Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MELCHIOR WATHELET
prezentate la 25 iulie 2018 [1]

Cauza C-416/17

Comisia Europeană
împotriva

Republicii Franceze

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Articolele 49, 63 și 267 al treilea paragraf TFUE – Impozitare în lanț – Diferență de tratament în funcție de statul de reședință al subfilialei – Cerințe referitoare la probele pe care se întemeiază un drept la restituire a impozitului anticipat pe bunuri mobile – Plafonarea dreptului la restituire – Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – Instanță națională de ultim grad de jurisdicție – Jurisprudență națională neconformă cu hotărârea Curții – Obligația de trimitere preliminară”

I. Introducere

1. Prin acțiunea formulată, Comisia Europeană solicită Curții să constate că Republica Franceză a menținut un tratament discriminatoriu și disproporționat între societățile-mamă franceze care primesc dividende de la filiale franceze și cele care primesc dividende de la filiale străine, cu încălcarea dreptului Uniunii, astfel cum a fost interpretat de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. După cum ea însăși arată pe scurt în cererea formulată, Comisia reproșează Republicii Franceze că a refuzat să asigure efectul deplin al Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), prin jurisprudența celei mai înalte instanțe administrative a acesteia, și anume Conseil d’État (Consiliul de Stat, Franța). Astfel, potrivit Comisiei, hotărârile pronunțate de Conseil d’État (Consiliul de Stat) în urma Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), constituie jurisprudența în temeiul căreia vor fi analizate *toate* cererile de rambursare a impozitului anticipat perceput în mod nelegal care au fost introduse de părți care se află într-o situație asemănătoare celei a Accor SA.

1 Limba originală: franceza.

3. Prin urmare, acțiunea formulată de Comisie presupune pronunțarea Curții cu privire la două probleme distincte: pe de o parte, compatibilitatea cu dreptul Uniunii, astfel cum a fost interpretat prin Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), a modalităților de rambursare a impozitului anticipat plătit ca urmare a primirii dividendelor plătite de filiale nerezidente și, pe de altă parte, – și pentru prima dată în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor – încălcarea obligației de trimitere preliminară de către o instanță ale cărei decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac [2].

II. Cadrul juridic

A. Dreptul francez

4. Potrivit articolului 158 bis punctul I din code général des impôts (Codul general al impozitelor, denumit în continuare „CGI"), în forma sa în vigoare pe parcursul anilor de impozitare în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581):

„Persoanele care primesc dividende distribuite de societăți franceze dispun în acest temei de un venit constituit din:

a) sumele pe care acestea le primesc de la societate;

b) un credit fiscal reprezentat printr-un credit față de Trezorerie.

Acest credit fiscal este egal cu jumătate din sumele efectiv plătite de societate.

[…]"

5. Articolul 146 alineatul 2 din CGI prevedea, în forma sa în vigoare pe parcursul anilor de impozitare în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581):

„Atunci când distribuirile pe care le face o societate-mamă determină aplicarea impozitului anticipat prevăzut la articolul 223 sexies, din acest impozit anticipat se deduce, dacă este cazul, cuantumul creditelor fiscale aferente veniturilor din participații […] încasate în cursul exercițiilor financiare încheiate în urmă cu cel mult cinci ani."

2 Deși Comisia inițiase o procedură de constatare a neîndeplinirii obligațiilor împotriva Regatului Suediei pentru motivul că Högsta domstolen (Curtea Supremă, Suedia) nu își îndeplinea în mod sistematic obligația de trimitere preliminară (a se vedea Avizul motivat 2003/2161 al Comisiei din 12 octombrie 2004 [C(2004) 3899]) – situație care nu se regăsește în cazul Conseil d'État (Consiliul de Stat), astfel cum arată în mod întemeiat Republica Franceză în memoriul în apărare –, ea nu inițiase faza contencioasă a procedurii. Pe de altă parte, deși în acțiunea în care s-a pronunțat Hotărârea din 9 decembrie 2003, Comisia/Italia (C-129/00, EU:C:2003:656), Comisia urmărea să se constate că, întrucât menținuse un articol de lege „astfel cum este interpretat și aplicat de administrația și de instanțele italiene", Republica Italiană nu îndeplinise obligațiile care îi reveneau în temeiul tratatului, nu fusese invocat niciun motiv întemeiat în mod specific pe articolul 267 TFUE. În sfârșit, deși în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania (C-154/08, nepublicată, EU:C:2009:695), se ridicase problema dacă acțiunea formulată de Comisie privea o încălcare a articolului 267 TFUE, Comisia i-a precizat Curții în mod expres că nu acesta era cazul (punctul 65 din această hotărâre).

6. În versiunea rezultată din Legea nr. 98-1266 din 30 decembrie 1998 privind bugetul pentru anul 1999[3], aplicabilă distribuirilor de dividende efectuate începând cu 1 ianuarie 1999, articolul 223 sexies alineatul 1 primul paragraf din CGI prevedea:

„Sub rezerva dispozițiilor articolelor 209 quinquies și 223 H, atunci când veniturile distribuite de o societate sunt prelevate din sume pentru care aceasta nu a fost supusă la plata impozitului pe profit la cota normală prevăzută la al doilea paragraf al punctului I al articolului 219, această societate este obligată să plătească un impozit anticipat egal cu creditul fiscal calculat în condițiile prevăzute la punctul I al articolului 158 bis."

B. Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. Printr-o contestație din 21 decembrie 2001, Accor solicitase administrației fiscale franceze rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile achitat cu ocazia primirii dividendelor plătite de filialele sale stabilite în alte state membre în cursul anilor 1998-2000. Întrucât acest tip de rambursare nu era acordat de legislația în vigoare decât pentru primirea dividendelor provenite de la o filială situată pe teritoriul francez, această cerere a fost respinsă.

8. Ca urmare a acestei respingeri, Accor a formulat o acțiune în justiție în fața tribunal administratif de Versailles (Tribunalul Administrativ din Versailles, Franța), care i-a admis în totalitate cererea. În urma respingerii apelului formulat de ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique [ministrul bugetului, finanțelor publice și funcției publice], împotriva acestei hotărâri prin hotărârea pronunțată de cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța), ministrul menționat a declarat recurs în casare în fața Conseil d'État (Consiliul de Stat). Astfel, printr-o hotărâre din 3 iulie 2009, acesta a sesizat Curtea cu o cerere de decizie preliminară.

9. În Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Curtea a constatat că, spre deosebire de dividendele care proveneau de la filiale rezidente, legislația franceză nu permitea să se țină seama de impunerea intervenită la nivelul filialei nerezidente care distribuie dividende, în timp ce dividendele primite atât de la filialele rezidente, cât și de la filialele nerezidente erau supuse impozitului anticipat cu ocazia redistribuirii lor[4]. Or, potrivit Curții, având în vedere acest tratament dezavantajos aplicat dividendelor primite de la o filială stabilită într-un alt stat membru în raport cu tratamentul la care erau supuse dividendele primite de la o filială rezidentă, o societate-mamă putea fi descurajată să își exercite activitățile prin intermediul unor filiale stabilite în alte state membre[5].

