

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)
8 martie 2001*

**Metallgesellschaft Ltd și alții (C-397/98), Hoechst AG și Hoechst (UK) Ltd
împotriva
Commissioners of Inland Revenue și HM Attorney General**

[Cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de High Court of Justice
(Anglia și Țara Galilor), Chancery Division]

„Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Plata anticipată a impozitului
pe societăți cu titlu de beneficiu distribuit de o filială către societatea-mamă – Societate-
mamă cu sediul într-un alt stat membru – Încălcarea dreptului comunitar – Acțiune în
restituire sau acțiune în despăgubiri – Dobânzi”

Cauzele conexate C-397/98 și C-410/98

În cauzele conexate C-397/98 și C-410/98,

având ca obiect cererea adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE
(devenit articolul 234 CE), de către High Court of Justice (Anglia și Țara Galilor),
Chancery Division (Regatul Unit) pentru pronunțarea, în litigiile pendinte în fața acestei
instanțe între

Metallgesellschaft Ltd și alții (C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)

și

**Commissioners of Inland Revenue,
HM Attorney General,**

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 6 și 52 din Tratatul CE
(devenite, după modificare, articolele 12 CE și 43 CE), a articolului 58 din Tratatul CE
(devenit articolul 48 CE) și/sau a articolului 73b din Tratatul CE (devenit articolul 56
CE),

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnii A. La Pergola, președinte de cameră, M. Wathelet (raportor), D. A.
O. Edward, P. Jann și L. Sevón, judecători,

* Limba de procedură: engleza.

avocat general: domnul N. Fennelly,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru Metallgesellschaft Ltd și alții, de către domnii J. Gardiner, QC, și F. Fitzpatrick, barrister, împuterniciți de către Slaughter and May, Solicitors,

– pentru Hoechst AG și Hoechst (UK) Ltd, de către domnul M. Barnes, QC, împuternicit de către Slaughter and May, Solicitors,

– pentru Guvernul Regatului Unit, de către domnul J. E. Collins, în calitate de agent, asistat de către domnii D. Wyatt, QC, și R. Singh, barrister,

- pentru guvernul olandez, de domnul M. A. Fierstra, în calitate de agent,

– pentru guvernul finlandez, de către domnul H. Rotkirch și de către doamna T. Pynnä, în calitate de agenți,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnul R. Lyal, doamnele H. Michard și M. Patakia, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Metallgesellschaft Ltd și alții, reprezentați de către domnii J. Gardiner și F. Fitzpatrick, ale Hoechst AG și Hoechst (UK) Ltd, reprezentate de către domnul M. Barnes, ale Guvernului Regatului Unit, reprezentat de către doamna G. Amodeo, în calitate de agent, asistată de domnul D. Wyatt, ale guvernului german, reprezentat de către doamna B. Muttelsee-Schön, în calitate de agent, ale guvernului francez, reprezentat de către domnul S. Seam, în calitate de agent, ale guvernului olandez, reprezentat de către domnul M. A. Fierstra, și ale Comisiei, reprezentată de către domnul R. Lyal și de către doamna H. Michard, în ședința din 25 mai 2000,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 12 septembrie 2000,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin două ordonanțe din 2 octombrie 1998, primite la Curte la 6 noiembrie 1998 (C-397/98), respectiv la 17 noiembrie 1998 (C-410/98), High Court of Justice (Anglia & Țara Galilor), Chancery Division, a adresat, în temeiul articolului 177 din tratatul CE (devenit articolul 234 CE), cinci întrebări preliminare privind interpretarea articolelor 6 și 52 din Tratatul CE (devenite, după modificare, articolele 12 CE și 43 CE), a articolului

58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE) și/sau a articolului 73b din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unor litigii între, în cauza C-397/98, Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG și The Metal and Commodity Company Ltd (numiți în continuare „Metallgesellschaft și alții”) și, în cauza C-410/98, Hoechst AG și Hoechst (UK) Ltd (numiți în continuare „Hoechst și alții”), pe de o parte, și Commissioners of Inland Revenue, pe de altă parte, referitor la obligația societăților rezidente în Regatul Unit de a plăti anticipat impozitul pe societăți cu titlul unor dividende plătite societăților-mamă.

Cadrul juridic național

3 În temeiul dispozițiilor părții I din Income and Corporation Taxes Act 1988 (Legea din 1988 privind impozitele pe venit și pe societăți, numită în continuare „ICTA”), profiturile realizate în cursul unui exercițiu contabil de orice societate rezidentă în Regatul Unit, precum și de orice societate nerezidentă în Regatul Unit, dar care desfășoară o activitate comercială prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții fac obiectul impozitului pe profit („corporation tax”).

4 În conformitate cu articolul 12 din ICTA, exercițiul contabil este, de obicei, de douăsprezece luni. Pentru exercițiile contabile încheiate înainte de 1 octombrie 1993, impozitul pe societăți trebuia plătit, la alegerea contribuabilului, fie la nouă luni de la data încheierii, fie la o lună de la emiterea înștiințării de plată pentru perioada respectivă. Pentru exercițiile contabile încheiate după 1 octombrie 1993, impozitul pe societăți trebuie plătit la nouă luni și o zi după încheierea exercițiului.

Plata anticipată a impozitului pe societăți („advance corporation tax”)

5 În conformitate cu articolul 14 din ICTA, o societate rezidentă în Regatul Unit care efectuează anumite distribuții, precum plata de dividende către acționarii săi, are obligația de a efectua plata anticipată a impozitului pe societăți („advance corporation tax”, numită în continuare «ACT») calculată la o sumă egală sumei sau valorii distribuției efectuate.

6 Este necesar să se menționeze că ACT nu reprezintă o sumă reținută pe dividend, care este vărsată integral, ci e de natura unui impozit pe societăți impus societății care distribuie dividende, plătit anticipat și care se aplică impozitului de bază pe societăți („mainstream corporation tax”, denumit în continuare „MCT”) care se plătește pentru fiecare exercițiu contabil.

7 Orice societate trebuie să completeze o declarație, în principiu trimestrială, indicând nivelul sumei oricărei distribuții efectuate în cursul acestei perioade și nivelul sumei de plată cu titlu de ACT. ACT-ul datorat cu titlul de distribuție trebuie achitat în paisprezece zile de la sfârșitul trimestrului în cursul căruia s-a efectua distribuția.

8 În conformitate cu articolele 239 și 240 din ICTA, ACT achitat de o societate pentru distribuția realizată în cursul unui exercițiu contabil trebuie, în principiu, sub rezerva dreptului de renunțare al respectivei societăți, fie să se aplice sumei pe care societatea trebuie să o achite ca MCT pentru acel exercițiu, fie să se transfere filialelor societății, care pot să o aplice sumei pe care ele însele trebuie să o achite ca MCT. În cazul în care societatea nu trebuie să plătească impozit pe societate pentru exercițiul contabil în curs (de exemplu pentru că profitul este insuficient), poate fie să aplice ACT asupra impozitului pe societate pentru exercițiile contabile ulterioare, fie să solicite ca această imputare să se facă pe exercițiile anterioare.

9 Întrucât MCT devine exigibil la nouă luni sau la nouă luni și o zi după încheierea exercițiului contabil, în funcție de data la care are loc această închidere, anterior sau ulterior datei de 1 octombrie 1993, ACT trebuie să fie achitat în paisprezece zile de la finele trimestrului în cursul căruia a fost efectuată distribuția. Prin urmare, ACT se achită întotdeauna înaintea momentului în care MCT – în raport cu care se aplică în mod normal – devine exigibil. Instanța de trimitere subliniază că ACT are prin urmare ca efect, pentru societatea care distribuie dividende, devansarea de la opt luni și jumătate (în cazul unei distribuții efectuate în ultima zi a exercițiului) la un an și cinci luni și jumătate (în cazul în care distribuția are loc în prima zi a exercițiului) a datei de plată a impozitului pe societăți datorat cu titlu de dividende vărsate.

10 Întrucât ACT poate de asemenea să fie aplicat profitului realizat în cursul exercițiilor contabile ulterioare, în cazul în care MCT nu trebuie achitat pentru exercițiul în curs, instanța de trimitere constată că, în acest caz, devansarea se face pentru o perioadă mai lungă și, uneori, în anumite circumstanțe, pe o perioadă nedeterminată.

