul Unit.

41 În ceea ce privește, pe de o parte, legislația națională care era în vigoare până în 1995, este adevărat că dobânzile plătite de către o societate rezidentă erau, în principiu, considerate profituri distribuite în măsura în care depășeau valoarea unei remunerări economice rezonabile a împrumutului respectiv, indiferent dacă societatea împrumutătoare era sau nu rezidentă. Totuși, atunci când o societate rezidentă plătea dobânzi unei societăți afiliate nerezidente, în afara situațiilor care intrau sub incidența unei CDI care înlătura aplicarea legislației interne, aceste dobânzi erau totdeauna considerate profituri distribuite, chiar dacă ele corespundeau unui randament economic rezonabil al respectivului împrumut.

42 În ceea ce privește, pe de altă parte, legislația națională în vigoare între 1995 și 1998, prevederea care asimila profiturilor distribuite dobânzile plătite de către o societate către o alta aparținând aceluiași grup de societăți atunci când aceste dobânzi depășeau ceea ce sar fi convenit în lipsa relațiilor speciale între debitorul dobânzilor menționate și beneficiarul acestora sau între aceste părți și o terță persoană nu se aplica în situația în care atât societatea împrumutată, cât și societatea împrumutătoare erau plătitoare de impozit în Regatul Unit.

43 Tot astfel, în temeiul legislației aplicabile între 1998 și 2004, dobânzile plătite între societăți ale aceluiași grup intrau sub incidența regulilor referitoare la prețul de transfer atunci când se refereau la o operațiune încheiată în condiții diferite de cele în care sar fi încheiat dacă aceste societăți nu aparțineau aceluiași grup și dacă termenii conveniți în cadrul acestei operațiuni creau, din punctul de vedere al legislației fiscale a Regatului Unit, un avantaj potențial uneia dintre părțile respective. Rezultă din această legislație că un astfel de avantaj era considerat inexistent atunci când erau îndeplinite anumite condiții, în special împrejurarea că cealaltă parte la operațiune era de asemenea plătitoare de impozit în Regatul Unit.

44 Or, în măsura în care o societate este plătitoare de impozit în Regatul Unit dacă este rezidentă ori desfășoară o activitate economică în acest stat membru prin intermediul unei sucursale ori al unei agenții, dispozițiile aplicabile între 1995 și 2004 supuneau unor restricții în special împrumuturile acordate de către societățimamă nerezidente.

45 Rezultă că, și înainte de 1995 și, în orice caz, între 1995 și 2004, în situația plății de către o societate rezidentă de dobânzi aferente unui împrumut acordat de către o societate afiliată nerezidentă, situația fiscală a primei societăți era mai puțin avantajoasă decât aceea a unei societăți împrumutate rezidente căreia i sar fi acordat un împrumut de către o societate afiliată rezidentă.

46 În ceea ce privește compatibilitatea dintre această diferență de tratament și prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire, guvernul german și cel al Regatului Unit susțin, în primul rând, că aceste dispoziții nu se aplică unei reglementări naționale care nu urmărește decât să pună în aplicare competența în materie fiscală astfel cum aceasta a fost repartizată, conform principiilor recunoscute la nivel internațional, în cadrul CDI încheiate de către Regatul Unit.

47 În această privință, aceste guverne se referă la principiul potrivit căruia statele pot repartiza profiturile societăților aparținând aceluiași grup bazânduse pe regula „deplinei concurențe” sau a „comparării cu terții”, prevăzută în special la articolul 9 din Modelul de convenție cu privire la venit și la capital al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE). Guvernul german adaugă că, potrivit acestei reguli, statul în care este rezidentă societatea împrumutătoare este competent pentru a impozita dobânzile percepute dacă operațiunea în cauză se aseamănă unei operațiuni realizate între terți, în vreme ce, în situația opusă, această competență revine statului în care este rezidentă societatea împrumutată.

48 În ceea ce privește aplicarea acestui principiu, guvernul Regatului Unit precizează că cele mai multe dintre CDI pe care acest stat membru lea încheiat conțin o dispoziție care permite autorităților competente respective să efectueze o ajustare compensatorie prin care oricărei ajustări în plus a profiturilor impozabile în statul în care are sediul societatea împrumutată îi va urma o reducere corespunzătoare a profiturilor impozabile în statul în care este stabilită societatea împrumutătoare.

49 În această privință, trebuie amintit că, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente să definească, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, mai ales în vederea evitării dublei impuneri (hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C336 /96, Rec., p. I2793, punctele 24 și 30, hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C470/04, Rec, p. I7409, punctul 44, și hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres, C513/04, Rec., p. I10967, punctele 22 și 23). În acest context, este de competența statelor membre să ia măsurile necesare pentru a preveni dubla impozitare, utilizând, printre altele, criteriile de repartizare urmate în practica fiscală internațională, inclusiv modelele de convenții elaborate de către OCDE (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior Gilly, punctul 31, N, punctul 45, și Kerckhaert și Morres, punctul 23).

50 Cu toate acestea, dispozițiile naționale în cauză în acțiunea principală nu procedează la o simplă repartizare a competențelor între Regatul Unit și statele cu care acesta a încheiat CDI.

51 Întradevăr, dacă, anterior modificărilor legislative intervenite în 1995, aceste dispoziții naționale prevedeau că, exceptând o clauză contrară întro CDI, dobânzile plătite de către o societate rezidentă aferente unui împrumut acordat de către o societate afiliată nerezidentă trebuiau considerate profituri distribuite, aceste dispoziții reflectau astfel o alegere unilaterală a legiuitorului din Regatul Unit. La fel se întâmpla și anterior modificărilor intervenite în 1998 pentru dobânzile plătite întrun astfel de context atunci când acestea depășeau ceea ce ar fi fost plătit în condiții de concurență deplină, precum și, ca urmare a modificărilor legislative intervenite în 1998, pentru operațiunile încheiate între două societăți sub control comun în condiții diferite de cele care sar fi aplicat dacă societățile nu sar fi aflat sub un astfel de control, în special atunci când aceste condiții creau pentru una dintre părțile la operațiune un avantaj fiscal potențial în raport cu legislația în vigoare în Regatul Unit.