10. În continuare, Curtea a amintit jurisprudența sa potrivit căreia, în cazul în care profiturile care au stat la baza dividendelor din străinătate sunt impozitate, în statul în care are sediul societatea care distribuie dividende, la un nivel *inferior* impozitului plătit în statul membru în care are sediul societatea beneficiară, cel din urmă trebuie să acorde un credit fiscal total corespunzător impozitului plătit de societatea care distribuie dividende în statul în care aceasta este stabilită, în timp ce atunci când, în statul în care are sediul societatea care distribuie dividende, aceste profituri sunt impozitate la un nivel *superior* impozitului aplicat în statul membru în care are sediul societatea beneficiară, cel din urmă nu este obligat să acorde un credit fiscal decât în limita cuantumului impozitului pe profit datorat de societatea beneficiară[6].

3 JORF din 31 decembrie 1998, p. 20050.

4 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 49).

5 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 51).

6 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctele 89 și 90, precum și jurisprudența citată).

11. Curtea a dedus de aici că, în ceea ce privește un regim precum regimul francez în litigiu, dacă un stat membru ar trebui să le atribuie beneficiarilor dividendelor care provin de la o societate stabilită într-un alt stat membru un credit fiscal care ar reprezenta invariabil jumătatea valorii dividendelor respective, aceasta ar însemna să se acorde acestor dividende un tratament mai favorabil decât tratamentul de care beneficiază dividendele care provin din primul stat membru, atunci când cota de impozitare la care societatea care distribuie dividendele respective este supusă în statul în care este stabilită este inferioară cotei de impozitare aplicate în primul stat membru [7].

12. Curtea a considerat că, în consecință, un stat membru trebuia să poată să stabilească cuantumul impozitului pe profit plătit de societatea care distribuie dividende în statul membru în care este stabilită și care trebuie să facă obiectul creditului fiscal acordat societății-mamă; în aceste condiții, ea a apreciat că nu era suficient să se aducă dovada că societatea care distribuie dividende fusese impozitată în statul în care este stabilită pentru profiturile care au stat la baza dividendelor distribuite, fără să furnizeze informații cu privire la natura și la cota impozitului care a fost aplicat efectiv respectivelor profituri [8].

13. În acest scop, Curtea a adăugat că documentele justificative solicitate trebuiau să le permită autorităților fiscale din statul membru de impunere să verifice în mod clar și precis dacă erau îndeplinite condițiile de obținere a unui avantaj fiscal. Ea a precizat totuși că documentele justificative nu trebuiau să îmbrace o formă specială, iar aprecierea nu trebuia să fie efectuată într-un mod prea formalist și că cererea de furnizare a acestor elemente trebuia să intervină în cursul perioadei legale de păstrare a documentelor administrative și contabile prevăzută de dreptul statului membru în care este stabilită filiala [9], înțelegându-se că nu i s-ar putea cere contribuabilului să furnizeze documente „care acoperă o perioadă care depășește cu mult durata obligației legale de păstrare a documentelor administrative și contabile” [10].

14. Astfel, Curtea a declarat că:

„1) Articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impuneri economice a dividendelor precum cea în discuție în litigiul principal, care permite unei societăți-mamă să deducă din impozitul anticipat pe care îl datorează cu ocazia redistribuirii către acționarii săi a dividendelor plătite de filialele sale creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende, dacă ele provin de la o filială stabilită în acest stat membru, însă nu oferă această posibilitate dacă dividendele respective provin de la o filială stabilită într-un alt stat membru, în condițiile în care această legislație nu dă dreptul, în această ultimă ipoteză, la acordarea unui credit fiscal aferent distribuirii acestor dividende de către filiala menționată.

[…]

3) Principiile echivalenței și efectivității nu se opun ca restituirea către o societate-mamă a sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor distribuite de filialele acesteia stabilite în Franța și dividendelor distribuite de filialele acestei societăți stabilite în alte state membre, care conduc la o redistribuire efectuată de societatea-mamă menționată, să fie supusă condiției ca persoana impozabilă să prezinte informațiile de care numai aceasta poate dispune referitoare, pentru fiecare dividend în litigiu, în special la cota de impozitare efectiv aplicată și la cuantumul impozitului efectiv plătit pentru profiturile realizate de filialele instalate în celelalte state membre, în condițiile în care, pentru filialele instalate în Franța, aceleași elemente, cunoscute de administrație, nu sunt cerute. Totuși, furnizarea acestor elemente nu poate fi cerută decât sub rezerva ca prezentarea probei privind plata impozitului de către filialele stabilite în celelalte state

7 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 91).

8 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 92).

9 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctele 99 și 101).

10 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 101).

membre să nu se dovedească practic imposibilă sau excesiv de dificilă, având în vedere în special dispozițiile legislației respectivelor state membre privind eliminarea dublei impuneri și înregistrarea impozitului pe profit care trebuie plătit, precum și păstrarea documentelor administrative. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste condiții sunt îndeplinite în cauza principală."

C. Hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012

15. În urma primirii Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (Consiliul de Stat) a pronunțat două hotărâri în care a enunțat o serie de condiții în temeiul cărora impozitele anticipate pe bunuri mobile percepute cu încălcarea dreptului Uniunii puteau face obiectul unei restituiri. Este vorba despre hotărârile din 10 decembrie 2012, Rhodia [11] și Accor [12] [denumite în continuare „hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat)"].

16. În primul rând, în ceea ce privește întinderea rambursării impozitelor anticipate pe bunuri mobile, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) prevăd că:

– în cazul în care dividendul redistribuit unei societăți-mamă franceze de una dintre filialele sale stabilite într-un alt stat membru nu a fost impozitat la nivelul acestei din urmă societăți, impozitul plătit de o subfilială nu trebuie luat în considerare pentru determinarea impozitului anticipat care trebuie restituit societății-mamă [13] și

– atunci când o societate care distribuie dividende a suportat în statul său membru un impozit efectiv la o cotă superioară cotei normale a impozitului francez, și anume 33,33 %, cuantumul creditului fiscal pe care îl poate pretinde trebuie limitat la o treime din dividendele pe care le-a primit și redistribuit [14].

17. În al doilea rând, în ceea ce privește probele în susținerea cererilor de rambursare, hotărârile menționate recunosc:

– opozabilitatea declarațiilor de impozit anticipat în vederea determinării cuantumului dividendelor primite de la filialele stabilite în afara Franței [15];

– necesitatea de a dispune de toate elementele de natură să justifice temeinicia cererii sale pe toată durata procedurii, fără ca expirarea termenului legal de păstrare să o exonereze de această obligație [16].

III. Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

18. În urma hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat), Comisia a primit mai multe plângeri referitoare la condițiile de rambursare a impozitului anticipat pe bunuri mobile. Aceste plângeri au făcut obiectul unui schimb de informații între serviciile Comisiei și autoritățile competente ale Republicii Franceze în cadrul procedurii EU Pilot 5511/13 TAXU.

11 FR:XX:2012:317074.20121210.

12 FR:CESSR:2012:317075.20121210.

13 A se vedea hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctul 29) și Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 24).

14 A se vedea hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctul 44) și Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 40).

15 A se vedea hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctele 24 și 25) și Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctele 19 și 20).

16 A se vedea hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctul 35) și Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 31).

19. Întrucât aceste schimburi nu au condus la un rezultat satisfăcător pentru Comisie, aceasta a hotărât să inițieze procedura de constatare a neîndeplinirii obligațiilor prevăzută la articolul 258 TFUE. Astfel, la 27 noiembrie 2014, Comisia a trimis Republicii Franceze o scrisoare de punere în întârziere în care identifica cerințele care rezultau din hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) care puteau constitui încălcări ale dreptului Uniunii.

20. Într-un răspuns din 26 ianuarie 2015, Republica Franceză a contestat criticile care îi erau aduse. Întrucât a apreciat că răspunsurile date nu erau satisfăcătoare, la 29 aprilie 2016, Comisia a notificat Republicii Franceze un aviz motivat; ea îi solicita să adopte măsurile pentru a se conforma acestui aviz într-un termen de două luni începând de la primirea acestuia.

21. Având în vedere că Republica Franceză și-a menținut poziția, Comisia a hotărât să introducă prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 258 TFUE.

22. În cadrul procedurii scrise, Republica Franceză a depus un memoriu în apărare la care Comisia a răspuns printr-un memoriu în replică. Republica Franceză a depus de asemenea un memoriu în duplică. În plus, ele au avut ocazia să își prezinte observațiile orale într-o ședință care a avut loc la 20 iunie 2018.

IV. Cu privire la neîndeplinirile obligațiilor reproșate Republicii Franceze

23. Comisia își întemeiază acțiunea pe patru motive. Primele trei se referă la restricțiile care ar rezulta din hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) și care ar fi contrare dreptului Uniunii, astfel cum a fost interpretat de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Al patrulea motiv privește obligația care ar fi revenit Conseil d'État (Consiliul de Stat), în calitate de instanță de ultim grad de jurisdicție, de a formula o cerere de decizie preliminară de interpretare a dreptului Uniunii.

A. Cu privire la primul motiv întemeiat pe o restricție privind dreptul la rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile ca urmare a neluării în considerare a impozitului aplicat subfilialelor stabilite într-un alt stat membru decât Franța

1. Argumentele părților

24. Potrivit Comisiei, din hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) rezultă că autoritățile franceze refuză să ia în considerare, în vederea rambursării impozitului anticipat pe bunuri mobile, impozitul aplicat subfilialelor nerezidente. Or, într-un lanț de participații pur intern Republicii Franceze, dividendele plătite de o subfilială societății intermediare dădeau dreptul la un credit fiscal destinat să compenseze integral impozitul anticipat pe bunuri mobile cu ocazia redistribuirii acelorași venituri. Atunci când societatea intermediară distribuia aceste dividende societății-mamă, această nouă distribuire conducea din nou la un credit fiscal aferent dividendelor și destinat să compenseze în același mod impozitul anticipat datorat cu ocazia redistribuirii de către societatea-mamă. Prin urmare, dubla impunere economică era pe deplin neutralizată.

25. Ar rezulta o diferență de tratament în funcție de sediul subfilialei care distribuie dividende, din moment ce ar exista neutralizare completă a dublei impuneri economice numai în cazul în care subfiliala este stabilită pe teritoriul francez. Or, potrivit Comisiei, nu ar exista niciun motiv obiectiv care să justifice faptul că Republica Franceză nu neutralizează intervenția societății intermediare pentru motivul că dividendele își au sursa în afara Franței.

26. Guvernul francez nu contestă că, potrivit hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat), sistemul de rambursare a impozitului anticipat pe bunuri mobile nu permite neutralizarea impozitării dividendelor distribuite de o subfilială unei filiale nerezidente. Însă, acesta susține că sistemul național de eliminare a dublelor impuneri nu asigură o asemenea protecție decât la nivelul fiecărei societăți care distribuie dividende. Or, fiecare stat membru ar fi liber să își organizeze sistemul de impozitare, câtă vreme nu dă naștere la discriminări. Procedând astfel, statele membre nu ar avea obligația să își adapteze propriul sistem fiscal la cele ale celorlalte state membre.

27. În speță, reglementarea fiscală franceză nu ar permite să se deducă din impozitul datorat de o societate-mamă impozitele plătite de subfilialele sale rezidente. Astfel, creditul fiscal nu este atribuit societății-mamă decât pentru impozitul aplicat profiturilor filialei care distribuie dividende. În consecință, nu ar exista o obligație a Republicii Franceze de a asigura o luare în considerare, în calculul rambursării impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput fără a fi datorat, a impozitului aplicat subfilialelor nerezidente care distribuie dividendele. Împrejurarea că distribuirea dividendelor unei subfiliale către o filială a făcut obiectul unei impozitări ar fi consecința aplicării unei reglementări fiscale fără legătură cu Republica Franceză, a cărei rectificare nu i-ar reveni acesteia.

28. Pe de altă parte, întrucât sistemul francez care urmărește eliminarea dublei impuneri nu ține seama de subfilială, deducerea impozitului perceput în cazul distribuirii dividendelor nu este posibilă decât în privința societății care primește dividendele menționate. Astfel, ar trebui să se distingă sistemul francez de sistemul britanic al impozitului anticipat pe profit (*advance corporation tax*) în discuție în cauzele care sunt la originea Hotărârii din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), și a Hotărârii din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Astfel, contrar sistemului britanic în discuție în cauzele în care s-au pronunțat aceste hotărâri, dispozitivul francez în litigiu nu ține seama de impozitul aplicat subfilialelor indiferent dacă sunt sau nu sunt rezidente; dispozitivul se întemeiază pe o logică de atenuare a impunerii la fiecare nivel, iar nu pe o logică de impunere la nivel de grup.