Creditul fiscal („tax credit”)

11 O societate rezidentă în Regatul Unit nu este obligată să plătească impozit pe societate pentru dividendele primite de la o altă societate care este de asemenea rezidentă în Regatul Unit (articolul 208 din ICTA). În consecință, distribuția de dividende care face obiectul unui ACT efectuat de către o societate rezidentă în favoarea unei alte societăți rezidente dă naștere unui credit fiscal („tax credit”) pentru compania care primește dividendele (articolul 231 alineatul 1 din ICTA).

12 Acest credit fiscal este egal cu suma reprezentând ACT vărsat de societatea care distribuie dividende pentru această distribuție [articolul 231 alineatul (1) din ICTA].

13 În cazul în care o societate rezidentă în Regatul Unit a primit de la filiala sa rezidentă o distribuție care generează un drept de credit fiscal, aceasta poate deduce suma reprezentând ACT achitată de filiala sa din suma reprezentând ACT pe care trebuie să o achite în momentul în care efectuează distribuții către proprii săi acționari, rezultând că nu va achita ACT decât pentru ceea ce este în plus.

14 În cazul în care o societate rezidentă în Regatul Unit, dar complet exonerată de la plata MCT, primește de la o filială rezidentă un dividend pentru care s-a plătit ACT, are

dreptul de a i se rambursa o sumă egală cu valoarea creditului fiscal [articolul 231 alineatul (2) din ICTA].

15 Societățile nerezidente în Regatul Unit și care nu desfășoară în acest stat activitate comercială prin intermediul unei sucursale sau al unei agenții nu fac obiectul impozitului pe societăți în Regatul Unit. Cu toate acestea, ele fac obiectul impozitului pe profit în Regatul Unit („income tax”) pentru profitul care își are sursa în acest stat membru, ceea ce include și dividendele care le sunt vărsate de filialele lor rezidente.

16 Cu toate acestea, în conformitate cu articolul 233 alineatul (1) din ICTA, în cazul în care o societate-mamă nerezidentă nu are, în principiu, dreptul la credit fiscal, în absența unei convenții privind dubla impozitare, încheiată între Regatul Unit și statul său de reședință, societatea nu trebuie să plătească impozit pe profit în Regatul Unit pentru dividendele care provin de la filiala sa rezidentă.

17 Dimpotrivă, dacă societatea-mamă nerezidentă are dreptul la credit fiscal în temeiul unei convenții privind dubla impozitare încheiată între Regatul Unit și statul său de reședință, societatea trebuie să plătească impozit pe profit în Regatul Unit pentru dividendele primite de la filiala sa rezidentă.

18 Convenția privind dubla impozitare încheiată la 26 noiembrie 1964 între Regatul Unit și Republica Federală Germania, astfel cum a fost modificată la 23 martie 1970, nu oferă dreptul la credit fiscal societăților rezidente în Germania care dețin o participație la capitalul societăților rezidente în Regatul Unit și primesc dividende de la acestea.

19 În consecință, o societate-mamă cu sediul în Germania care primește de la o filială rezidentă în Regatul Unit o distribuție care face obiectul ACT nu are dreptul în Regatul Unit la un credit fiscal corespunzător ACT vărsat și, în conformitate cu legislația fiscală din Regatul Unit, nu plătește impozit în Regatul Unit pentru dividendele primite de la filiala sa rezidentă.

20 În cazul în care o societate-mamă nerezidentă în Regatul Unit are dreptul la credit fiscal, conform unei convenții privind dubla impozitare încheiate între Regatul Unit și statul său de reședință, societatea poate solicita aplicarea creditului fiscal la impozitul pe venit pe care îl plătește în Regatul Unit pentru dividendele primite de la filiala sa rezidentă și, în cazul în care suma reprezentând credit fiscal o depășește pe cea reprezentând impozitul, rambursarea sumei în plus. În cazul respingerii solicitării, societatea care a depus această cerere poate depune recurs în fața Special Commissioners sau în fața General Commissioners și apoi, dacă este cazul, în fața High Court.

Optarea pentru impozitarea de grup („Group Income Election”)

21 În conformitate cu articolul 247 din ICTA, două societăți rezidente în Regatul Unit dintre care una deține cel puțin 51% din capitalul celeilalte pot opta pentru regimul impozitării grupului („Group Income Election”).

22 Adoptarea acestui regim are ca efect faptul că filiala nu achită ACT pentru dividendele vărsate societății-mamă, cu excepția cazului în care aceasta solicită ca regimul de impozitare pe profitul grupului să nu se aplice pentru o anumită distribuție de dividende.

23 Solicitarea de a beneficia de regimul impozitării pe profitul grupului trebuie adresată unui „Inspector of Taxes”. În cazul respingerii solicitării, societatea care a depus cererea poate contesta această decizie în fața Special Commissioners sau în fața General Commissioners și poate eventual să decidă să introducă o acțiune pe probleme de drept în fața High Court.

24 În cazul în care un dividend este vărsat de către o filială rezidentă în Regatul Unit societății-mamă care este, de asemenea, rezidentă în Regatul Unit în cadrul regimului impozitării pe profitul grupului, filiala nu plătește ACT și societatea-mamă nu are dreptul la credit fiscal. Un grup de societăți nu poate beneficia simultan de regimul impozitării pe profitul grupului și de credit fiscal pentru același dividend.

25 Este necesar să se precizeze că ACT a fost abrogată începând cu 6 aprilie 1999 prin articolul 31 din Finance Act 1998 (Legea privind finanțele din 1998). Cadrul juridic descris la punctele 5 – 24 din prezenta hotărâre este cel care era în vigoare înaintea acestei date.

Faptele din acțiunea principală

26 În cauza C-397/98, Metallgesellschaft Ltd și The Metal and Commodity Company Ltd, societăți rezidente în Regatul Unit, au vărsat dividendele către societățile-mamă, Metallgesellschaft AG și Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG, societăți cu sediul în Germania, și, prin urmare, li s-a cerut să schite ACT. Cele două filiale au putut, în consecință, să deducă ACT din MCT pe care îl datorau.

27 Metallgesellschaft și alții au deschis o acțiune împotriva Commissioners of Inland Revenue în fața High Court of Justice (Anglia și Țara Galilor), Chancery Division, pentru a stabili că au suferit pierderi ca urmare a faptului că distribuția dividendelor de către societățile-mamă a făcut obiectul ACT. Litigiul din acțiunea principală se referă la sumele reprezentând ACT vărsate între 16 aprilie 1974 și 1 noiembrie 1995 de către Metallgesellschaft Ltd și între 11 aprilie 1991 și 13 octombrie 1995 de către The Metal and Commodity Company Ltd.

28 În cauza C-410/98, Hoechst (UK) Ltd, societate rezidentă în Regatul Unit, a distribuit dividende către societatea-mamă, Hoechst AG, societate cu sediul în Germania, și a achitat în Regatul Unit ACT pentru aceste dividende. Societatea a putut, în consecință, să deducă ACT din MCT pe care trebuia să îl plătească.

29 Hoechst și alții au deschis de asemenea procedură împotriva Commissioners of Inland Revenue în fața High Court pentru a stabili că au suferit pierderi prin impozitarea ACT pentru distribuțiile de dividende efectuate de către Hoechst (UK) Ltd către Hoechst AG

între 16 ianuarie 1989 și 26 aprilie 1994. Litigiul din acțiunea principală se referă la sumele reprezentând ACT vărsate între 14 aprilie 1989 și 13 iulie 1994.

30 În fiecare dintre cauzele din acțiunea principală, societățile-mamă susțin că, dat fiind faptul că a fost imposibil pentru acestea și pentru filialele lor să opteze pentru regimul de impozitare a grupului, care ar fi permis celor din urmă să nu mai plătească ACT, filialele în cauză au înregistrat un prejudiciu financiar care nu ar fi trebuit suportat de filialele societăților-mamă rezidente în Regatul Unit, și care, optând pentru regimul impozitării pe profitul grupului, au putut păstra, până la data plății MCT pe care trebuiau să-l achite, sumele pe care altfel trebuiau să le achite ca ACT aferent distribuției de dividende către societățile-mamă. Societățile în cauză consideră ca acest prejudiciu este echivalentul unei discriminări indirecte pe motiv de naționalitate, contrar Tratatului CE.