52 În loc să urmărească eliminarea dublei impuneri a profiturilor obținute în Regatul Unit, aceste dispoziții reflectă mai curând alegerea făcută de către acest stat membru de ași organiza sistemul fiscal cu scopul de a preveni ca astfel de profituri să fie sustrase impozitării în acel stat prin intermediul unui sistem de subcapitalizare a filialelor rezidente de către societăți afiliate nerezidente. Astfel cum a arătat avocatul general la punctele 55 și 56 din concluziile sale, caracterul unilateral al dispozițiilor care califică drept profituri distribuite anumite dobânzi plătite unor societăți nerezidente nu este dezmințit nici de faptul că, pentru a pune în practică o asemenea calificare, acest stat membru sa inspirat din principii recunoscute la nivel internațional și nici chiar de împrejurarea că, pentru societăți împrumutătoare rezidente întro serie de alte state, respectivul stat a căutat să coroboreze aplicarea legislației sale naționale cu CDI conținând clauze prin care se urmărea prevenirea sau atenuarea impunerilor duble care puteau lua naștere dintro astfel de calificare.

53 În plus, chiar dacă, în anumite situații, aplicarea dispozițiilor în cauză în acțiunea principală nu făcea decât să pună în aplicare criterii stabilite în CDI, nu este mai puțin adevărat că, în exercitarea competențelor fiscale astfel repartizate, statele membre sunt ținute să se conformeze normelor de drept comunitar (a se vedea în acest sens hotărârea SaintGobain ZN, citată anterior, punctele 58 și 59, și hotărârea din 12 decembrie 2002, De Groot, C385 /00, Rec., p. I11819, punctul 94) și îndeosebi libertății de stabilire, astfel cum este garantată prin articolul 43 CE.

54 În sfârșit, în ceea ce privește faptul că, în temeiul prevederilor unei CDI, creșterea profiturilor impozabile care rezultă în urma recalificării dobânzilor poate fi compensată printro reducere corespunzătoare a profiturilor impozabile în statul în care este rezidentă societatea împrumutătoare, este adevărat că, din moment ce regimul fiscal care rezultă dintro CDI face parte din cadrul juridic aplicabil acțiunii principale, iar acesta a fost prezentat ca atare de către instanța de trimitere, Curtea este obligată să țină seama de acesta în vederea oferirii unei interpretări a dreptului comunitar care să fie utilă judecătorului național (a se vedea în acest sens hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C319/02, Rec., p. I7477, punctul 21, hotărârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C265/04, Rec., p. I923, punctele 51-55, hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 71, precum și hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France, C170/05, Rec., p. I11949, punctul 45).

55 Cu toate acestea, din dosarul cauzei nu reiese faptul că, în situația în care, în temeiul legislației în vigoare în Regatul Unit, dobânzile plătite de către o societate rezidentă unei societăți afiliate nerezidente sunt considerate profituri distribuite, aplicarea combinată a acestei legislații naționale și a prevederilor incidente dintro CDI permite, întro manieră generală, să se neutralizeze creșterea sarcinii fiscale care rezultă din ajustarea profiturilor impozabile ale societății împrumutate. În această privință, reclamantele în acțiunea principală nu susțin teza guvernului Regatului Unit potrivit căreia, în temeiul CDI pe care Regatul Unit lea încheiat cu alte state membre, precum și prin aplicarea Convenției 90/436/CEE din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, p. 10), dezavantajul fiscal produs unui grup de societăți ca urmare a aplicării dispozițiilor naționale în materie de subcapitalizare a fost totdeauna compensat printrun avantaj corespunzător.

56 Presupunând chiar că un avantaj acordat în statul în care este rezidentă societatea împrumutătoare este de natură să neutralizeze sarcina fiscală care decurge pentru societatea împrumutată ca urmare a aplicării legislației statului în care aceasta este rezidentă, nu rezultă din dosarul cauzei că, în temeiul unei aplicări combinate a legislației în vigoare în Regatul Unit și a CDI încheiate de către acest stat membru, orice ajustare în sensul creșterii profiturilor impozabile ale societății împrumutate, la care duce recalificarea dobânzilor plătite unei societăți afiliate nerezidente, este neutralizată prin acordarea unui avantaj fiscal acestei ultime societăți în statul în care aceasta este rezidentă.

57 În al doilea rând, guvernul Regatului Unit arată că diferența de tratament aplicată de legislația în cauză în acțiunea principală nu constituie un obstacol direct și cert în calea exercitării libertății de stabilire, câtă vreme aceasta nu are nici ca obiect și nici ca efect să facă mai puțin atractivă exercitarea, în Regatul Unit, a libertății de stabilire de către societăți care au sediul în alte state membre.

58 Potrivit acestui guvern și guvernului german, legislația în vigoare în Regatul Unit nu face decât să distingă între situații care nu sunt comparabile, mai degrabă decât să instituie o discriminare. Aceste guverne precizează, întradevăr, că numai întrun context transfrontalier un grup de societăți poate, finanțând o filială rezidentă în Regatul Unit cu fonduri împrumutate mai degrabă decât cu fonduri proprii, să organizeze un „transfer de profituri” către un alt stat unde acestea sunt supuse unui nivel mai redus de impozitare, făcând astfel ca profiturile realizate de către filiala rezidentă să fie sustrase impozitării în Regatul Unit. În plus, numai o societatemamă străină ar avea posibilitatea de a se stabili întrun stat în care dobânzile sunt supuse unui impozit foarte scăzut sau chiar scutite de impozit.

59 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că diferența de tratament la care sunt supuse, în cadrul unei legislații de natura celei în cauză în acțiunea principală, filialele societățilormamă nerezidente în raport cu filialele societățilormamă rezidente poate restrânge libertatea de stabilire chiar dacă, în materie fiscală, situația unui grup de societăți transfrontalier nu este comparabilă cu aceea a unui grup de societăți care sunt rezidente, toate, în același stat membru.