2. Apreciere

29. Drept răspuns la prima întrebare preliminară care îi fusese adresată de Conseil d'État (Consiliul de Stat) în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Curtea a statuat că „articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impuneri economice a dividendelor […], care permite unei societăți-mamă să deducă din impozitul anticipat, pe care îl datorează cu ocazia redistribuirii către acționarii săi a dividendelor plătite de filialele sale, creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende, dacă ele provin de la o filială stabilită în acest stat membru, însă nu oferă această posibilitate dacă dividendele respective provin de la o filială stabilită într-un alt stat membru, în condițiile în care această legislație nu dă dreptul, în această ultimă ipoteză, la acordarea unui credit fiscal aferent distribuirii acestor dividende de către filiala menționată".

30. Bazându-se pe faptul că dreptul Uniunii, în stadiul său actual, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în ceea ce privește eliminarea dublei impuneri în interiorul Uniunii Europene [17], Republica Franceză propune o aplicare formalistă, restrictivă și, în opinia noastră, eronată a răspunsului dat primei întrebări în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

17 A se vedea în special Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 68).

31. Desigur, un stat membru nu are obligația de a adapta propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din celelalte state membre în scopul, printre altele, de a elimina dubla impunere, în măsura în care reglementarea în cauză nu este discriminatorie [18]. Totuși, în speță, într-o situație pur națională, absența dublei impuneri a societății-mamă nu se explică decât ca urmare a acordării succesive, la toate „nivelurile" lanțului de participații ale societăților stabilite în Franța, a unui credit fiscal destinat să compenseze integral impozitul anticipat pe bunuri mobile datorat cu ocazia redistribuirii acelorași venituri.

32. În consecință, deși este cert că nu este permis nici să se deducă direct impozitele plătite de subfilialele stabilite în Franța din impozitul pe profit plătit de o societate-mamă, o asemenea deducere se dovedește totuși inutilă din perspectiva întregului sistem fiscal aplicabil.

33. Prin urmare, lipsa unei discriminări invocată de Republica Franceză rezultă, așadar, dintr-o interpretare artificială sau cel puțin formalistă – deoarece se concentrează exclusiv pe ultimul nivel al lanțului de impozitare – a sistemului fiscal denunțat de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

34. În plus, reiese în mod clar din jurisprudența Curții că un stat membru nu este obligat să compenseze sarcina fiscală rezultată din exercitarea competențelor fiscale ale unui alt stat membru sau ale unui stat terț, cu condiția ca acesta să nu exercite competența fiscală asupra dividendelor încasate, nici prin impozitarea acestora, nici prin luarea lor în considerare în mod diferit, în ceea ce privește societatea beneficiară. În schimb, atunci când același stat membru optează pentru impozitarea dividendelor respective, trebuie să ia în considerare, în limitele propriei sale impozitări, sarcina fiscală rezultată din exercitarea competențelor fiscale ale celuilalt stat membru [19].

35. Republica Franceză nu poate fi urmată în această privință atunci când afirmă că Curtea s-ar fi limitat, cu ocazia Hotărârii din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), să constate existența unei discriminări în legislația britanică fără a consacra cerința unei luări în considerare, în orice mecanism de eliminare a dublei impuneri, a impozitului aplicat subfilialelor.

36. Astfel, după cum însăși Republica Franceză precizează, această hotărâre urmează unei prime hotărâri a Curții în care aceasta amintise, în mod general și abstract, fără referire la legislația britanică în discuție, că „indiferent care este mecanismul adoptat pentru a evita sau a atenua impozitarea în lanț sau dubla impunere economică, libertățile de circulație garantate de tratat se opun ca un stat membru să trateze într-un mod mai puțin avantajos dividendele de origine străină în raport cu dividendele de origine națională, cu excepția cazului în care această diferență de tratament vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau este justificată de motive imperative de interes general" [20].

37. Faptul că sistemul fiscal britanic în discuție în aceste cauze prevedea un sistem de exonerare pentru dividendele plătite de societățile rezidente și un sistem de deducere pentru dividendele plătite de societățile nerezidente, în timp ce regimul francez prevede un sistem de deducere oricare ar fi originea dividendelor distribuite și impozitarea integrală a dividendelor distribuite, însoțită de un credit fiscal, la fiecare distribuire și la fiecare redistribuire a dividendelor, este lipsit de relevanță.

18 A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punctul 39), și Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 47).

19 A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punctele 85 și 86).

20 Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 46).

38. Astfel, principiul amintit în Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), și care a mai fost confirmat de atunci, este într-adevăr obligația de a trata în mod echivalent dividendele plătite unor rezidenți de societăți nerezidente din moment ce în statul membru există un sistem de evitare sau de atenuare a impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice în cazul dividendelor plătite unor rezidenți de către societăți rezidente [21].

39. În aceste condiții, Curtea a statuat că „articolele [49 TFUE și 63 TFUE] se opun legislației unui stat membru care permite unei societăți rezidente, care încasează dividende de la o altă societate rezidentă, să deducă din cuantumul pe care îl datorează prima societate, cu titlu de impozit pe profit plătit anticipat, cuantumul acestui impozit plătit anticipat de cea de a doua societate, în timp ce, în cazul unei societăți rezidente care încasează dividende de la o societate nerezidentă, o astfel de deducere nu este permisă în ceea ce privește impozitul aferent profiturilor distribuite, achitat de această din urmă societate în statul său de reședință” [22].

40. Curtea a fost deosebit de clară în motivarea și în răspunsul dat la a doua și la a patra întrebare adresate cu prilejul cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707): articolele 49 TFUE și 63 TFUE se opun legislației unui stat membru care, numai în cazul dividendelor de origine străină, nu ia în considerare impozitul pe profiturile distribuite [23]. În această privință, importantă este impozitarea profiturilor menționate, iar nu faptul că societatea nerezidentă care distribuie dividendele societății sale mamă este ea însăși supusă impozitului pe profit [24].

3. Concluzie cu privire la primul motiv

41. Din cele ce precedă rezultă că, întrucât a refuzat să ia în considerare impozitul aplicat subfilialelor stabilite într-un alt stat membru decât Franța, în timp ce mecanismul aplicabil subfilialelor stabilite în Franța permitea acestora să plătească societății intermediare beneficiare dividende scutite de costul impozitului care li se aplica, Republica Franceză perpetuează discriminarea constatată de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Cu privire la al doilea motiv întemeiat pe caracterul disproporționat al cerințelor prevăzute în materie de probă pentru a justifica dreptul la rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput în mod nelegal

1. Argumentele părților

42. Comisia descompune în trei aspecte al doilea motiv pe care l-a formulat.

43. În primul aspect, Comisia apreciază că hotărârile Conseil d’État (Consiliul de Stat) impun o corespondență între, pe de o parte, documentele contabile referitoare la dividendele distribuite și, pe de altă parte, procesele-verbale ale adunărilor generale ale filialelor prin care se constată profiturile rezultate sub formă de dividende distribuibile. Or, pentru majoritatea filialelor nestabilite în Franța,

21 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 72), Hotărârea din 30 iunie 2011, Meilicke și alții (C-262/09, EU:C:2011:438, punctul 29), precum și Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 65).