31 Cu titlu subsidiar, în cauza C-397/98, Metallgesellschaft AG și Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG susțin că ar fi trebuit să beneficieze de un credit fiscal corespunzând cel puțin unei părți din ACT vărsate de către filialele lor rezidente, similar unei societăți-mamă rezidente în Regatul Unit, care are dreptul la credit fiscal, sau unei societăți-mamă nerezidente în Regatul Unit, dar care are dreptul la credit fiscal în temeiul unei convenții în materie de dublă impozitare.

32 În cauza C-410/98, în cazul în care Curtea consideră că Hoechst (UK) Ltd nu are dreptul la rambursarea profitului reprezentând ACT achitată, Hoechst AG solicită, cu titlu subsidiar să beneficieze de credite fiscale corespunzând ACT sau unei sume echivalente creditelor care ar fi fost primite de o societate-mamă rezidentă în Țările de Jos. În opinia Hoechst AG, faptul că legislația fiscală din Regatul Unit nu autorizează acordarea de credite fiscale societăților-mamă nerezidente reprezentând ACT vărsat de către filialele rezidente decât în cazul în care convenția aplicabilă în materie de dublă impozitare prevede acest lucru, ceea ce este și cazul convenției încheiate între Regatul Unit și Regatul Țărilor de Jos, dar nu și al convenției între Regatul Unit și Republica Federală Germania, constituie o discriminare nejustificată între societățile-mamă rezidente în state membre diferite, contrar tratatului.

Întrebările preliminare

33 Considerând că soluționarea litigiilor aflate pe rol necesită o interpretare a dreptului comunitar, High Court of Justice (Anglia și Țara Galilor), Chancery Division, a decis să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare, formulate în termeni identici în fiecare cauză:

„1) În condițiile expuse în ordonanța de trimitere, faptul că legislația unui stat membru nu autorizează optarea pentru regimul de impozitare a profitului grupului [permițând vărsarea de dividende de către o filială către societatea-mamă fără a face obiectul plății anticipate a impozitului pe societate (ACT)] decât în cazul în care atât filiala, cât și societatea-mamă sunt rezidente în statul membru respectiv este compatibil cu dreptul comunitar și, în special, cu articolele 6, 52, 58 și/sau 73b din Tratatul CE?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, dispozițiile Tratatului CE mai sus menționate oferă dreptul de despăgubire unei filiale rezidente a unei societăți-mamă cu sediul în alt stat membru și/sau ca societatea-mamă să solicite o sumă de bani reprezentând dobândă pentru ACT achitat de filiala sa, cunoscându-se faptul că legislația națională nu a autorizat optarea pentru regimul de impozitare a grupului, sau o astfel de sumă cum este cea din cazul de față poate fi solicitată numai (dacă poate fi solicitată) prin intermediul unei acțiuni în despăgubire, pe baza principiilor stabilite de Curtea de Justiție a Comunităților Europene în Hotărârea din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame (C-46/93 și C-48/93, Rec. p. I-1029), și Hotărârea din 22 aprilie 1997, Sutton (C-66/95, Rec. p. I-2163); în oricare dintre cazuri, instanța națională trebuie să acorde dreptul la despăgubiri chiar dacă, în temeiul legislației naționale, nu se plătesc dobânzi (fie direct, fie sub formă de restituire sau despăgubire) pentru sumele din acțiunea principală care nu mai sunt datorate părților reclamante?

3) În condițiile expuse în ordonanța de trimitere, faptul că autoritățile dintr-un stat membru refuză dreptul de a obține credit fiscal în cazul unei societăți rezidente într-un alt stat membru, cu toate că acordă acest drept societăților rezidente și societăților cu sediul în anumite alte state membre aplicând dispozițiile convențiilor în materie de dublă impozitare încheiate cu aceste alte state membre, este compatibil cu dispozițiile din Tratatul CE mai sus menționate?

4) În cazul unui răspuns negativ la a treia întrebare, primul stat membru a fost și este întotdeauna obligat să acorde credit fiscal unei astfel de societăți și în aceleași condiții cu cele acordate societăților rezidente sau societăților rezidente în state membre care au prevăzut dreptul de a beneficia de credite fiscale în convențiile în materie de dublă impozitare?

5) Un stat membru poate să se opună unei astfel de cereri de restituire, cerere pentru credit fiscal sau cerere de despăgubire în cazul în care reclamantele nu au dreptul de a face o astfel de solicitare sau în cazul în care pretențiile acestora ar trebui să fie reduse – în pofida dispozițiilor contrare din legislația națională – din motivul că ar fi putut opta în favoarea regimului de impozitare a grupului sau să revendice un credit fiscal și să depună contestație în fața Commissioners și, după caz, în fața instanțelor, invocând principiul supremației și efectul direct al dispozițiilor juridice comunitare, împotriva deciziei luate de Inspector of Taxes de a refuza dreptul la această opțiune sau solicitarea făcută în acest sens?”

34 Prin hotărârea președintelui Curții din 14 decembrie 1998, cauzele C-397/98 și C-410/98 au fost conexe în sensul procedurii scrise, al procedurii orale și al hotărârii pronunțate.

Cu privire la prima întrebare preliminară

35 Prin prima întrebare preliminară, instanța de trimitere dorește să afle, în esență, dacă articolele 6, 52, 58 și/sau 73b din tratat se opun legislației fiscale dintr-un stat membru cum este cea din acțiunea principală, care acordă societăților rezidente în acest stat

membru posibilitatea de a beneficia de un regim de impozitare care să le permită vărsarea de dividende către societatea-mamă fără a fi obligate la plata anticipată a impozitului pe societate în cazul în care și societatea-mamă este rezidentă în statul membru respectiv, dar le refuză acest drept dacă societatea-mamă are sediul într-un alt stat membru.

36 În opinia Metallgesellschaft și alții și a Hoechst și alții, legislația națională din cauza principală este de natură să descurajeze societățile rezidente într-un alt stat membru spre a se stabili în Regatul Unit sub formă de filiale și constituie astfel o restricție nejustificată în ceea ce privește libertatea de stabilire. Această legislație numai cu titlu secundar le pare a fi, de asemenea, incompatibilă cu dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor.

37 Cu titlu preliminar, trebuie amintit că, în conformitate cu jurisprudența constantă, în cazul în care fiscalitatea directă ține de competența statelor membre, acestea trebuie totuși să își exercite atribuțiile respectând dreptul comunitar și evitând orice discriminare bazată pe criterii de naționalitate (Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, punctul 16; Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, punctul 36; Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, punctul 19, și Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, punctul 17).

38 Rezultă din jurisprudența Curții că articolul 6 din tratat, care stabilește principiul general al nediscriminării pe criterii de naționalitate, nu se aplică în mod autonom decât în situațiile reglementate prin dreptul comunitar pentru care tratatul nu a prevăzut reglementări specifice privind nediscriminarea (hotărârile din 30 mai 1989, Comisia/Grecia, 305/87, Rec. p. 1461, punctele 12 și 13; din 12 aprilie 1994, Halliburton Services, C-1/93, Rec. p. I-1137, punctul 12; Royal Bank of Scotland, menționată anterior, punctul 20, și Baars, menționată anterior, punctul 23).

39 Este cunoscut că principiul nediscriminării a fost pus în aplicare, în domeniul dreptului de stabilire, prin articolul 52 din tratat (Hotărârea Halliburton Services, citată anterior, punctul 12; Hotărârea din 29 februarie 1996, Skanavi și Chryssanthakopoulos, C-193/94, Rec. p. I-929, punctul 21, și Hotărârea Baars, citată anterior, punctul 24).

40 În consecință, articolul 6 din tratat nu se aplică în cauzele din acțiunea principală. Numai cu privire la articolul 52 din tratat se poate emite o apreciere dacă o legislație cum este cea în cauză implică o restricție nejustificată a libertății de stabilire.

41 Articolul 52 din tratat constituie una din dispozițiile fundamentale din dreptul comunitar și este direct aplicabil în statele membre încă de la sfârșitul perioadei de tranziție. Conform acestei dispoziții, libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru implică accesul la activitățile independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și gestionarea de întreprinderi în condițiile stabilite de legislația țării de stabilire pentru proprii săi resortisanți. Eliminarea restricțiilor în ceea ce privește libertatea de stabilire se aplică și restricțiilor referitoare la înființarea de agenții, sucursale sau filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul unui alt stat membru (Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia împotriva

Franței, 270/83, Rec. p. 273, punctul 13, și Hotărârea Royal Bank of Scotland, citată anterior, punctul 22).