60 Desigur, în cadrul unui grup de societăți, riscul ca finanțarea unei filiale să fie efectuată în scopul de a organiza un transfer de profituri către un stat în care acestea sunt supuse unui impozit mai mic nu există în mod normal dacă toate societățile respective sunt supuse, în același stat membru, aceluiași nivel de impozitare. Totuși, aceasta nu exclude ca normele adoptate de către un stat membru având în vedere în mod specific situația grupurilor transfrontaliere să poată, în anumite cazuri, să constituie o restricție privind libertatea de stabilire a societăților respective.

61 Pe de altă parte, trebuie arătat că o diferență de tratament între filialele rezidente în funcție de locul în care au sediul societățilemamă ale acestora constituie o restricție privind libertatea de stabilire în condițiile în care aceasta face mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire de către societăți stabilite în alte state membre, care ar putea, prin urmare, să renunțe la achiziționarea, la înființarea sau la menținerea unei filiale în statul membru care adoptă această măsură (a se vedea hotărârea LankhorstHohorst, citată anterior, punctul 32).

62 Contrar a ceea ce susține guvernul Regatului Unit, pentru ca o astfel de legislație să fie considerată restricție privind libertatea de stabilire, este suficient ca aceasta să fie de natură să restrângă exercitarea acestei libertăți întrun stat membru de către societăți stabilite întrun alt stat membru, fără a fi necesar să se demonstreze că legislația respectivă are întradevăr ca efect să determine unele dintre acele societăți să renunțe la achiziționarea, la înființarea sau la menținerea unei filiale în primul stat membru.

63 Rezultă din aceasta că diferența de tratament la care sunt supuse, în cadrul dispozițiilor naționale în cauză în acțiunea principală referitoare la subcapitalizare, societățile împrumutate rezidente în funcție de locul în care are sediul societatea afiliată împrumutătoare constituie o restricție privind libertatea de stabilire.

Cu privire la justificarea restricției privind libertatea de stabilire

64 O astfel de restricție nu poate fi acceptată decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În plus, întro asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie potrivită pentru garantarea realizării obiectivului respectiv și ca ea să nu depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 35, precum și Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 47).

65 Guvernul Regatului Unit, susținut de guvernul german, arată că dispozițiile naționale în cauză în acțiunea principală se justifică atât prin necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal național, cât și prin aceea de a lupta împotriva evaziunii fiscale. Potrivit guvernului Regatului Unit, este vorba, în realitate, despre două aspecte ale unui singur obiectiv, care este acela de a veghea la existența unui regim fiscal echitabil și coerent.

– Cu privire la necesitatea asigurării coerenței sistemului fiscal național

66 În ceea ce privește, în primul rând, necesitatea asigurării coerenței sistemului fiscal național, guvernul Regatului Unit susține că, garantând că distribuirile „oculte” de dividende sunt impozitate o singură dată și pe teritoriul fiscal corespunzător, legislația națională asigură, prin intermediul CDI încheiate, că eventuala creștere a profiturilor impozabile în Regatul Unit va fi compensată printro reducere corespunzătoare a profiturilor împrumutătorului supuse impozitării în statul său de reședință. În schimb, în cauza în care sa pronunțat hotărârea LankhorstHohorst, citată anterior, nu ar fi existat nicio dispoziție echivalentă în CDI încheiată între Republica Federală Germania și Regatul Țărilor de Jos.

67 Guvernul german adaugă faptul că, atunci când societatea împrumutată și societatea împrumutătoare sunt rezidente în același stat membru, avantajul fiscal pe care îl creează plata unor dobânzi, și anume deducerea acestora din profiturile impozabile ale societății împrumutate, este totdeauna compensat printrun dezavantaj fiscal corespunzător în sarcina societății împrumutătoare, și anume impozitarea dobânzilor încasate. Faptul că o astfel de compensare nu ar fi asigurată în situația în care societatea împrumutătoare este rezidentă întrun alt stat membru ar conduce statele membre la împărțirea competențelor lor de impozitare după cum operațiunea respectivă ar fi fost efectuată în condiții similare celor care sar fi aplicat între societăți independente.

68 În această privință, trebuie amintit că, la punctele 28 și, respectiv, 21 din hotărârile din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C204/90, Rec., p. I249) și Comisia/Belgia (C300/90, Rec., p. I305), Curtea a admis că necesitatea de a

menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție în calea exercitării libertăților fundamentale garantate prin tratat. Cu toate acestea, pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj printro prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens hotărârea din 14 noiembrie 1995, Svensson și Gustavsson, C484/93, Rec., p. I3955, punctul 18, hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 42, și hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C471/04, Rec., p. I2107, punctul 40).

69 Astfel cum sa arătat și la punctele 55 și 56 din prezenta hotărâre, presupunând că un avantaj fiscal acordat de statul în care este rezidentă societatea împrumutătoare este de natură să neutralizeze sarcina fiscală care ia naștere pentru societatea împrumutată din aplicarea legislației statului în care aceasta este rezidentă, guvernele care au prezentat observații nu au stabilit că, în temeiul unei aplicări combinate a legislației fiscale în vigoare în Regatul Unit și a CDI încheiate de către acest stat membru, orice ajustare prin creșterea profiturilor impozabile ale societății împrumutate la care ar conduce recalificarea dobânzilor plătite unei societăți afiliate nerezidente este neutralizată prin acordarea unui avantaj fiscal acestei din urmă societăți în statul în care aceasta este rezidentă.

70 În aceste condiții, restricția privind libertatea de stabilire reprezentată de dispozițiile naționale în cauză în acțiunea principală nu poate, prin urmare, să fie justificată de necesitatea asigurării coerenței sistemului fiscal național.