22 Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 2 din dispozitiv).

23 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 71).

24 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 73). În această hotărâre Curtea a concluzionat că, „[p]rin urmare, răspunsurile la a doua și la a patra întrebare adresate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea [din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)], nu sunt afectate de o constatare potrivit căreia impozitul pe profit din străinătate aplicat profiturilor subiacente dividendelor distribuite nu a fost achitat sau nu a fost achitat integral de societatea nerezidentă care distribuie dividendele menționate societății rezidente, ci a fost achitat de o societate rezidentă într-un stat membru, filială directă sau indirectă a primei societăți” (punctul 74).

procesul-verbal al adunării generale constată distribuirea unui „profit distribuibil” care provine dintr-un agregat contabil care include ansamblul precedentelor reporturi din nou de profituri nedistribuite, precum și rezultatul exercițiului precedent. În aceste condiții, ar fi foarte dificil, chiar imposibil, să se determine dacă dividendul distribuit provine dintr-un rezultat contabil anume.

44. În al doilea aspect, Comisia reproșează hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat) că subordonează dreptul la rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile depunerii unei declarații de impozit anticipat prealabile, în care ar fi identificate cuantumurile impozitului anticipat plătite în temeiul redistribuirilor dividendelor. Or, întrucât societățile rezidente nu pot beneficia de un credit fiscal în temeiul impozitului anticipat datorat ca urmare a distribuirii dividendelor care provin de la o filială nerezidentă, acestor societăți nu li s-ar putea cere să fi menționat aceste dividende în declarația lor de impozit anticipat. Întrucât sunt întemeiate pe alegerile făcute de o societate-mamă în momentul plății impozitului anticipat, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu ar respecta obligațiile care rezultă din principiile echivalenței și efectivității care guvernează modalitățile naționale în materie de restituire a taxelor naționale percepute cu încălcarea dreptului Uniunii.

45. În al treilea aspect, Comisia contestă limitarea întemeiată pe cerința depunerii unor înscrisuri justificative după termenul legal de păstrare. Întrucât au precizat că expirarea termenului legal de păstrare a documentelor nu exonera societatea care pretindea rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput în mod nelegal de obligația sa de a prezenta toate elementele de natură să justifice temeinicia cererii sale, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar fi contrare principiului efectivității.

46. Cu titlu introductiv, guvernul francez subliniază că Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), a precizat în mod expres că restituirile impozitului anticipat erau condiționate de dovedirea de către societățile reclamante, prin orice mijloace, a impozitelor plătite de filialele lor în statul membru în care sunt stabilite. În acest context, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) s-ar distinge printr-o abordare deosebit de deschisă, din moment ce au acceptat toate formele de documente care permit societăților să demonstreze cota de impozitare aplicată filialelor nerezidente ale acestora.

47. În ceea ce privește primul aspect al celui de al doilea motiv, acest guvern amintește că hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu au impus dovada faptului că impozitul a cărui deducere era solicitată fusese aplicat unor dividende care corespundeau unui exercițiu contabil anume. Astfel, s-ar avea în vedere impozitul plătit pentru dividende considerate global, fără a se ține seama de exercițiile contabile din care ar proveni.

48. În plus, împrejurarea că, în spețele care au condus la adoptarea hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat), acesta s-a întemeiat pe procesele-verbale ale adunărilor generale ale filialelor nerezidente ar rezulta din faptul că asemenea documente au fost prezentate de societățile în cauză pentru a dovedi cota de impozitare aplicată dividendelor distribuite.

49. În ceea ce privește al doilea aspect al celui de al doilea motiv, guvernul francez subliniază că toate distribuirile dividendelor, indiferent dacă privesc dividende ale filialelor franceze sau ale filialelor nerezidente, trebuiau să figureze în declarațiile de impozit anticipat. În plus, întrucât plata impozitului anticipat pe bunuri mobile nu era datorată decât în cazul redistribuirii, dividendele pentru care se solicită dovada cuantumului de impozitare sunt în mod necesar cele care au făcut obiectul unei asemenea redistribuiri.

50. În ceea ce privește al treilea aspect al celui de al doilea motiv, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu ar fi impus prezentarea unor documente justificative după durata lor legală de păstrare. Conseil d'État (Consiliul de Stat) și-ar fi întemeiat aprecierea pe documentele prezentate de societățile în cauză, printre care figurau asemenea documente justificative.

51. În orice caz, contribuabilului care a introdus o contestație fiscală i-ar reveni sarcina să păstreze documentele necesare pentru a dovedi temeinicia cererii sale până la încheierea procedurii administrative și contencioase, independent de durata lor legală de păstrare.

2. Apreciere

a) Cu privire la utilizarea proceselor-verbale ale adunărilor generale ale filialelor care distribuie dividende

52. Potrivit Comisiei, hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar impune o corespondență între, pe de o parte, documentele contabile referitoare la dividendele distribuite și, pe de altă parte, procesele-verbale ale adunărilor generale ale filialelor prin care se constată profiturile rezultate sub forma dividendelor distribuibile.

53. Nu suntem de acord cu această interpretare a hotărârilor în discuție. Astfel, deși este adevărat că Conseil d'État (Consiliul de Stat) face referire la imposibilitatea de a se prevala de impozitele care nu s-ar putea lega de sumele care figurează în procesele-verbale ale adunărilor generale ale filialelor care distribuie dividende, acesta procedează astfel pentru a arăta poziția susținută de ministru [25]. Nici din hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu reiese că prezentarea unor asemenea documente ar fi consecința unei solicitări imperative a acestei instanțe.

54. În orice caz, deși procesele-verbale ale adunării generale au fost utilizate de Conseil d'État (Consiliul de Stat), se pare că ele au fost utilizate printre mai multe elemente [26]. Deciziile instanțelor administrative citate cu titlu de exemplu de Republica Franceză în memoriul în duplică confirmă această interpretare a hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat). Prin urmare, considerăm că primul aspect al celui de al doilea motiv este nefondat.

b) Cu privire la cerința declarației prealabile de impozit anticipat

55. Comisia apreciază că hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu ar respecta obligațiile care rezultă din principiile echivalenței și efectivității, întrucât se opun alegerilor făcute de o societate-mamă în momentul plății impozitului anticipat cu ocazia declarației aferente acestei plăți.

56. Nu se contestă faptul că societățile-mamă stabilite în Franța nu puteau beneficia de un credit fiscal pentru dividendele primite de la filialele lor nerezidente. În schimb, nu numai din răspunsul Republicii Franceze la punerea în întârziere din 26 noiembrie 2014, ci și din concluziile raportorului public prezentate în cauzele în care s-au pronunțat hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat), reiese că societățile-mamă stabilite în Franța trebuiau într-adevăr să indice în declarația de impozit anticipat dividendele care proveneau de la filialele lor nerezidente. Potrivit concluziilor raportorului public, dacă ar exista o incertitudine juridică, aceasta nu ar privi obligația de declarare, ci numai regimul juridic al dividendelor distribuite.