42 Libertatea de stabilire astfel cum este definită include, conform articolului 58 din tratat, în ceea ce privește 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, dreptul de a-și exercita activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, sucursale sau al unei agenții (a se vedea Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, punctul 20 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, punctul 35). În ceea ce privește societățile, trebuie amintit, în acest context, că sediul în sensul citat anterior servește la stabilirea, la fel ca în cazul naționalității persoanelor fizice, a raportului lor cu sistemul juridic al unui stat (a se vedea hotărârea ICI, citată anterior, punctul 20, și jurisprudența citată, și hotărârea Saint-Gobain ZN, citată anterior, punctul 36). A admite ca statul membru în care se stabilește o societate are libertatea de a aplica un tratament diferit numai din motivul că sediul acesteia este situat într-un alt stat membru ar goli de conținut articolul 52 din tratat (hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 18).

43 În acest sens, este necesar să se sublinieze că legislația în cauză din acțiunea principală introduce, în ceea ce privește posibilitatea de a opta pentru regimul de impozitare a grupului, o diferență de tratament între filialele rezidente în Regatul Unit a căror societate mamă are sediul în Regatul Unit și cele a căror societate-mamă nu are sediul în Regatul Unit. În fapt, filialele rezidente ale societăților cu sediul în Regatul Unit pot beneficia, în anumite condiții, de regimul de impozitare a grupului și de asemenea să fie scutite de obligația de a plăti ACT în momentul în care distribuie dividende către societățile-mamă. Acest avantaj este în schimb refuzat filialelor rezidente ale societăților care nu au sediul în Regatul Unit, care se supun deci, în orice caz, obligației de a plăti ACT în cazul în care distribuie dividende către societățile-mamă.

44 Nu este contestat faptul că aceasta oferă filialei unei societăți-mamă rezidente în Regatul Unit un avantaj în ceea ce privește fluxul monetar, deoarece în caz contrar ar fi trebuit să verse sumele reprezentând ACT până în momentul în care MCT devine exigibil, adică fie într-o perioadă de la minim opt luni și jumătate până la maxim șaptesprezece luni și jumătate, în funcție de data efectuării distribuției de dividende, în timp ce MCT nu se plătește pentru exercițiul contabil în cauză pe o perioadă mult mai mare, deoarece ACT se poate imputa asupra impozitului pe societate datorat, în raport cu exercițiile contabile ulterioare.

45 În opinia guvernelor Regatului Unit, Finlandei și al Țărilor de Jos, diferența de tratament fiscal existentă între filialele rezidente în Regatul Unit în funcție statutul societății-mamă care este sau nu rezidentă a acestui stat membru este justificată obiectiv.

46 În primul rând, Guvernul Regatului Unit susține că situația filialelor rezidente ale societăților-mamă rezidente nu este comparabilă cu cea a filialelor rezidente ale societăților-mamă nerezidente.

47 În ceea ce privește filialele rezidente ale societăților-mamă rezidente, Guvernul Regatului Unit afirmă că, chiar dacă optarea pentru regimul impozitării grupului scutește filiala de obligația plății anticipate a impozitului în momentul distribuirii de dividende către societatea-mamă, această plată este doar amânată, în măsura în care societatea-mamă, rezidentă, va trebui să facă plata anticipată a impozitului în momentul în care efectuează distribuții care fac obiectul unui astfel de impozit. Obligația de a plăti ACT în momentul distribuției de dividende va fi așadar transferată de la filială către societatea-mamă, iar exonerarea de la ACT de care beneficiază filiala va fi compensată prin obligația plății ACT de către societatea-mamă.

48 În schimb, în opinia Guvernului Regatului Unit, dacă filialele rezidente și societățile-mamă nerezidente ale acestora pot beneficia de regimul impozitării grupului, ACT nu se va plăti în Regatul Unit. Filiala va fi exonerată de la plata impozitului anticipat în cazul distribuției de dividende către societatea-mamă, fără ca această exonerare să fie compensată prin plata ulterioară a impozitului anticipat de către societatea-mamă nerezidentă, în cazul în care aceasta efectuează ea însăși distribuții de dividende, aceasta nefăcând obiectul impozitului pe societate în Regatul Unit și, prin urmare, nici al unei plăți anticipate a impozitului.

49 Guvernul olandez susține că, este în conformitate cu principiul teritorialității ca un stat membru să rezerve societăților-mamă rezidente posibilitatea de a opta pentru un regim cum este cel al impozitării grupului, întrucât, chiar dacă, într-un astfel de regim, statul renunță să perceapă impozit filialei, nu renunță la dreptul său de a percepe acest impozit, regimul amintit neavând ca efect decât reportarea prelevării plății anticipate a impozitului la un alt nivel în interiorul aceluiași grup de societăți. În schimb, dacă exonerarea de la plata anticipată a impozitului care rezultă din regimul de impozitare a grupului era acordată filialelor societăților-mamă nerezidente în Regatul Unit, nu ar mai trebui prelevată nicio plată anticipată a impozitului în Regatul Unit asupra tranzacțiilor efectuate în interiorul grupului, în timp ce pentru celelalte societăți dintr-un grup aflate într-un alt stat membru și care nu fac obiectul impozitului pe societate în Regatul Unit aceasta ar reprezenta evaziune fiscală.

50 Guvernul finlandez consideră de asemenea ca a acorda filialelor societăților-mamă nerezidente în Regatul Unit posibilitatea de a opta pentru regimul impozitării grupului ar permite acestor filiale să evite plata impozitului în Regatul Unit, deoarece societățile-mamă ale acestora nu trebuie să plătească impozit în acest stat membru.

51 Un astfel de argument nu poate fi acceptat.

52 În primul rând, întrucât ACT nu este în nici un caz un impozit pe dividende, ci o plată anticipată a impozitului pe societăți, este greșit să se considere că a acorda filialelor rezidente ale societăților nerezidente posibilitatea de a opta pentru regimul de impozitare a grupului ar permite unei filiale să se eludeze de la plata în Regatul Unit a oricărui impozit pe beneficiile vărsate sub formă de dividende.

53 În fapt, proporția din impozitul pe societate pe care filiala rezidentă nu trebuie să o plătească anticipat în cazul în care distribuie dividende către societatea-mamă în cadrul regimului de impozitare a grupului va fi în principiu achitată în momentul în care MCT pe care filiala trebuie să îl plătească va deveni exigibil. În acest sens, trebuie amintit că filiala rezidentă a unei societăți rezidente într-un stat membru face obiectul MCT în Regatul Unit cu titlu de beneficii în același mod ca o filială rezidentă a unei societăți-mamă care este de asemenea rezidentă.

54 În consecință, a acorda filialelor rezidente ale societăților nerezidente posibilitatea de a opta pentru regimul de impozitare a grupului ar face să le permită numai să păstreze sumele altfel datorate ca ACT până în momentul în care MCT devine exigibil și să beneficieze, de asemenea, de același avantaj în ceea ce privește fluxul de numerar de care beneficiază filialele rezidente ale societăților-mamă rezidente, fără nicio altă diferențiere, la niveluri de impozitare egale, neexistând nicio diferență între sumele reprezentând MCT pe care cele două tipuri de filiale au obligația a le plăti pentru același exercițiu contabil.

55 În al doilea rând, nu poate fi considerat drept argument, pentru a refuza unei filiale rezidente a unei societăți-mamă nerezidente posibilitatea de a fi scutită de la achitarea ACT în momentul distribuției de dividende, faptul că societatea-mamă nu va fi obligată să achite ACT în momentul efectuării distribuției de dividende, în opoziție cu o societate-mamă rezidentă.

56 În fapt, trebuie menționat că neobligativitatea plății anticipate a impozitului de către societatea-mamă nerezidentă rezultă din faptul că aceasta nu face obiectul impozitului pe societăți în Regatul Unit, făcând obiectul acestui impozit în statul de stabilire. Este prin urmare logic ca o societate să nu trebuiască să plătească anticipat un impozit pe care niciodată nu îl va datora.