– Cu privire la motivul luptei împotriva practicilor abuzive

71 În ceea ce privește, în al doilea rând, aprecierile legate de lupta împotriva evaziunii fiscale, guvernul Regatului Unit subliniază că, spre deosebire de legislația germană vizată în cauza în care sa pronunțat hotărârea LankhorstHohorst, citată anterior, dispozițiile naționale referitoare la subcapitalizare au în vedere o formă specială de evaziune fiscală care constă în punerea în practică a unor aranjamente artificiale destinate să eludeze legislația fiscală în statul în care este rezidentă societatea împrumutată. Dispozițiile în vigoare în Regatul Unit nu ar depăși ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv, în sensul că acestea sar baza pe principiul recunoscut la nivel internațional al deplinei concurențe, că nu ar considera profituri distribuite decât partea din dobânzi care depășește ceea ce ar fi fost plătit în cadrul unei operațiuni încheiate în condiții de concurență deplină și că acestea sar aplica întro manieră flexibilă, prevăzând, printre altele, o procedură de verificare prealabilă.

72 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o măsură națională care limitează libertatea de stabilire poate fi justificată atunci când aceasta vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv (a se vedea în acest sens hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C264/96, Rec., p. I4695, punctul 26, hotărârea LankhorstHohorst, citată anterior, punctul 37, hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 57, precum și hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 51).

73 Simplul fapt că unei societăți i se acordă un împrumut de către o societate afiliată stabilită întrun alt stat membru nu poate să constituie temeiul unei prezumții generale de practici abuzive și să justifice o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat (a se vedea în acest sens hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C478/98, Rec., p. I7587, punctul 45, hotărârea X și Y, citată anterior, punctul 62, hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C334/02, Rec., p. I2229, punctul 27, precum și hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 50).

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

75 Asemenea practicilor avute în vedere la punctul 49 din hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, care ar consta în organizarea de transferuri ale pierderilor, în cadrul unui grup de societăți, către societățile stabilite în statele membre care aplică nivelurile de impozitare cele mai ridicate și în care, prin urmare, valoarea fiscală a acestor pierderi este cea mai importantă, tipul de comportament descris la punctul precedent este de natură să compromită dreptul statelor membre de ași exercita competența fiscală față de activitățile desfășurate pe teritoriul lor și să aducă astfel atingere unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 56).

76 Astfel cum subliniază guvernul Regatului Unit, o legislație națională de natura celei în cauză în acțiunea principală are în vedere practica „subcapitalizării”, în temeiul căreia un grup de societăți caută să reducă impozitele aferente profiturilor realizate de către una dintre filialele sale alegând să finanțeze această filială mai degrabă prin împrumuturi decât prin fonduri proprii, permițând astfel respectivei filiale să transfere profituri către o societatemamă sub formă de dobânzi care se deduc cu ocazia calculării profiturilor sale impozabile, iar nu sub formă de dividende nedeductibile. Când societateamamă este rezidentă întrun stat în care nivelul impozitului este inferior celui aplicabil în statul în care este rezidentă filiala, datoria fiscală este astfel susceptibilă de a fi transferată către un stat cu un impozit mult mai scăzut.

77 Reglementând calificarea dobânzilor menționate drept profituri distribuite, o astfel de legislație este de natură să prevină practici care nu ar avea alt scop decât să eludeze impozitul datorat în mod normal pe profitul realizat din activități desfășurate pe teritoriul național. Rezultă de aici că o astfel de legislație este potrivită pentru a atinge obiectivul în vederea căruia a fost adoptată.

78 Mai trebuie verificat dacă legislația menționată nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv.

79 Astfel cum Curtea a considerat la punctul 37 din hotărârea LankhorstHohorst, citată anterior, o legislație națională care nu are ca obiect specific să excludă de la un avantaj fiscal aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea acestei legislații, ci are în vedere, în general, orice situație în care societateamamă are sediul, din orice motiv, întrun alt stat membru, nu îndeplinește această cerință.

80 În schimb, o legislație a unui stat membru este susceptibilă de a fi justificată prin motive ce țin de lupta împotriva practicilor abuzive atunci când aceasta prevede că dobânzile plătite de către o filială rezidentă unei societățimamă nerezidente sunt considerate profituri distribuite numai dacă și în măsura în care acestea depășesc ceea ce societățile ar fi convenit în condiții de concurență deplină, și anume clauze comerciale asupra cărora asemenea societăți ar fi putut să cadă de acord dacă acestea nu ar fi aparținut aceluiași grup de societăți.

81 Întradevăr, împrejurarea că unei societăți rezidente i sa acordat un împrumut de către o societatemamă nerezidentă în condiții care nu corespund cu ceea ce societățile respective ar fi convenit în condiții de concurență deplină constituie pentru statul membru în care este rezidentă societatea împrumutată un element obiectiv și verificabil de către terți pentru a stabili dacă operațiunea în cauză constituie, în tot sau în parte, un aranjament pur artificial al cărui scop esențial este eludarea legislației fiscale a acestui stat membru. În această privință, este vorba de a stabili dacă, în lipsa relațiilor speciale dintre societățile respective, împrumutul nu ar fi fost acordat sau ar fi fost acordat întrun cuantum sau la un nivel al dobânzii diferite.

82 Astfel cum a arătat și avocatul general la punctul 67 din concluziile sale, o legislație națională care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale trebuie considerată că nu depășește ceea ce este necesar pentru a preveni practicile abuzive atunci când, în primul rând, în fiecare caz în care existența unui asemenea aranjament nu poate fi exclusă, contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventuale rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată această operațiune.

83 Pentru ca o astfel de legislație să rămână conformă principiului proporționalității, este necesar, în al doilea rând, ca, atunci când verificarea unor astfel de elemente duce la concluzia că operațiunea în cauză corespunde unui aranjament pur artificial lipsit de rațiuni comerciale reale, reconsiderarea drept profituri distribuite a dobânzilor plătite să se limiteze la partea din aceste dobânzi care depășește ceea ce ar fi fost convenit în lipsa unor relații speciale între părți sau între acestea din urmă și un terț.

84 În cazul de față, din dosar reiese faptul că, până la modificările intervenite în 1995, legislația în vigoare în Regatul Unit prevedea că dobânzile plătite de către o filială, aferente unui împrumut acordat de către o societatemamă nerezidentă, erau considerate, în întregul lor, profituri distribuite, fără a se analiza conformitatea împrumutului cu un criteriu pertinent precum cel al deplinei concurențe și fără nicio posibilitate pentru această filială de a prezenta elemente referitoare la rațiunile comerciale reale pe care se baza acel împrumut.

