

HOTĂRÂREA CURȚII
13 iulie 1993¹

The Queen
împotriva
Inland Revenue Commissioners,
ex parte: Commerzbank AG,

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de High Court of Justice, Queen's Bench Division (Regatul Unit)]

„Dreptul de stabilire – Impozitul pe profit – Discriminare indirectă pe motiv de cetățenie sau naționalitate”

Cauza C-330/91

În cauza C-330/91,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales, pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe între

The Queen

și

Inland Revenue Commissioners, ex parte: Commerzbank AG,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 5, 7, 52 și 58 din Tratatul CEE,

CURTEA,

compusă din domnii G. C. Rodríguez Iglesias, președinte de cameră, îndeplinind funcția de președinte, M. Zuleeg, și J. L. Murray, președinți de cameră, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse și D.A.O. Edward, judecători,

¹ Limba de procedură: engleza.

avocat general: domnul M. Darmon

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

— pentru Commerzbank AG, de către domnul Gerald Barling, QC, și domnul David Anderson, *barrister*, împuterniciți de către domnul Stephen Kon, *solicitor*,

— pentru Guvernul Regatului Unit, de către domnul John Collins, assistant Treasury Solicitor, asistat de domnul Alan Moses, QC, și de domnul Derrick Wyatt, *barrister*,

— pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnul Thomas Cusack, consilier juridic, în calitate de agent,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Commerzbank AG, ale Guvernului Regatului Unit și ale Comisiei în ședința din 20 ianuarie 1993,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 17 martie 1993,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin Ordonanța din 12 aprilie 1991, primită la Curte la 18 decembrie 1991, Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales (denumită în continuare „High Court”) a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, o întrebare referitoare la interpretarea dispozițiilor acestui tratat cu privire la dreptul de stabilire și interzicerea discriminărilor pe motiv de cetățenie sau naționalitate.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între societatea de drept german Commerzbank (denumită în continuare „Commerzbank”), cu sediul social în Germania, și Inland Revenue Commissioners (denumită în continuare „administrația fiscală”), având ca obiect condițiile privind obligativitatea impozitelor stabilite prin Income and Corporation Taxes Act 1988 (Legea din 1988 cu privire la impozitul pe venit și pe profit).

3 Faptele, astfel cum sunt redate în ordonanța de trimitere, sunt cele de mai jos.

4 Commerzbank are o sucursală în Regatul Unit, prin intermediul căreia, între 1973 și 1976, a acordat împrumuturi unor societăți de drept american diverse. Commerzbank a plătit în Regatul Unit un impozit de 4 222 234 GBP pentru dobânzile percepute acestor societăți.

5 Ulterior, Commerzbank a solicitat administrației fiscale restituirea acestei sume, motivând că dobânda respectivă era scutită de impozit în Regatul Unit în temeiul articolului XV din Convenția din 2 august 1946 între Guvernul Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord și Guvernul Statelor Unite ale Americii încheiată în scopul evitării dublei impunerii și prevenirii evaziunii fiscale în domeniul impozitului pe profit (S.R. & O. 1946 nr. 1327), astfel cum a fost modificat printr-un protocol din 20 septembrie 1966 (S.I.1966 nr. 1188). Acest articol prevede, în esență, că dobânda plătită de către o societate de drept american este impozitată în Regatul Unit numai în cazul în care este plătită unei societăți de drept britanic sau unei societăți care are sediul fiscal în Regatul Unit. Din moment ce Commerzbank nu avea sediul fiscal în Regatul Unit, impozitul plătit în mod nedatorat i-a fost, prin urmare, restituit.

6 Commerzbank a formulat o cerere în legătură cu această restituire, invocând articolul 825 din Income and Corporation Taxes Act 1988. Acest articol prevede:

„1. Prezentul articol se aplică următoarelor plăți făcute unei societăți în perioada contabilă pe durata căreia societatea a avut sediul în Regatul Unit [...]:

(a) restituirea impozitului pe profit achitat de către societate în timpul acestei perioade contabile [...].

2. Sub rezerva dispozițiilor subsecvente ale prezentei secțiuni, atunci când o plată de o valoare minimă de 100 GBP, căreia i se aplică prezenta secțiune, este efectuată de către administrația fiscală sau un inspector, după o perioadă de 12 luni de la data luată în considerare, această plată se majorează, în temeiul prezentei secțiuni, cu o sumă (denumită «adaos de restituire») egală cu dobânda pentru suma plătită, calculată la o rată anuală de 8,25 % [...].”