57 În al treilea rând, cu privire la riscul de evaziune fiscală, trebuie amintit că, după cum a fost deja pronunțat de Curte, stabilirea sediului unei societăți în afara Regatului Unit nu implică, în sine, evaziunea fiscală, societatea respectivă făcând în orice caz obiectul legislației fiscale din statul de stabilire (hotărârea ICI, citată anterior, punctul 26).

58 În plus, se pare că legislația fiscală din Regatul Unit acceptă, în ceea ce privește societățile-mamă rezidente, ca în final să nu se mai plătească anticipat impozitul de către societățile care au optat pentru regimul de impozitare a grupului. Într-adevăr, în anumite cazuri, societatea-mamă către care au fost distribuite dividende în cadrul unui astfel de regim de impozitare nu va efectua nicio plată anticipată a impozitului. Aceasta poate în special să nu efectueze nicio distribuție care face obiectul ACT sau să efectueze, în cadrul regimului de impozitare a grupului, distribuții care altfel ar face obiectul ACT. Obligarea la plata anticipată a impozitului a societății-mamă rezidente a unei filiale rezidente nu compensează, deci, în nici un caz scutirea, în numele filialei sale, de obligația de a efectua plata anticipată a impozitului, care rezultă din adoptarea regimului de impozitare a grupului.

59 În al patrulea rând și ultimul, în ceea ce privește pierderea financiară pentru administrația financiară din Regatul Unit care rezultă din acceptarea ca filialele rezidente ale societăților-mamă nerezidente să aibă posibilitatea de a opta pentru regimul de impozitare a grupului și astfel să nu fie obligate la plata anticipată a impozitului, este suficient să se amintească că, în conformitate cu o jurisprudență bine stabilită, reducerea veniturilor fiscale nu poate fi considerată un motiv esențial de interes general care să poată fi invocat spre a justifica o măsură care este în principiu împotriva unei libertăți fundamentale (a se vedea, în ceea ce privește articolul 52 din tratat, hotărârea ICI, citată anterior, punctul 28).

60 În consecință, după cum menționează și avocatul general la punctul 25 din concluziile sale, diferența de regim fiscal aplicabilă societăților-mamă în funcție de statutul lor de rezident sau nerezident nu poate justifica refuzul de a acorda filialelor rezidente în Regatul Unit ale societăților-mamă cu sediul într-un alt stat membru un avantaj fiscal de care pot beneficia filialele rezidente în Regatul Unit ale societăților-mamă care sunt de asemenea rezidente în Regatul Unit, toate aceste filiale făcând obiectul MCT pe beneficiile realizate, fără a se face distincție între locul de reședință al societății-mamă.

61 În al doilea rând, Guvernul Regatului Unit susține că refuzul de a acorda filialelor rezidente ale societăților-mamă nerezidente dreptul de a opta pentru regimul de impozitare a grupului este justificat de necesitatea de a menține coerența sistemului fiscal din Regatul Unit.

62 În opinia acestui guvern, principiul pe care se bazează sistemul fiscal din Regatul Unit constă în a impozita în același timp societățile pentru beneficiile acestora și acționarii acestor societăți pentru partea din aceste beneficii pe care societățile le-o distribuie, după caz, sub formă de dividende. Pentru a atenua această dublă impozitare în termeni economici, societățile de acționari rezidente în Regatul Unit sunt exonerate de la plata impozitului pe societăți pentru dividendele pe care le primesc de la filiale lor rezidente, această exonerare fiind compensată de perceperea ACT pe distribuția de dividende realizate de către filiale către societățile-mamă.

63 Guvernul Regatului Unit consideră că există, prin urmare, o legătură directă între exonerarea de la plata impozitului pe societate de care beneficiază societatea-mamă pentru dividendele primite de la filiala sa și obligația de a face plata anticipată a impozitului pe care o are filiala în momentul distribuției aceluiași dividende. Obligația ca plata anticipată a impozitului să fie făcută de societatea care distribuie dividendele este esențială pentru a garanta că, înainte ca societatea care primește dividende să beneficieze de o exonerare, societatea distribuitoare este impozitată pentru aceste dividende, fie că face sau nu obiectul impozitului pe societate pentru beneficiile realizate pe parcursul exercițiului contabil în cursul căruia sunt distribuite dividendele.

64 În cazul în care filiala rezidentă nu trebuie să facă plata anticipată a impozitului în momentul distribuției de dividende întrucât a optat împreună cu societatea-mamă rezidentă pentru regimul de impozitare a grupului, ACT achitat de societatea-mamă în momentul efectuării distribuției de dividende va compensa exonerarea de la plata

impozitului pe societate pentru dividendele primite în numele societății-mamă beneficiare.

65 În opinia Guvernului Regatului Unit, a autoriza exonerarea de la plata anticipată a impozitului în momentul distribuției de dividende de către filiala rezidentă către societatea-mamă nerezidentă ar face ca această exonerare fiscală realizată în numele societății-mamă pentru dividendele primite să nu fie compensată de niciun impozit încasat pentru distribuția acestor dividende, ceea ce ar fi incompatibil cu coerența sistemului fiscal din Regatul Unit.

66 Acest argument nu poate fi acceptat.

67 Desigur, Curtea a considerat că necesitatea de a garanta coerența unui regim fiscal poate justifica o reglementare de natură să restrângă libertățile fundamentale (Hotărârile din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, și Comisia/Belgia C-300/90, Rec. p. I-305).

68 Cu toate acestea, acest lucru nu este valabil în speță.

69 În timp ce, în cauzele Bachmann și Comisia/Belgia, citate anterior, exista o legătură directă între deductibilitatea cotizațiilor vărsate în cadrul contractelor de asigurări de bătrânețe și de deces și impozitarea sumelor percepute în executarea contractelor amintite, legătură care trebuia menținută pentru păstrarea coerenței sistemului fiscal în cauză, în speța prezentă nu există nici o legătură directă de această natură între, pe de o parte, refuzul de a recunoaște filialele din Regatul Unit ale societăților-mamă nerezidente posibilitatea de a fi scutite de obligația plății anticipate a impozitului optând pentru regimul de impozitare a grupului și, pe de altă parte, de a nu impune impozit pe societate, în Regatul Unit, societăților-mamă cu sediul într-un alt stat membru, care primesc dividende de la filialele lor din Regatul Unit.

70 Într-adevăr, societățile-mamă, fie că sunt sau nu rezidente, sunt exonerate de la plata impozitului pe societate în Regatul Unit pentru dividendele primite de la filialele lor rezidente. Nu este relevant în ceea ce privește acordarea unui avantaj fiscal, cum este exceptarea de la plata impozitului rezultată din regimul de impozitare a grupului, că, pentru societățile-mamă rezidente, această exonerare de la plata impozitului pe societate vizează evitarea ca acest impozit să fie încasat de două ori pentru beneficiile filialei din Regatul Unit și nici că, pentru societățile-mamă nerezidente, exonerarea rezultă din simplul fapt că aceste societăți nu sunt, în orice caz, supuse impozitului pe societate în acest stat membru, plătind acest impozit în statul în care sunt stabilite.

71 Mai mult, singurul impozit care trebuie plătit în Regatul Unit de către o societate-mamă nerezidentă pentru dividendele care îi sunt distribuite de către filiala sa rezidentă este impozitul pe profit, dar exigibilitatea sa este legată de acordarea, dacă este cazul, de credite fiscale, prevăzută eventual de o convenție privind dubla impozitare, încheiată între Regatul Unit și statul de reședință al societății-mamă.

72 În cazul reclamantelor din acțiunea principală, impozitul pe profit nu este impus societăților-mamă rezidente în Germania pentru dividendele primite de la filialele lor rezidente în Regatul Unit, întrucât convenția în materie de dublă impozitare încheiată între Regatul Unit și Republica Federală Germania nu prevede acordarea de credite fiscale corespunzătoare impozitului anticipat plătit de filiale.

73 În consecință, refuzul de a acorda dreptul de a opta pentru regimul de impozitare a grupului filialelor rezidente în Regatul Unit ale societăților-mamă rezidente într-un alt stat membru nu poate fi justificat prin motive care țin de necesitatea de a asigura coerența sistemului fiscal din Regatul Unit.