85 Cu toate acestea, din dosar mai reiese faptul că această legislație nu se aplica în situația în care o CDI înlătura aplicarea sa și garanta că dobânzile respective puteau fi deduse în scop fiscal în măsura în care nivelul dobânzii nu depășea ceea ce ar fi fost convenit în condiții de concurență deplină. În temeiul unei astfel de CDI, numai partea din dobânzi care depășea ceea ce sar fi plătit în condiții de concurență deplină era considerată profit distribuit.

86 Dacă un regim fiscal de natura celui care decurge, pentru situațiile care intră sub incidența acestora, din CDI încheiate de Regatul Unit pare, la prima vedere, că se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile care să permită identificarea existenței unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale, revine instanței de trimitere să stabilească, atunci când se dovedește că reclamantele în acțiunea principală beneficiau de un astfel de regim, dacă acesta le permitea, în situația în care operațiunile lor nu îndeplineau condițiile stabilite prin CDI pentru a evalua conformitatea acestora cu criteriul deplinei concurențe, să prezinte elemente referitoare la eventualele rațiuni de natură comercială pe care se bazau aceste operațiuni, fără a fi supuse unor constrângeri administrative excesive.

87 Același lucru este valabil și pentru dispozițiile naționale în vigoare ca urmare a modificărilor legislative intervenite în 1995 și în 1998. Nu este contestat faptul că, în temeiul acestor dispoziții, recalificarea drept profituri distribuite nu privește decât partea din dobânzi care depășește ceea ce sar fi plătit în condiții de concurență deplină. Or, dacă la prima vedere criteriile pe care le stabilesc dispozițiile menționate par să ceară examinarea unor elemente obiective și verificabile pentru a se pronunța în sensul existenței unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale, revine instanței de trimitere să stabilească dacă aceste dispoziții oferă posibilitatea pentru contribuabil, atunci când o operațiune nu îndeplinește criteriul deplinei concurențe, să prezinte, dacă este cazul, elemente referitoare la rațiunile de natură comercială pe care se baza această operațiune, în condițiile prezentate la punctul precedent.

88 Contrar celor susținute de către Comisie, atunci când un stat membru consideră profit distribuit toate sau o parte din dobânzile plătite de către o societate rezidentă unei societăți nerezidente aparținând aceluiași grup de societăți, după ce a stabilit că este vorba despre un aranjament pur artificial al cărui scop este eludarea legislației sale fiscale, nu i se poate cere acestui stat membru, în acest context, să asigure că statul în care este rezidentă cea de a doua societate ia măsurile necesare pentru a evita ca, la nivelul respectivului grup, plata considerată dividend să fie impozitată, ca atare, atât în statul membru în care este rezidentă prima societate, cât și în cel în care este rezidentă cea de a doua societate.

89 Întradevăr, în măsura în care, întrun astfel de caz, statul membru în care este rezidentă prima societate poate în mod legitim, să considere dobânzile plătite de către această societate ca fiind distribuire de profituri, acestui stat nu îi revine, în principiu, obligația de a asigura că profiturile distribuite unei societăți nerezidente care are calitatea de acționar nu sunt supuse unei impuneri în lanț (a se vedea în acest sens hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctele 59 și 60).

90 Doar în situația în care un stat membru hotărăște să își exercite competența fiscală nu numai, în ceea ce privește filiala rezidentă, asupra profiturilor realizate în acest stat membru, dar și, în ceea ce privește societatea beneficiară nerezidentă, asupra veniturilor acesteia primite de la filiala respectivă, acel stat membru trebuie, pentru ca această societate beneficiară să nu se confrunte cu o restricție privind libertatea de stabilire, interzisă, în principiu, prin articolul 43 CE, să vegheze ca, în raport cu mecanismul prevăzut de dreptul său național în scopul evitării sau atenuării impunerii în lanț, o societate beneficiară nerezidentă să fie supusă unui tratament echivalent celui de care se bucură o societate beneficiară rezidentă (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 70, precum și Denkavit Internationaal și Denkavit France, punctul 37).

91 De altfel, trebuie arătat că, astfel cum sa amintit la punctul 49 din prezenta hotărâre, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente să definească, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a competenței lor de impozitare, mai ales în vederea evitării dublei impuneri.

92 Prin urmare, la prima și la a treia întrebare trebuie să se răspundă că articolul 43 CE se opune unei legislații a unui stat membru care restrânge posibilitatea pentru o societate rezidentă de a deduce, în scopuri fiscale, dobânzile plătite aferente fondurilor împrumutate de la o societatemamă, directă sau indirectă, rezidentă întrun alt stat membru sau de la o societate rezidentă întrun alt stat membru controlată de către o astfel de societatemamă, fără a supune acestei restricții o societate rezidentă care împrumută fonduri de la o altă societate de asemenea rezidentă, cu excepția cazului în care, pe de o parte, această legislație se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile care să permită identificarea unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale, prevăzând posibilitatea pentru contribuabil de a prezenta, dacă este cazul și fără a fi supus unor constrângeri administrative

excesive, elemente referitoare la rațiunile de natură comercială aflate la baza operațiunii în cauză și, pe de altă parte, când existența unui astfel de aranjament este dovedită, respectiva legislație nu consideră aceste dobânzi profituri distribuite decât în măsura în care acestea depășesc ceea ce sar fi convenit în condiții de concurență deplină.

Cu privire la a doua întrebare

93 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă răspunsul la prima întrebare ar fi diferit în situația în care fondurile împrumutate ar fi fost oferite societății rezidente nu de către o societatemamă rezidentă întrun alt stat membru, ci:

– de către o societate aparținând aceluiași grup de societăți care este rezidentă, la fel ca și societateamamă a respectivului grup, întrun alt stat membru;

– de către o societate aparținând aceluiași grup de societăți care este rezidentă întrun alt stat membru, în vreme ce societățile afiliate comune societății împrumutate și societății împrumutătoare sunt rezidente întro țară terță, sau

– de către o societate aparținând aceluiași grup de societăți care este rezidentă întrun alt stat membru, dar care oferă împrumutul prin intermediul unei sucursale situate întro țară terță, în vreme ce societățile afiliate comune societății împrumutate și societății împrumutătoare sunt rezidente întro țară terță, sau

– de către o societate aparținând aceluiași grup de societăți care este rezidentă, ca și societățile afiliate comune societății împrumutate și societății împrumutătoare, întro țară terță.