25 A se vedea în special hotărârea din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctul 47), și hotărârea din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 41).

26 A se vedea în special hotărârile din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctul 49) și Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctele 43 și 50). De altfel, în hotărârea Accor nu s-a făcut referire la niciun proces-verbal anume. În plus, dacă Conseil d'État (Consiliul de Stat) s-a întemeiat pe anumite procese-verbale ale adunării generale în cauza în care s-a pronunțat hotărârea Accor, este atât pentru a respinge o parte din legătura invocată de reclamantă, cât și pentru a combate o susținere a ministrului [a se vedea hotărârea din 10 decembrie 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctele 43, 50 și 56)].

57. Or, nu poate exista o restituire decât cu condiția să fi fost plătit un impozit anticipat cu ocazia unei distribuiri a dividendelor. În aceste împrejurări, întrucât orice dividend distribuit trebuia în mod necesar să fie declarat, Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu s-a opus principiilor echivalenței și efectivității atunci când a statuat că societățile-mamă nu aveau motive temeinice pentru a susține că declarațiile de impozit anticipat pe care le depuseseră nu le-ar fi opozabile.

58. În consecință, considerăm că al doilea aspect al celui de al doilea motiv este nefondat. Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, EU:C:2001:134), invocată de Comisie nu este de natură să modifice această constatare, întrucât cererile aflate la originea acestei hotărâri erau cereri de despăgubire împotriva cărora erau invocate inacțiunea contribuabililor și lipsa lor de diligență.

c) Cu privire la efectul expirării termenului legal de păstrare a înscrisurilor justificative

59. În sfârșit, Comisia reproșează Republicii Franceze că limitează restituirile impozitului anticipat prin faptul că solicită depunerea unor înscrisuri justificative după termenul lor legal de păstrare.

60. În hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat), s-a considerat că „unei societăți care a formulat o cerere având ca obiect restituirea impozitului anticipat îi revine sarcina să dispună de toate elementele de natură să justifice temeinicia cererii sale pe toată durata procedurii [și] că expirarea termenului legal de păstrare a unor asemenea documente nu o poate exonera de această obligație” [27].

61. Considerăm că această abordare nu intră în contradicție cu limitele stabilite de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. Astfel, în această hotărâre, Curtea a admis că contribuabilul trebuia să furnizeze informații cu privire la natura și la cota impozitului care a fost aplicat efectiv profiturilor care au stat la baza dividendelor distribuite [28]. În această privință, ea a precizat că „[c]ererea de furnizare [a documentelor justificative solicitate trebuia] să intervină în cursul perioadei legale de păstrare a documentelor administrative și contabile, astfel cum este prevăzută de dreptul statului membru în care este stabilită filiala” [29]. Curtea a mai adăugat, la același punct, că nu i s-ar putea cere contribuabilului, „pentru a beneficia de creditul fiscal, […] să furnizeze documente care acoperă o perioadă care depășește cu mult durata obligației legale de păstrare a documentelor administrative și contabile”.

63. Or, astfel cum arată în mod pertinent Republica Franceză în memoriul său în apărare, aceste precizări se înscriu în cadrul examinării de către Curte a principiului efectivității care privește în primul rând autoritățile administrative ale statului membru de impunere. Potrivit Curții, „documentele justificative solicitate ar trebui să le permită *autorităților fiscale din statul membru de impunere* să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui avantaj fiscal” [30].

64. Prin urmare, suntem de părere că, în cazul unei proceduri administrative de contestare, expirarea termenului legal de păstrare a documentelor pertinente se apreciază la data introducerii acestei proceduri precontencioase, iar nu la data unei eventuale cereri referitoare la aceste documente de către instanța sesizată ulterior. De altfel, este singurul mod de a înțelege a doua precizare adusă de Curte în legătură cu expirarea termenului legal de păstrare a documentelor administrative și contabile potrivit căreia nu i s-ar putea cere unui contribuabil „să furnizeze documente care acoperă o perioadă

27 Hotărârile din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctul 35) și Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 31).

28 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 92).

29 Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 101).

30 Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 99); sublinierea noastră.

care depășește cu mult durata obligației legale de păstrare a documentelor administrative și contabile”[31]. Astfel, dacă durata de păstrare legală ar fi un termen strict care se impunea și instanțelor, cum s-ar putea preconiza să se țină seama de documente care acoperă o perioadă care depășește, chiar dacă nu cu mult, durata obligației legale de păstrare?

65. În plus, observăm de asemenea că în hotărârile Conseil d’État (Consiliul de Stat) se amintește că, „atunci când persoana impozabilă prezintă elemente sau se prevalează de imposibilitatea materială de a le prezenta, îi revine administrației sarcina să prezinte elemente în sens contrar [și că în acest caz] îi revine astfel instanței competente în materie de fiscalitate să hotărască având în vedere cercetarea judecătorească și să aprecieze, ținând seama de argumentele părților, dacă, pentru dividendul în litigiu, persoana impozabilă justifică cererea sa de restituire”[32].

66. La fel ca primele două aspecte, al treilea aspect este, în opinia noastră, nefondat.

3. Concluzie cu privire la al doilea motiv

67. În aceste împrejurări, apreciem că Comisia nu demonstrează că Republica Franceză ar fi condiționat restituirea către o societate-mamă a sumelor de natură să garanteze aplicarea unui același regim fiscal dividendelor distribuite de filialele sale stabilite în Franța și celor distribuite de filialele acestei societăți stabilite în alte state membre de modalități probatorii contrare principiilor echivalenței și efectivității.

C. Cu privire la al treilea motiv întemeiat pe o plafonare a cuantumului rambursabil în temeiul impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput în mod nelegal la o treime din cuantumul dividendelor

1. Argumentele părților

68. Potrivit Comisiei, din hotărârile Conseil d’État (Consiliul de Stat) rezultă în mod explicit că cuantumul creditului fiscal care trebuie restituit societăților-mamă franceze care au primit dividende de la filialele lor nerezidente este strict limitat la o treime din cuantumul dividendelor primite și distribuite. În schimb, cuantumul creditului fiscal pentru dividende distribuite de o filială rezidentă este stabilit forfetar la jumătate din cuantumul dividendelor menționate.

69. Prin urmare, întrucât limitează la o treime din dividendele plătite de o filială nerezidentă rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile plătit pe aceste dividende, hotărârile Conseil d’État (Consiliul de Stat) ar pune societățile care primesc asemenea dividende într-o situație mai puțin favorabilă decât cea a societăților care le primesc de la o filială rezidentă, ceea ce ar conduce la persistența discriminării constatate de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Guvernul francez susține că limitarea rambursării impozitului anticipat la o treime din dividendele primite corespunde cuantumului impozitului anticipat plătit efectiv. Astfel, egalitatea de tratament a dividendelor primite de filiale rezidente și nerezidente ar fi perfect garantată.