74 Mai mult, faptul că impozitul anticipat a fost între timp abrogat sugerează că această plată nu era indispensabilă pentru buna funcționare a regimului de impozitare a societăților din Regatul Unit.

75 Întrucât dispozițiile din tratat referitoare la libertatea de stabilire se opun astfel unei legislații naționale cum este cea din acțiunea principală, nu este necesar să se examineze dacă și dispozițiile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor se opun acesteia.

76 În consecință, răspunsul la prima întrebare este că articolul 52 din tratat se opune legislației fiscale dintr-un stat membru cum este cea din acțiunea principală, care acordă societăților rezidente în acest stat membru posibilitatea de a beneficia de un regim de impozitare care să le permită vărsarea de dividende către societatea-mamă fără a fi obligate la plata anticipată a impozitului pe societate în cazul în care și societatea-mamă este rezidentă în statul membru respectiv, dar le refuză acest drept dacă societatea-mamă are sediul într-un alt stat membru.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

77 Ținând cont de răspunsul la prima întrebare preliminară, prin a doua întrebare se dorește, în esență, să se afle dacă articolul 52 din tratat trebuie să fie interpretat în sensul că, în cazul în care o filială rezidentă în statul membru în cauză și societatea-mamă a acesteia având sediul într-un alt stat membru au fost pe nedrept private de dreptul de a beneficia de un regim de impozitare care i-au fi permis celei dintâi să distribuie către cea de-a doua dividende fără a face obiectul unei plăți anticipate a impozitului pe societate, filiala în cauză și/sau societatea-mamă au dreptul de a obține o sumă egală cu dobânzile pe plățile efectuate anticipat de filială de la data plăților amintite până la data la care impozitul devine exigibil, chiar dacă legislația națională interzice plata de dobânzi pentru o sumă principală care nu este datorată. Instanța de trimitere a adresat această întrebare în două cazuri: în situația în care cererea filialei și/sau a societății-mamă este formulată în cadrul unei acțiuni în restituire în ceea ce privește taxele percepute prin încălcarea dreptului comunitar și în situația în care este formulată în cadrul unei acțiuni în despăgubire pentru prejudiciile rezultate prin încălcarea dreptului comunitar.

78 În acest sens, Guvernul Regatului Unit susține, în primul rând, că, în cazul în care refuzul de a accepta să beneficieze de regimul de impozitare a grupului filialele rezidente

în Regatul Unit ale societăților-mamă nerezidente a fost decis împotriva dreptului comunitar, dreptul comunitar impune ca această încălcare să nu fie remediată printr-o acțiune în restituire, ci printr-o acțiune în răspundere a statului pentru pagubele produse de încălcarea dreptului comunitar. În opinia sa, în fapt, ACT nu este un impozit încasat prin încălcarea dreptului comunitar, deoarece filiale trebuie oricum să plătească cu titlu de MCT sumele achitate cu titlu de ACT. Omisiunea legiuitorului din Regatul Unit de a prevedea posibilitatea ca o filială rezidentă și o societate-mamă nerezidentă să opteze pentru regimul de impozitare a grupului este la originea litigiilor din acțiunea principală și care poate angaja responsabilitatea extracontractuală a Regatului Unit. Or, în hotărârea Sutton, citată anterior, Curtea a stabilit, în special că, în cazul unor pagube produse prin încălcarea unei directive, dreptul comunitar nu impune ca statul membru să plătească o sumă corespunzătoare dobânzilor pentru suma plătită cu întârziere, în cazul de față diferențe pentru indemnizațiile de securitate socială. Guvernul Regatului Unit concluzionează că dreptul comunitar nu impune plata de dobânzi pentru neutilizarea unei sume de bani într-o anumită perioadă, din motivul perceperii unui impozit anticipat, contrar dreptului comunitar.

79 În al doilea rând, Guvernul Regatului Unit susține că, și în cazul în care concluziile părților reclamante din acțiunea principală ar fi considerate cereri în restituire pentru sumele încasate prin încălcarea dreptului comunitar, astfel de cereri nu ar fi întemeiate decât în măsura în care, conform unei jurisprudențe constante, legislația națională ar stabili dacă dobânzile sunt plătibile cu titlu de rambursare a taxelor percepute în mod incorect, în raport cu dreptul comunitar. Or, în legislația engleză, dreptul de a solicita dobânzi compensatorii depinde de momentul în care a fost inițiată procedura, înainte de plata sumei pentru care se solicită dobânzi, sau după aceasta.

80 În consecință, părțile reclamante din acțiunea principală nu pot pretinde dobânzi nici în temeiul unei cereri de restituire, nici al unei cereri de daune-interese, în măsura în care sumele principale au fost rambursate prin imputarea compensatorie reprezentând ACT pentru sumele datorate reprezentând MCT, plătibile de către filiale înainte de inițierea procedurii.

81 Trebuie precizat că aparține Curții dreptul de a realiza o clasificare juridică a cererilor introduse de părțile reclamante din acțiunea principală în fața instanței de trimitere. În speță, Metallgesellschaft și alții și Hoechst și alții trebuie să precizeze natura și temeiul acțiunii lor (acțiune în restituire sau acțiune în despăgubire), sub controlul instanței de trimitere.

82 În primul rând, în ipoteza în care cererile părților reclamante din acțiunea principală ar fi analizate ca cereri de restituire a unei taxe percepute prin încălcarea dreptului comunitar, întrebarea la care se solicită răspuns este dacă, în circumstanțe cum sunt cele din acțiunea principală, încălcarea articolului 52 din tratat de către un stat membru oferă contribuabililor dreptul la rambursarea dobânzilor acumulate pentru taxa pe care au plătit-o, de la data primei plăți anticipate până la data la care devine efectiv exigibilă.

83 În acest sens, trebuie amintit că, în cauzele din acțiunea principală, ceea ce este contrar dreptului comunitar nu este faptul că este prelevat un impozit în Regatul Unit în momentul distribuției de dividende de către o filială către societatea-mamă, ci faptul că filialele rezidente în Regatul Unit ale societăților-mamă cu sediul în alt stat membru au fost obligate să achite anticipat acest impozit, în timp ce filialele rezidente ale societăților-mamă rezidente au avut posibilitatea de a evita această obligație.

84 Conform unei jurisprudențe bine stabilite, dreptul de a obține rambursarea taxelor percepute de un stat membru prin încălcarea normelor de drept comunitar reprezintă consecința și o completare adusă drepturilor conferite justițiabililor prin dispozițiile comunitare, astfel cum au fost acestea interpretate de către Curte (Hotărârea din 9 noiembrie 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, punctul 12; Hotărârea din 2 februarie 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, punctul 17; Hotărârea din 6 iulie 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, punctul 40; Hotărârea din 9 februarie 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, punctul 23 și Hotărârea din 21 septembrie 2000, Michailidis, C-441/98 și C-442/98, Rec. p. I-7145, punctul 30). Statul membru trebuie, în principiu, să ramburseze taxele percepute prin încălcarea dreptului comunitar (Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții, C-192/95 până la C-218/95, Rec. p. I-165, punctul 20, hotărârea Dilexport, citată anterior, punctul 23, și hotărârea Michailidis, citată anterior, punctul 30).

În absența reglementărilor comunitare în materie de restituire a taxelor percepute în mod incorect, este de competența ordinii juridice interne a fiecărui stat membru să desemneze instanțele competente și să reglementeze modalitățile procedurale ale acțiunilor în justiție destinate să asigure salvagardarea drepturilor pe care justițiabilii le întemeiază pe dreptul comunitar, cu condiția ca, pe de o parte, aceste modalități să nu fie mai puțin favorabile decât cele care privesc acțiunile similare de natură internă, (principiul echivalenței), și, pe de altă parte, ca acestea să nu facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin ordinea juridică comunitară (principiul eficienței) (a se vedea, în special, Hotărârea Edis, C-231/96, Rec. p. I-4951, punctele 19 și 34; Hotărârea Spac, C-260/96, Rec. p. I-4997, punctul 18; Hotărârea din 17 noiembrie 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, punctul 18, și Hotărârea Dilexport, citată anterior, punctul 25).