94 În această privință, trebuie amintit mai întâi că, astfel cum sa arătat la punctul 61 din prezenta hotărâre, o legislație națională de natura celei în cauză în acțiunea principală, care, în ceea ce privește calificarea drept profituri distribuite a dobânzilor plătite de către o filială rezidentă unei societățimamă, aplică o diferență de tratament între filialele rezidente în funcție de locul în care își are sediul societateamamă a acestora, restrânge libertatea de stabilire în condițiile în care face mai puțin atractivă exercitarea libertății de stabilire de către societăți stabilite în alte state membre, care ar putea, prin urmare, să renunțe la înființarea sau la menținerea unei filiale în statul membru care adoptă această măsură.

95 Reiese că o asemenea legislație constituie o restricție privind libertatea de stabilire interzisă, în principiu, prin articolul 43 CE, atât în cazul în care societatea rezidentă împrumutată primește un împrumut de la o societate stabilită întrun alt stat membru care, direct sau indirect, deține în capitalul social al societății împrumutate o participație care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și să îi stabilească activitățile, cât și în cazul în care societatea împrumutată primește un împrumut de la o altă societate nerezidentă care, indiferent de locul în care are sediul, este ea însăși controlată de către o societate rezidentă întrun alt stat membru și care deține, direct sau indirect, o participație la capitalul social al societății împrumutate.

96 Răspunsul dat primei întrebări preliminare este valabil, prin urmare, și pentru ipoteza menționată la prima liniuță a celei de a doua întrebări preliminare.

97 În ceea ce privește ipotezele arătate la liniuțele a doua, a treia și a patra ale celei de a doua întrebări preliminare, trebuie amintit, astfel cum sa arătat la punctul 36 din prezenta hotărâre, că articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE presupune, pentru societățile înființate în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității, dreptul de ași desfășura activitatea întrun alt stat membru prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții.

98 Nu poate, prin urmare, să intre sub incidența articolului 43 CE aplicarea unei legislații naționale precum cea în cauză în acțiunea principală unei situații în care unei societăți rezidente i se acordă un împrumut de către o societate rezidentă întrun alt stat membru care nu deține ea însăși o participație de control în societatea împrumutată și când aceste două societăți sunt controlate, direct sau indirect, de către o societate afiliată comună rezidentă, în ceea ce o privește, întro țară terță.

99 Întradevăr, dacă întro astfel de situație statul membru care a adoptat o astfel de legislație consideră profituri distribuite dobânzile plătite de către societatea împrumutată, această măsură afectează libertatea de stabilire, însă nu a societății împrumutătoare, ci a societății afiliate care se bucură de un nivel al controlului asupra celorlalte două societăți ce îi permite să influențeze alegerea finanțării respectivelor societăți. Or, în măsura în care societatea afiliată menționată nu este stabilită întrun stat membru în sensul articolului 48 CE, articolul 43 CE nu este aplicabil.

100 Pentru aceleași rațiuni, nu intră sub incidența articolului 43 CE aplicarea acestei legislații unei situații în care atât societatea împrumutătoare, cât și societatea afiliată comună sunt rezidente întro țară terță și nici unei situații în care societatea împrumutătoare, care este rezidentă întrun alt stat membru și care nu controlează ea însăși societatea împrumutată, acordă împrumutul prin intermediul unei sucursale stabilite întro țară terță, societatea afiliată comună fiind de asemenea rezidentă întro țară terță.

101 În ceea ce privește celelalte prevederi ale tratatului invocate de către reclamantele în acțiunea principală, trebuie subliniat că, astfel cum sa arătat la punctele 33 și 34 din prezenta hotărâre, o legislație de natura celei în cauză în acțiunea principală, care nu are în vedere decât relații din cadrul unui grup de societăți, afectează în principal libertatea de stabilire. Presupunând că o astfel de legislație are efecte restrictive asupra liberei circulații a serviciilor și asupra liberei circulații a capitalurilor, asemenea efecte ar fi urmarea inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și nu ar justifica o analiză a acestei legislații în raport cu prevederile articolelor 49 CE și 56 CE.

102 Prin urmare, la cea de a doua întrebare trebuie să se răspundă că o legislație a unui stat membru de natura celei avute în vedere la prima întrebare nu intră sub incidența articolului 43 CE atunci când se aplică unei situații în care o societate rezidentă primește un împrumut de la o societate rezidentă întrun alt stat membru sau întro țară terță care nu controlează ea însăși societatea împrumutată și când aceste două societăți sunt controlate, direct sau indirect, de către o societate afiliată comună rezidentă întro țară terță.

Cu privire la a patra întrebare

103 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în cazul în care o legislație de natura celei în cauză în acțiunea principală ar constitui o restricție privind libera circulație a capitalurilor între statele membre și țările terțe prevăzută la articolul 56 CE, o astfel de restricție trebuie să fie considerată ca existentă la 31 decembrie 1993, în vederea aplicării prevederilor articolului 57 alineatul (1) CE.

104 Trebuie arătat de la început, astfel cum reiese din punctele 33, 34 și 101 din prezenta hotărâre, că o legislație de natura celei în cauză în acțiunea principală trebuie analizată în raport cu prevederile articolului 43 CE, iar nu cu cele ale articolului 56 CE.

105 Prin urmare, nu este necesar să se răspundă la a patra întrebare.

Cu privire la întrebările a cincea-a zecea

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

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

108 În sfârșit, instanța de trimitere întreabă dacă trebuie să se țină cont, în scopul stabilirii pierderilor care trebuie restituite sau compensate, de faptul dacă persoanele vătămate au dat dovadă de o diligență rezonabilă pentru a evita pierderile, mai ales prin introducerea unor acțiuni în justiție.