7 Commerzbank a solicitat administrației fiscale respectivul adaos de restituire; conform calculului efectuat de societate, majorarea se ridica la 5 199 258 GBP.

8 Administrația fiscală a respins cererea Commerzbank, motivând că aceasta din urmă nu avea sediul pe teritoriul Regatului Unit. Prin urmare, Commerzbank a introdus în fața High Court o acțiune pentru controlul legalității acestei decizii de respingere, susținând că refuzul de a acorda adaosul de restituire unor societăți nerezidente constituia o restricționare a dreptului de stabilire, precum și o discriminare indirectă pe motiv de cetățenie sau naționalitate, societățile afectate fiind majoritar străine.

9 High Court a considerat necesar să adreseze o întrebare preliminară Curții cu privire la interpretarea articolelor 5, 7, 52 și 58 din tratat.

10 Această întrebare este formulată astfel:

„Atunci când:

(i) o societate constituită în conformitate cu legislația unui stat membru și care are sediul principal pe teritoriul acestui stat își desfășoară activitatea comercială prin intermediul unei sucursale situate în al doilea stat membru;

(ii) societatea este supusă, în cel de-al doilea stat membru, la plata unui impozit pe anumite profituri obținute de către sucursală, iar societatea plătește acest impozit;

(iii) impozitul respectiv nu este, în fapt, datorat, dacă societatea are dreptul la o scutire în temeiul unui acord pentru evitarea dublei impuneri încheiat între al doilea stat membru și un stat terț, scutire de care beneficiază societățile care nu sunt nici resortisante ale și nici rezidente (în sens fiscal) în cel de-al doilea stat membru;

(iv) societatea solicită cu succes să beneficieze de scutire și obține restituirea impozitului care a fost plătit în mod nedatorat;

(v) legislația celui de-al doilea stat membru prevede o despăgubire legală sub forma unei dobânzi (numită „*repayment supplement*”: adaos de restituire) în cazul în care societatea care recuperează impozitul plătit în mod nedatorat este rezidentă în acest stat membru în momentul relevant;

(vi) societatea solicită adaosul de restituire în pofida faptului că nu a fost rezidentă în acest stat membru în momentul relevant;

(vii) cel de-al doilea stat membru refuză, din acest motiv, să plătească adaosul de restituire societății;

este refuzul celui de-al doilea stat membru de a plăti societății un adaos de restituire oarecare, motivând că aceasta nu este rezidentă, incompatibil cu dreptul comunitar și, în special, cu articolele 5, 7 și 52-58 din Tratatul CEE, iar faptul că societatea nu ar fi fost scutită de la plata impozitului (astfel încât nu s-ar fi pus problema restituirii acestui impozit și, prin urmare, nici a adaosului de restituire) dacă ar fi fost rezidentă în acest stat membru prezintă relevanță pentru răspunsul la această întrebare?”

11 Pentru o prezentare mai detaliată a faptelor din acțiunea principală, a reglementării aplicabile precum și a observațiilor scrise prezentate Curții, se face trimitere la raportul de ședință. Aceste elemente din dosar sunt reluate în continuare numai în măsura în care sunt necesare pentru raționamentul Curții.

12 Din dosarul cauzei reiese că instanța națională, prin întrebarea sa, urmărește să se stabilească, în primul rând, dacă articolele 52 și 58 din tratat, precum și articolele 5 și 7, împiedică legislația unui stat membru să acorde adaosul de restituire la impozitele nedatorate societăților care au domiciliul fiscal în acest stat, în timp ce refuză acest lucru societăților care au domiciliul fiscal în alt stat membru și, în al doilea rând, dacă o astfel de regulă este discriminatorie în cazul în care scutirea de impozit care a generat restituirea este valabilă numai pentru societățile care nu au domiciliul fiscal în acest stat membru.

Dreptul de stabilire

13 Astfel cum Curtea a reținut în hotărârea sa în cauza C-270/83 (Comisia/Franța, Rec., punctul 18), libertatea de stabilire pe care articolul 52 o acordă resortisanților statelor membre și care presupune dreptul acestora de acces la activități independente și la exercitarea lor în aceleași condiții ca și cele definite de legislația statului membru de stabilire pentru propriii resortisanți, include, în conformitate cu articolul 58 din tratat, dreptul societăților constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau sediul principal în cadrul Comunității, de a exercita activitatea în statul membru în cauză, prin intermediul unei sucursale sau agenții. În ceea ce privește societățile, este necesar să se sublinieze în acest context că sediul lor, în sensul anterior menționat, servește la stabilirea, la fel ca în cazul cetățeniei persoanelor fizice, apartenenței acestora la sistemul juridic al unui stat. În aceeași hotărâre, Curtea a concluzionat că a accepta că statul membru în care se stabilește o societate are libertatea de a aplica un tratament diferit numai pe motiv că sediul acesteia este situat într-un alt stat membru ar lipsi de conținut această dispoziție.