86 Legislația națională este de altfel cea care trebuie să soluționeze toate aspectele secundare legate de restituirea taxelor percepute în mod incorect, cum ar fi eventuala plată a dobânzilor, inclusiv nivelul dobânzilor și data de la care trebuie calculate acestea (Hotărârea din 21 mai 1976, Roquette frères/Comisia, 26/74, Rec. p. 677, punctele 11 și 12, și Hotărârea din 12 iunie 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Rec. p. 1887, punctele 16 și 17).

87 Cu toate acestea, în cauzele din acțiunea principală, cererea de plată a dobânzii pentru a acoperi costurile neutilizării sumelor achitate reprezentând ACT nu este o solicitare secundară, ci constituie însuși obiectul acțiunii părților reclamante. În astfel de circumstanțe, în care încălcarea dreptului comunitar rezultă nu din plata impozitului în sine, ci din caracterul prematur al exigibilității acestuia, plata dobânzilor reprezintă „rambursarea” sumei care a fost plătită în mod inutil și este obligatorie pentru a restabili egalitatea de tratament garantată de articolul 52 din tratat.

88 Întrucât instanța de trimitere a prezentat drept contestată teza conform căreia legislația engleză nu prevede repararea prejudiciului care decurge din indisponibilitatea sumelor de bani în cazul în care nici o sumă nu mai este datorată cu titlu principal, trebuie subliniat că, în cadrul unei acțiuni în restituire, suma datorată cu titlu principal este chiar suma reprezentând dobânzile generate de suma care a devenit indisponibilă ca urmare a exigibilității premature a impozitului.

89 În consecință, articolul 52 din tratat oferă unei filiale rezidente în Regatul Unit și/sau societății-mamă cu sediul într-un alt stat membru dreptul de a obține dobânzi pentru plata anticipată a impozitului efectuată de filială în perioada care separă plata anticipată a impozitului de data exigibilității MCT, această sumă putând fi solicitată în baza unei acțiuni în restituire.

90 În al doilea rând, în ipoteza în care cererile părților reclamante din acțiunea principală ar fi analizate ca cereri de restituire a unei taxe percepute prin încălcarea dreptului comunitar, întrebarea la care se solicită răspuns este dacă, în circumstanțe cum sunt cele din acțiunea principală, încălcarea articolului 52 din tratat de către un stat membru oferă contribuabililor dreptul de a solicita daune-interese în sumă egală cu taxa pe care au plătit-o, de la data primei plăți anticipate până la data la care devine efectiv exigibilă.

91 În acest sens, trebuie amintit că, după cum a stabilit deja Curtea la punctul 87 din hotărârea *Brasserie du pêcheur și Factortame*, citată anterior, excluderea totală a pierderii de profit drept daună pentru care se pot acorda reparații nu poate fi acceptată în cazul încălcării dreptului comunitar, deoarece, fiind în special vorba despre litigii de ordin economic sau comercial, o excludere totală a pierderii de profit ar face imposibilă repararea daunei provocate.

92 În acest sens, argumentul Guvernului Regatului Unit, conform căruia nu se pot plăti dobânzi părților reclamante din acțiunea principală în cazul în care se solicită repararea prejudiciilor în cadrul acțiunilor în daune-interese, nu poate fi reținut.

93 Desigur, în hotărârea *Sutton*, menționată anterior, Curtea a stabilit că directiva comunitară în speță conferea doar dreptul de a obține plata prestațiilor la care persoana respectivă era îndreptățită fără discriminare și că plata unor dobânzi pentru prestațiile anterioare plătite cu întârziere nu reprezenta o componentă esențială a dreptului definit astfel. Însă, în cauzele din acțiunea principală, chiar dobânzile sunt ceea ce ar fi fost disponibil părților reclamante, dacă nu ar fi intervenit inegalitatea de tratament, și constituie componenta esențială a dreptului care le este recunoscut.

94 Mai mult, la punctele 23 – 25 din hotărârea *Sutton*, citată anterior, Curtea a realizat o distincție între circumstanțele cauzei din acțiunea principală și cele din hotărârea din 2 august 1993, *Marshall*, cunoscută sub numele „*Marshall II*” (C-271/91, Rec. p. I-4367). În această ultimă cauză, care se referă la plata de dobânzi pentru sumele datorate reprezentând reparații pentru prejudiciile suferite ca urmare a unei concedieri din motive discriminatorii, Curtea a stabilit că o reparație integrală pentru prejudiciile suferite nu

poate face abstracție de elemente cum ar fi trecerea timpului, care pot duce la reducerea valorii acesteia, și că plata de dobânzi reprezintă o componentă esențială a compensării, permițând restabilirea efectivă a egalității de tratament (hotărârea Marshall II, citată anterior, punctele 24 – 32). În speța respectivă, plata dobânzilor a fost considerată ca o componentă esențială a compensării impuse de dreptul comunitar în caz de concediere din motive discriminatorii.

95 În circumstanțe cum sunt cele din acțiunea principală, plata de dobânzi ar părea, așadar, esențială pentru soluționarea prejudiciilor rezultate din încălcarea articolului 52 din tratat.

96 În consecință, răspunsurile la cea de a doua întrebare preliminară sunt după cum urmează:

– În cazul în care o filială rezidentă într-un stat membru a avut obligația de a achita anticipat impozitul pe societate pentru dividendele distribuite de societatea-mamă cu sediul într-un alt stat membru, cu toate că, în circumstanțe similare, filialele societății-mamă rezidente în primul stat membru au putut opta pentru un regim de impozitare care le-a permis să se exoneraze de la această obligație, articolul 52 din tratat impune ca filialele rezidente și societățile-mamă nerezidente ale acestora să beneficieze de o cale de atac eficientă pentru a obține rambursarea sau compensarea pierderii financiare pe care au suferit-o și de care au beneficiat autoritățile statului membru respectiv ca urmare a plății anticipate a impozitului de către filiale.

– Simplul fapt că o astfel de acțiune ar avea ca singur obiect plata de dobânzi corespunzătoare pierderii financiare suferite datorită indisponibilității sumelor plătite anticipat nu constituie un motiv pentru a respinge o astfel de acțiune.

– În cazul în care, în absența reglementărilor comunitare, sistemul juridic intern al fiecărui stat membru stabilește modalitățile procedurale ale unor astfel de acțiuni, în ceea ce privește aspectele secundare, cum ar fi eventuala plată a unor dobânzi, aceste reglementări nu trebuie să facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin sistemul juridic comunitar.

Cu privire la a treia și a patra întrebare preliminară

97 Având în vedere răspunsul la prima întrebare preliminară, nu este cazul să se răspundă la a treia și la a patra întrebare.

Cu privire la a cincea întrebare preliminară

98 Prin a cincea întrebare, instanța de trimitere dorește în esență să afle dacă dreptul comunitar se opune ca o instanță națională să respingă sau să reducă o cerere adresată acesteia de către o filială rezidentă și de către societatea-mamă a acesteia nerezidentă, pentru a obține rambursarea sau compensarea pierderii financiare pe care au suferit-o ca urmare a plății anticipate a impozitului pe societate de către filială, din singurul motiv că

acestea nu au solicitat administrației fiscale să beneficieze de un regim de impozitare care le-ar fi permis să fie exonerate de la obligația plății anticipate și că, prin urmare, nu au utilizat căile legale aflate la dispoziția lor pentru a contesta deciziile de respingere ale administrației fiscale, invocând supremația și efectul direct al dispozițiilor juridice comunitare, deoarece legislația națională nu permitea, indiferent de caz, ca filialele rezidente și societățile-mamă nerezidente să beneficieze de acest regim de impozitare.

99 În opinia Guvernului Regatului Unit, dacă refuzul de a permite filialelor rezidente în Regatul Unit ale societăților-mamă nerezidente să beneficieze de regimul impozitare a grupului s-ar fi opus dreptului comunitar, calea legală adecvată de a contesta ar fi fost o acțiune pentru a constata responsabilitatea statului, conform criteriilor stabilite de Curte în hotărârea *Brasserie du pêcheur și Factortame*, citată anterior. Pentru a răspunde la acțiunea în daune-interese, consideră că reclamanțele din acțiunea principală au dat dovadă de lipsă de diligență, nesolicitând să beneficieze de regimul de impozitare a grupului, ceea ce le-ar fi permis să depună contestație împotriva refuzului administrației fiscale și să invoce supremația și efectul direct al dreptului comunitar pentru a solicita, în special, pronunțarea unei cereri preliminare în fața Curții.