31 Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 101).

32 Hotărârile din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctul 37) și Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 33).

71. În plus, o asemenea plafonare a rambursării impozitului anticipat ar permite să se ia în considerare în mod egal impozitul aplicat dividendelor distribuite la originea cărora este statul membru în care este stabilită filiala și cel aplicat dividendelor distribuite de o filială rezidentă. În acest temei, această limitare poate, în practică, să conducă la o restituire a impozitului anticipat pe bunuri mobile inferioară impozitului plătit efectiv de filiala care distribuie dividende în statul membru în care este stabilită, dar această rambursare corespunde exact cuantumului impozitului anticipat plătit efectiv de societatea rezidentă. Acest lucru permite să se evite ca dividendele de origine străină să beneficieze de un tratament mai favorabil decât dividendele care provin din statul membru al societății-mamă.

2. Apreciere

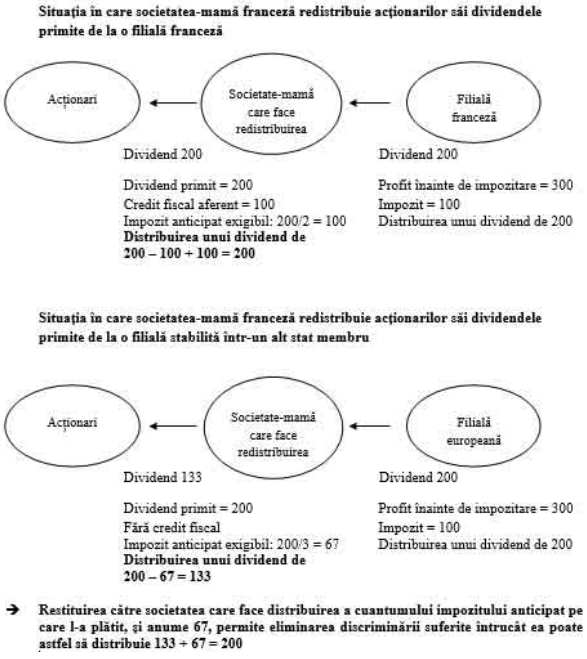
72. În esență, potrivit dispozițiilor CGI aplicabile, societățile-mamă stabilite în Franța care primeau dividende distribuite de societăți rezidente dispuneau de un credit fiscal egal cu jumătate din sumele plătite efectiv. Aceste societăți-mamă erau obligate să plătească un impozit anticipat egal cu acest credit fiscal.

73. Potrivit hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat), „atunci când o societate care face distribuirea a plătit în statul membru un impozit efectiv la o cotă superioară cotei normale a impozitului francez, și anume 33,33 %, cuantumul creditului fiscal pe care îl poate pretinde trebuie limitat la o treime din dividendele pe care le-a primit și redistribuit” [33]. Această limitare ar permite punerea în aplicare a rezervei Curții potrivit căreia, atunci când, în statul în care are sediul societatea care distribuie dividende, profiturile unei societăți sunt impozitate la un nivel superior impozitului prelevat în statul membru în care are sediul societatea beneficiară, acesta din urmă nu este obligat să acorde un credit fiscal superior cuantumului impozitului pe profit datorat de societatea beneficiară [34].

74. Apreciem că demonstrația Republicii Franceze este convingătoare în această privință. Astfel, atunci când o filială rezidentă în Franța realizează un profit de 300, dividendul disponibil pentru societatea-mamă este, după plata de către societatea filială a impozitului pe profit la cota normală de 33,33 %, de 200. Prin urmare, societatea-mamă stabilită în Franța primește un dividend de 200 scutit de impozitul pe profit și primește, cu această ocazie, un credit fiscal echivalent cu jumătate din această valoare, și anume 100. Întrucât această valoare este identică cu impozitul anticipat pe care trebuie să îl plătească atunci când distribuie dividendul, soldul disponibil în beneficiul acționarului este tot de 200. Or, atunci când un dividend de o valoare echivalentă a fost plătit societății-mamă de o filială nerezidentă, impozitul anticipat exigibil corespunde unei treimi din venitul distribuibil fără ca un credit fiscal să poată fi utilizat drept compensație. Prin urmare, în această situație, soldul disponibil este de 133. Întrucât suma care trebuie rambursată este limitată la o treime din dividendul primit de

33 Hotărârile din 10 decembrie 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punctul 44) și Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punctul 40).
34 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 90).

filiala nerezidentă – el însuși echivalent cu creditul fiscal primit de acționar în temeiul acestei distribuiri –, societății care distribuie dividende i se restituie cuantumul impozitului anticipat pe care îl plătise. Astfel, se restabilește echilibrul, întrucât se reconstituie un sold disponibil de 200[35]. Republica Franceză ilustrează demonstrația sa prin schema următoare:



75. În schimb, dacă Republica Franceză ar trebui să ramburseze un impozit anticipat echivalent cu întregul impozit plătit de societatea filială care distribuie dividende în statul său de reședință – și anume, în ipoteza în cifre utilizată la punctul anterior, un cuantum de 100, și anume un cuantum superior impozitului plătit de societatea-mamă ca urmare a primirii dividendului –, cuantumul primit de acționari ar fi superior celui primit de un acționar în situația pur internă[36].

76. Prin urmare, plafonarea impozitului anticipat rambursat la o treime din cuantumul dividendelor care fac obiectul redistribuirii (înainte de impozitare) nu este echivalentă cu impozitul plătit efectiv de filială în statul său de reședință. Totuși, cuantumul rambursat – scutit de impozit anticipat și, prin urmare, redistribuibil integral – corespunde impozitului anticipat plătit efectiv de societatea-mamă care distribuie dividende și a cărui rambursare o solicită; prin urmare, discriminarea denunțată este corectată.

77. În memoriul în replică, Comisia admite că nu luase în considerare faptul că rambursările realizate în urma Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), nu determinau impozitarea, nici acordarea unui credit fiscal. Cu toate acestea, Comisia apreciază că există întotdeauna un „risc” ca plafonarea rambursării să nu elimine în totalitate discriminarea indusă de regimul fiscal apreciat incompatibil cu dreptul Uniunii. Acesta ar fi cazul și atunci când cuantumul impozitului pe profit datorat la sfârșit este superior celui al impozitului anticipat prelevat în amonte sau atunci când impozitul la care este supus acționarul depășește cuantumul impozitului anticipat pe bunuri mobile prelevat inițial. Prin urmare, această nouă abordare vizează o diferență de tratament

35 S-ar putea ca societatea-mamă să ia din rezervele sale pentru „a compensa” impozitul anticipat plătit și pentru a plăti acționarului său un dividend scutit de impozit. Însă, o eventuală problemă contabilă care ar rezulta nu face obiectul acțiunilor în care s-au pronunțat hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat), nici al prezentei proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, care nu privește decât modalitățile de rambursare a impozitului anticipat.