14 Prin urmare, din hotărârea Curții în cauza C-152/73 (Sotgiu, 152/73, Rec., p. 153, punctul 11) rezultă că normele cu privire la egalitatea de tratament interzic nu numai discriminările evidente pe motiv de naționalitate sau, în cazul societăților, de sediu, ci și toate formele disimulate de discriminare care, prin aplicarea altor criterii de diferențiere, conduc, în fapt, la același rezultat.

15 Cu toate că se aplică independent de sediul unei societăți, utilizarea criteriului domiciliului fiscal pe teritoriul național pentru acordarea adaosului de restituire la impozitelor nedatorate riscă să acționeze, în principal, în detrimentul societăților care au sediul în alte state membre. Într-adevăr, acestea sunt cel mai adesea cele care își vor fi stabilit domiciliul fiscal în afara teritoriului statului membru în cauză.

16 Pentru a justifica dispoziția națională care formează obiectul acțiunii principale, Guvernul Regatului Unit susține că, departe de a fi supuse unei discriminări din cauza regimului fiscal britanic, societățile nerezidente, aflate într-o situație asemănătoare celei în care este Commerzbank, se bucură de un tratament preferențial. Acestea sunt, de fapt, scutite de la plata unui impozit datorat în mod obișnuit de către societățile rezidente. În aceste condiții, nu poate fi invocată o discriminare în ceea ce privește adaosul de restituire: societățile

rezidente și societățile nerezidente sunt tratate diferit deoarece, în ceea ce privește impozitul pe profit, acestea se află în situații diferite.

17 Acest argument nu poate fi reținut.

18 O dispoziție națională precum cea în cauză comportă un tratament inegal. Într-adevăr, atunci când o societate nerezidentă este privată de dreptul de a beneficia de adaosul de restituire la impozit, adaos la care societățile rezidente au dreptul întotdeauna, este dezavantajată în raport cu acestea din urmă.

19 Circumstanța că scutirea de impozitul care a dat naștere restituirii a fost rezervată societăților nerezidente nu poate justifica o normă de excludere care are un caracter general. Prin urmare, această normă este discriminatorie.

20 Având în vedere considerentele precedente, este necesar să se răspundă instanței naționale că articolele 52 și 58 din tratat împiedică legislația unui stat membru să acorde adaosul de restituire la impozitele nedatorate societăților care au domiciliul fiscal în acest stat, în timp ce refuză acest drept societăților care au domiciliul fiscal într-un alt stat membru. Circumstanța că acestea din urmă nu ar fi fost scutite de impozit dacă ar fi avut domiciliul fiscal în acest stat membru nu are relevanță în această privință.

21 Din moment ce legislația precum cea care formează obiectul acțiunii principale este contrară articolelor 52 și 58 din tratat, nu este necesar să fie luată în considerare compatibilitatea sa cu articolele 5 și 7.

Cu privire la cheltuielile de judecată

22 Cheltuielile efectuate de către Guvernul Regatului Unit și de către Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

pronunțându-se cu privire la întrebarea care i-a fost adresată de Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales, prin Ordonanța din 12 aprilie 1991, hotărăște:

Articolele 52 și 58 din tratat împiedică legislația unui stat membru să acorde adaosul de restituire la impozitele nedatorate societăților care au domiciliul fiscal în acest stat, în timp ce refuză acest drept societăților care au domiciliul fiscal într-un alt stat membru. Circumstanța că acestea din urmă nu ar fi fost scutite de impozit dacă ar fi avut domiciliul fiscal în acest stat membru nu are relevanță în această privință.

Rodríguez Iglesias

Zuleeg

Murray

Mancini

Joliet

Schockweiler

Moitinho de Almeida

Grévisse

Edward

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, 13 iulie 1993.

Grefier

J.-G. Giraud

Președinte de cameră, îndeplinind funcția de președinte

G. C. Rodríguez Iglesias