109 În această privință, trebuie arătat că nu este de competența Curții să califice din punct de vedere juridic acțiunile introduse la instanța de trimitere de către reclamantele în acțiunea principală. În cauza de față, acestora le revine obligația să stabilească natura și temeiul acțiunii lor (cerere de restituire sau cerere de reparare a prejudiciului), sub controlul instanței de trimitere (a se vedea hotărârile citate anterior Metallgesellschaft și alții, punctul 81, și Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 201).

110 Nu este mai puțin adevărat că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, dreptul de a obține restituirea impozitelor percepute întrun stat membru cu încălcarea normelor de drept comunitar este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de către dispozițiile comunitare, astfel cum au fost acestea interpretate de către Curte. Statul membru este, prin urmare, ținut, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului comunitar (hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 202 și jurisprudența citată).

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

112 În plus, când un stat membru a încasat impozite cu încălcarea normelor de drept comunitar, justițiabilii au dreptul la restituirea nu numai a impozitului perceput fără temei, ci și a sumelor plătite acestui stat sau reținute de acesta în legătură directă cu impozitul respectiv. Astfel cum Curtea a apreciat la punctele 87 și 88 din hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată anterior, aceasta cuprinde de asemenea și pierderile reprezentate de indisponibilizarea sumelor de bani ca urmare a exigibilității premature a impozitului (hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 205 și jurisprudența citată).

113 Totuși, contrar celor susținute de reclamante în acțiunea principală, nici scutirile sau alte avantaje fiscale la care o societate rezidentă ar fi renunțat pentru a putea să impute integral impozitul perceput fără temei asupra unei sume datorate în contul unui alt impozit, nici prejudiciul pe care lar fi suferit o astfel de societate ca urmare a faptului că grupul din care face parte a considerat necesar să înlocuiască, cu scopul de a reduce sarcina fiscală globală, capitalurile împrumutate cu o finanțare prin fonduri proprii și nici cheltuielile efectuate de către societățile acestui grup pentru a se conforma legislației naționale în cauză nu pot fi recuperate, în temeiul dreptului comunitar, pe calea unei acțiuni prin care se urmărește restituirea impozitului perceput fără temei sau a sumelor plătite statului membru respectiv ori reținute de către acesta în legătură directă cu acest impozit. Întradevăr, astfel de costuri ar avea la bază decizii luate de către societățile grupului menționat și nu ar putea, prin urmare, să constituie, în ceea ce le privește, consecința inevitabilă a deciziei Regatului Unit de a considera profituri distribuite anumite dobânzi plătite unor societăți nerezidente.

114 În aceste condiții, este de competența instanței naționale să stabilească dacă costurile enumerate la punctul anterior constituie, pentru societățile respective, pierderi financiare suferite ca urmare a unei încălcări a dreptului comunitar imputabile statului membru în cauză.

115 Fără ca prin acesta să excludă posibilitatea ca răspunderea statului să poată fi angajată în condiții mai puțin restrictive în temeiul dreptului național, Curtea a hotărât că, pentru ca un stat membru să fie ținut să repare prejudiciile cauzate particularilor prin încălcări ale dreptului comunitar care îi sunt imputabile, trebuie îndeplinite trei condiții, și anume ca norma de drept încălcată să aibă ca obiect acordarea de drepturi particularilor, încălcarea să fie suficient de gravă și să existe o legătură directă de cauzalitate între încălcarea obligației care îi incumbă statului și prejudiciul suferit de către persoanele vătămate (a se vedea hotărârea Brasserie du Pêcheur și Factortame, citată anterior, punctele 51 și 66, hotărârea din 30 septembrie 2003, Köbler, C224/01, Rec., p. I10239, punctele 51 și 57, precum și hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 209).

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

117 În acțiunea principală, prima condiție este în mod evident îndeplinită în ceea ce privește articolul 43 CE. Întradevăr, această prevedere are ca efect acordarea de drepturi particularilor (a se vedea hotărârile citate anterior Brasserie du Pêcheur și Factortame, punctele 23 și 54, precum și Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 211).

118 În ceea ce privește cea de a doua condiție, trebuie amintit, pe de o parte, că o încălcare a dreptului comunitar este suficient de gravă atunci când un stat membru, în exercitarea competențelor sale normative, a încălcat, în mod manifest și grav, limitele care se impun exercitării competențelor sale. Pe de altă parte, atunci când statul membru în

cauză nu dispunea, în momentul în care a comis încălcarea, decât de o marjă de apreciere în mod considerabil redusă, chiar inexistentă, simpla încălcare a dreptului comunitar poate fi suficientă pentru stabilirea existenței unei încălcări suficient de grave (hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 212 și jurisprudența citată).

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

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

121 În cauza de față, pentru a aprecia dacă o încălcare a articolului 43 CE comisă de către statul membru respectiv este suficient de gravă, instanța națională trebuie să ia în considerare faptul că, întrun domeniu precum fiscalitatea directă, consecințele care decurg din libertățile de circulație garantate de tratat nu sunt decât în mod treptat revelate, în special prin intermediul principiilor consacrate de către Curte începând cu hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia /Franța, citată anterior. Întradevăr, până la hotărârea LankhorstHohorst, citată anterior, problema ridicată prin prezenta cerere având ca obiect pronunțarea unei hotărâri preliminare nu fusese încă abordată ca atare în jurisprudența Curții.

122 În ceea ce privește cea de a treia condiție, și anume cerința unei legături directe de cauzalitate între încălcarea obligației care revine statului și prejudiciul suferit de către persoanele vătămate, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă prejudiciul pretins decurge întrun mod suficient de direct din încălcarea dreptului comunitar pentru a obliga statul la repararea acestuia (hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 218 și jurisprudența citată).

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

124 Trebuie precizat că, pentru a determina prejudiciul reparabil, instanța națională poate verifica dacă persoana vătămată a dat dovadă de o diligență rezonabilă pentru a evita prejudiciul sau pentru ai limita întinderea și în special dacă aceasta a folosit în timp util toate căile legale pe care le avea la dispoziție (hotărârea Brasserie du Pêcheur și Factortame, citată anterior, punctul 84).