100 Trebuie subliniat faptul că acest argument nu se bazează pe existența în legislația națională a unei reglementări privind termenul de prescriere sau de decădere.

101 Într-adevăr, Guvernul Regatului Unit consideră că poziția sa este bine fundamentată, având în vedere, în special, hotărârea *Brasserie du pêcheur și Factortame*, citată anterior (punctele 84 și 85), în care Curtea a stabilit că, în conformitate cu un principiu general comun sistemelor juridice ale statelor membre, persoana vătămată, cu riscul de a suporta ea însăși prejudiciul, trebuie să facă dovadă de suficientă diligență pentru a limita efectele prejudiciului și, prin urmare, pentru a stabili prejudiciul care trebuie compensat, instanța națională poate verifica dacă persoana vătămată a dat dovadă de suficientă diligență pentru a evita prejudiciul sau a-i limita efectele și dacă, în special, a utilizat toate căile legale pe care le avea la dispoziție.

102 Trebuie amintit, mai întâi, că cereri precum sunt cele din acțiunea principală se supun normelor naționale de procedură, care ar putea în special impune părților reclamante să acționeze cu suficientă diligență pentru a evita prejudiciul sau pentru a-i limita efectele.

103 În continuare, trebuie amintit că în cauzele din acțiunea principală s-a stabilit că legislația fiscală din Regatul Unit refuza în mod clar ca filialele rezidente ale societăților-mamă nerezidente să beneficieze de regimul de impozitare a grupului, de unde rezultă că nu li se poate reproșa părților reclamante că nu și-au exprimat intenția de a opta pentru regimul de impozitare a grupului. Conform ordonanțelor de trimitere, nu poate fi contestat faptul că, dacă părțile reclamante din acțiunea principală ar fi solicitat să beneficieze de acest regim de impozitare, solicitarea lor ar fi fost respinsă de către „Inspector of Taxes”, întrucât societățile-mamă nu era rezidente în Regatul Unit.

104 În final, din ordonanțele de trimitere rezultă că o astfel de decizie de respingere formulată de administrația financiară ar fi putut să fie contestată în fața „Special

Commissioners” sau în fața „General Commissioners” și, apoi, după caz, în fața High Court. Conform instanței de trimitere, pe de o parte, înaintea pronunțării unei hotărâri, filialele ar fi trebuit oricum să efectueze plata impozitului anticipat aferent tuturor dividendelor distribuite de acestea și, pe de altă parte, în cazul în care acțiunea ar fi fost câștigată, nu ar fi obținut rambursarea plății anticipate, un astfel de drept la rambursare neexistând în legislația engleză. Dacă filialele ar fi ales să nu efectueze plata anticipată a impozitului aferent dividendelor distribuite înaintea pronunțării unei hotărâri în acțiunea lor, ar fi fost oricum impozitate cu titlu de ACT, ar fi trebuit să plătească dobânzi pentru aceste sume și ar fi fost expuse riscului de a primi o amendă legală în cazul în care comportamentul lor ar fi fost considerat neglijent fără a avea o scuză valabilă.

105 În consecință, reiese că, în cauzele din acțiunea principală, Guvernul Regatului Unit reproșează părților reclamante că nu au dat dovadă de diligență, necontestând prin alte metode legale decât prin cele la care au recurs, compatibilitatea cu dreptul comunitar a dispozițiilor naționale care refuză acordarea unui avantaj fiscal filialelor societăților-mamă nerezidente. Astfel, li se reproșează reclamantilor faptul că s-au conformat legislației naționale și au efectuat plata anticipată a impozitului fără a încerca să beneficieze de regimul de impozitare a grupului, și nici nu au utilizat căile legale aflate la dispoziția lor pentru a contesta refuzul care ar fi fost formulat în mod inevitabil de către administrația financiară.

106 Însă exercitarea drepturilor pe care dispozițiile direct aplicabile din dreptul comunitar le conferă persoanelor de drept privat ar fi fost imposibilă sau extrem de dificilă dacă acțiunile în restituire sau acțiunile în despăgubire întemeiate pe încălcarea dreptului comunitar ar fi fost respinse sau reduse din simplul motiv că persoanele de drept privat nu au solicitat să beneficieze de avantajul fiscal, drept pe care legislația națională l-a refuzat, pentru a contesta refuzul administrației financiare prin metodele legale prevăzute în acest sens, invocând supremația și efectul direct al dreptului comunitar.

107 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a cincea întrebare preliminară că dreptul comunitar se opune ca o instanță națională să respingă sau să reducă o cerere adresată acesteia de către o filială rezidentă și de către societate-mamă a acesteia nerezidentă, pentru a obține rambursarea sau compensarea pierderii financiare pe care au suferit-o ca urmare a plății anticipate a impozitului pe societate de către filială, din singurul motiv că acestea nu au solicitat administrației financiare să beneficieze de regimul de impozitare care ar fi permis filialei să fie exonerată de obligația plății anticipate și, prin urmare, nu au utilizat căile legale aflate la dispoziția lor pentru a contesta deciziile de respingere ale administrației financiare, invocând supremația și efectul direct al dispozițiilor juridice comunitare, în timp ce legislația națională nu permitea, în nici un caz, ca filialele rezidente și societățile-mamă nerezidente ale acestora să beneficieze de acest regim de impozitare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

Cheltuielile efectuate de către guvernele Regatului Unit, german, francez, olandez și finlandez, precum și de către Comisie, 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 (Camera a cincea),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate High Court of Justice (Anglia și Țara Galilor), Chancery Division, prin hotărârile din 2 octombrie 1998, hotărăște:

1) Articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) se opune legislației fiscale dintr-un stat membru cum este cea din acțiunea principală, care acordă societăților rezidente în acest stat membru posibilitatea de a beneficia de un regim de impozitare care să le permită vărsarea de dividende către societatea-mamă fără a fi obligate la plata anticipată a impozitului pe societate în cazul în care și societatea-mamă este rezidentă în statul membru respectiv, dar le refuză acest drept dacă societatea-mamă are sediul într-un alt stat membru.

2) În cazul în care o filială rezidentă într-un stat membru a fost obligată să achite anticipat impozitul pe societate pentru dividendele distribuite către societatea-mamă a acesteia cu sediul într-un alt stat membru, cu toate că, în circumstanțe similare, filialele societăților-mamă rezidente în primul stat membru au putut opta pentru un regim de impozitare care le-a permis să se exonereze de la această obligație, articolul 52 din tratat impune ca filialele rezidente și societățile-mamă nerezidente ale acestora să beneficieze de o cale de atac efectivă pentru a obține rambursarea sau compensarea pierderii financiare pe care au suferit-o și de care au beneficiat autoritățile statului membru respectiv ca urmare a plății anticipate a impozitului de către filiale.

Simplul fapt că o astfel de acțiune ar avea ca singur obiect plata de dobânzi corespunzătoare pierderii financiare suferite datorită indisponibilității sumelor plătite anticipat nu constituie un motiv pentru a respinge o astfel de acțiune.

În cazul în care, în absența reglementărilor comunitare, sistemul juridic intern al fiecărui stat membru stabilește modalitățile procedurale ale unor astfel de acțiuni, inclusiv aspectele secundare, cum ar fi eventuala plată a unor dobânzi, aceste norme nu trebuie să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite prin sistemul juridic comunitar.

3) Dreptul comunitar se opune ca o instanță națională să respingă sau să reducă o cerere adresată acesteia de către o filială rezidentă și de către societate-mamă a acesteia nerezidentă, pentru a obține rambursarea sau compensarea pierderii

financiare pe care au suferit-o ca urmare a plății anticipate a impozitului pe societate de către filială, din singurul motiv că acestea nu au solicitat administrației financiare să beneficieze de regimul de impozitare care ar fi permis filialei să fie exonerată de obligația plății anticipate și, prin urmare, nu au utilizat căile legale aflate la dispoziția lor pentru a contesta deciziile de respingere ale administrației financiare, invocând supremația și efectul direct al dispozițiilor juridice comunitare, în timp ce legislația națională nu permitea, în nici un caz, ca filialele rezidente și societățile-mamă nerezidente ale acestora să beneficieze de acest regim de impozitare.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, la 8 martie 2001.

Grefier
R. Grass

Președintele Camerei a cincea
A. La Pergola