125 În această privință, Curtea a hotărât, la punctul 106 din hotărârea Metallgesellschaft și alții, citată anterior, cu privire la o legislație fiscală care refuza filialelor rezidente ale societățilormamă nerezidente beneficiul regimului de impunere la nivel de grup, că exercitarea drepturilor pe care dispozițiile direct aplicabile ale dreptului comunitar le conferă particularilor ar deveni imposibilă sau excesiv de dificilă dacă cererile de restituire sau cererile de despăgubire ale acestora bazate pe încălcarea dreptului comunitar ar trebui respinse ori reduse pentru simplul motiv că particularii nu au cerut să beneficieze de regimul de impunere pe care legea națională lil refuza, în vederea contestării refuzului administrației fiscale pe căile legale prevăzute în acest scop, invocând supremația și efectul direct al dreptului comunitar.

126 Tot astfel, aplicarea dispozițiilor referitoare la libertatea de stabilire ar deveni imposibilă sau excesiv de dificilă dacă cererile de restituire sau de despăgubire bazate pe încălcarea dispozițiilor menționate ar trebui respinse sau reduse pentru simplul motiv că societățile în cauză nu au cerut administrației fiscale să li se permită plata către o societate afiliată nerezidentă a dobânzilor aferente fondurilor împrumutate fără ca aceste dobânzi să fie calificate drept profituri distribuite, atunci când legea națională, coroborată, dacă este cazul, cu prevederile pertinente ale CDI, prevedea o astfel de calificare.

127 Este de competența instanței de trimitere să stabilească dacă, atunci când se dovedește că legislația națională în cauză în acțiunea principală, coroborată, dacă este cazul, cu prevederile pertinente ale CDI, nu îndeplinește condițiile arătate la punctul 92 din prezenta hotărâre și constituie, prin urmare, un obstacol în calea libertății de stabilire interzis de articolul 43 CE, aplicarea acestei legislații ar fi condus în toate cazurile la respingerea solicitărilor reclamantelor în acțiunea principală adresate administrației fiscale a Regatului Unit.

128 Prin urmare, la întrebările a cincea-a zecea trebuie să se răspundă după cum urmează:

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

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

Cu privire la cererea de limitare în timp a efectelor prezentei hotărâri

129 În timpul ședinței, guvernul Regatului Unit a solicitat Curții ca, în cazul în care aceasta ar interpreta dreptul comunitar în sensul că acesta se opune unei legislații naționale de natura celei în cauză în acțiunea principală, să limiteze efectele în timp ale hotărârii sale, chiar și în ceea ce privește acțiunile în justiție introduse înainte de data pronunțării acestei hotărâri. Acest guvern evaluează la 300 de milioane de euro costul unei interpretări a dreptului comunitar care iar fi defavorabilă.

130 Trebuie constatat că, în speță, guvernul Regatului Unit nu a precizat pe ce bază a ajuns la evaluarea în cifre a efectelor prezentei hotărâri și nici dacă această sumă privește numai consecințele financiare ale acțiunii principale sau și pe cele care ar decurge din această hotărâre în alte cauze.

131 În plus, suma prezentată de către acest guvern pornește de la ipoteza potrivit căreia răspunsurile date de către Curte ar duce la admiterea în întregime a pretențiilor reclamantelor din acțiunea principală, verificarea acestui aspect fiind, cu toate acestea, de competența instanței de trimitere.

132 În aceste condiții, Curtea nu dispune de elemente suficiente pentru a analiza cererea guvernului Regatului Unit.

133 Prin urmare, nu se impune limitarea în timp a efectelor acestei hotărâri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

134 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

1) **Articolul 43 CE se opune unei legislații a unui stat membru care restrânge posibilitatea pentru o societate rezidentă de a deduce, în scopuri fiscale, dobânzile plătite aferente fondurilor împrumutate de la o societatemamă, directă sau indirectă, rezidentă întrun alt stat membru sau de la o societate rezidentă întrun alt stat membru controlată de către o astfel de societatemamă, fără a supune acestei restrângeri o societate rezidentă care împrumută fonduri de la o altă societate de asemenea rezidentă, cu excepția cazului în care,**

pe de o parte, această legislație se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile care să permită identificarea unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale, prevăzând posibilitatea pentru contribuabil de a prezenta, dacă este cazul și fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, elemente referitoare la rațiunile de natură comercială aflate la baza operațiunii în cauză și, pe de altă parte, când existența unui astfel de aranjament este dovedită, respectiva legislație nu consideră aceste dobânzi profituri distribuite decât în măsura în care acestea depășesc ceea ce sar fi convenit în condiții de concurență deplină.

2) **O legislație a unui stat membru de natura celei avute în vedere la prima întrebare nu intră sub incidența articolului 43 CE atunci când aceasta se aplică unei situații în care o societate rezidentă primește un împrumut de la o societate rezidentă întrun alt stat membru sau întro țară terță care nu controlează ea însăși societatea împrumutată, și când aceste două societăți sunt controlate, direct sau indirect, de către o societate afiliată comună rezidentă întro țară terță.**

3) **În lipsa unei reglementări comunitare, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente și să prevadă modalitățile procedurale de sesizare a instanței destinate să asigure protejarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul comunitar, inclusiv stabilirea naturii acțiunilor introduse de persoanele vătămate la instanțele naționale. Acestea sunt ținute totuși să asigure că justițiabilii dispun de o cale efectivă de atac care să le permită să obțină restituirea impozitului perceput fără temei și a sumelor plătite acestui stat membru sau reținute de către acesta în legătură directă cu acest impozit. În ceea ce privește alte prejudicii pe care lear fi suferit o persoană ca urmare a unei încălcări a dreptului comunitar imputabile unui stat membru, acesta din urmă este obligat să repare prejudiciile cauzate particularilor în condițiile enunțate la punctul 51 din hotărârea Brasserie du Pêcheur și Factortame (C46/93 și C48/93), fără ca aceasta să excludă ca, în temeiul dreptului național, răspunderea statului să poată fi angajată în condiții mai puțin restrictive.**

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

Semnături

* Limba de procedură: engleza.