36 Astfel, cuantumul primit *in fine* ar fi de 133 (dividend primit de la societatea filială minus impozitul anticipat plătit de societatea-mamă) + 100 (sumă rambursată) = 233.

între acționarii finali. Or, această ipoteză nu este cea tratată de cauzele în care s-a pronunțat Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)[37], nici cea în litigiu în fața instanței competente în materie de fiscalitate sesizate cu o cerere de restituire a impozitului anticipat de societatea-mamă care distribuie dividende.

78. În plus, această nouă abordare a Comisiei nu este decât expresia unei analize teoretice. Ea nu este însoțită de niciun exemplu concret de natură să demonstreze realitatea. Or, „în cadrul unei proceduri în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 258 TFUE, revine Comisiei sarcina de a stabili existența pretinsei neîndepliniri a obligațiilor. Ea trebuie să prezinte Curții elementele necesare pentru ca aceasta să verifice existența neîndeplinirii obligațiilor, fără a se putea întemeia pe vreo prezumție”[38].

3. Concluzie cu privire la al treilea motiv

79. Având în vedere considerațiile care precedă, apreciem că Comisia nu demonstrează că Republica Franceză ar perpetua discriminarea constatată de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), prin faptul că limitează la o treime din dividendele plătite de o filială nerezidentă rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile plătit pe aceste dividende.

D. Cu privire la al patrulea motiv întemeiat pe omisiunea de a sesiza Curtea pentru a se stabili compatibilitatea cu dreptul Uniunii a restricțiilor privind dreptul la rambursarea impozitului anticipat pe bunuri mobile perceput în mod nelegal

1. Argumentele părților

80. Potrivit Comisiei, Conseil d’État (Consiliul de Stat) ar fi trebuit să procedeze la o trimitere preliminară înainte de a stabili modalitățile de rambursare a impozitului anticipat pe bunuri mobile a cărui percepere a fost apreciată incompatibilă cu dreptul Uniunii potrivit Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Astfel, în calitate de instanță de ultim grad de jurisdicție în sensul articolului 267 alineatul (3) TFUE, Conseil d’État (Consiliul de Stat) era obligat să sesizeze Curtea având în vedere dificultățile în stabilirea consecințelor acestei hotărâri.

81. Pe de o parte, îndoielile cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unor eventuale restricții privind dreptul la rambursarea impozitului anticipat ar fi fost evidențiate de concluziile raportorului public și de dorința părților ca Conseil d’État (Consiliul de Stat) să formuleze o nouă cerere de decizie preliminară.

82. Pe de altă parte, riscul unei divergențe de jurisprudență în cadrul Uniunii nu putea fi exclus, având în vedere Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707).

83. Mai întâi, guvernul francez amintește jurisprudența Curții potrivit căreia instanțele naționale nu sunt obligate să introducă o cerere de decizie preliminară de interpretare pentru simplul motiv că o parte din procedură dorește acest lucru.

37 De altfel, drept răspuns la a doua întrebare care îi era adresată, Curtea a distins în mod expres situația societății-mamă de cea a acționarilor săi. Potrivit Curții, „regimul în discuție în litigiul principal, care privește de altfel un impozit anticipat plătit de o societate-mamă cu ocazia distribuirii de dividende, iar nu o taxă percepută cu ocazia vânzării de produse, nu conduce la o repercutare a impozitului anticipat menționat asupra terților” [Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 75)].

38 Hotărârea din 26 aprilie 2018, Comisia/Bulgaria (C-97/17, EU:C:2018:285, punctul 69). A se vedea de asemenea Hotărârea din 16 iulie 2015, Comisia/Slovenia (C-140/14, nepublicată, EU:C:2015:501, punctul 38).

84. În continuare, acesta susține că Comisia nu a precizat dificultățile cu care s-ar fi confruntat Conseil d'État (Consiliul de Stat) în spețele care au condus la hotărârile în cauză și care ar fi justificat o trimitere preliminară în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE. În plus, această instanță ar fi trebuit să facă față unor dificultăți de fapt, iar nu de interpretare a dreptului Uniunii.

85. În orice caz, Conseil d'État (Consiliul de Stat) ar fi avut motive temeinice să considere că răspunsurile la întrebările cu care se confrunta se impuneau suficient de evident ca să nu rezulte o obligație de a adresa Curții o nouă întrebare preliminară.

2. Apreciere

a) Cu privire la încălcarea articolului 267 al treilea paragraf TFUE

86. Al patrulea motiv nu poate fi luat în considerare decât în ipoteza în care unul (sau mai multe) dintre celelalte motive este fondat. Astfel cum Comisia însăși precizează, acest ultim motiv este limitat la faptul că Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu și-a îndeplinit obligația *„în împrejurările speței"* [39], și anume urmările Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Prin urmare, el nu vizează o neîndeplinire structurală a obligației de trimitere preliminară care revine Conseil d'État (Consiliul de Stat) în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

87. În orice caz, astfel cum am arătat în cadrul introducerii la prezentele concluzii, este prima dată când se solicită Curții să se pronunțe cu privire la un motiv de această natură în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Totuși, apreciem că este incontestabilă posibilitatea teoretică a unei neîndepliniri a obligațiilor de către un stat întemeiate pe o încălcare a articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

88. Pe de o parte, nu se contestă faptul că „se angajează răspunderea unui stat membru în conformitate cu articolul [258 TFUE], oricare ar fi organul de stat a cărui acțiune sau inacțiune este la originea neîndeplinirii obligațiilor, chiar dacă este vorba despre o instituție independentă din punct de vedere constituțional" [40]. Pe de altă parte, Curtea a respins argumentul potrivit căruia ar fi dificil să se remedieze o neîndeplinire a obligațiilor pentru motivul că la originea acesteia s-ar afla o hotărâre a unei instanțe supreme [41].

89. Această posibilitate este strâns legată nu numai de scopul urmărit de obligația de sesizare prevăzută la articolul 267 al treilea paragraf TFUE, ci și de condițiile regimului de răspundere a statelor membre în cazul încălcării dreptului Uniunii.

39 A se vedea punctul 118 din cererea introductivă a Comisiei.

40 Hotărârea din 5 mai 1970, Comisia/Belgia (77/69, EU:C:1970:34, punctul 15). Pentru confirmări ale principiului în raport cu o jurisprudență națională, a se vedea Hotărârea din 9 decembrie 2003, Comisia/Italia (C-129/00, EU:C:2003:656, punctul 29), și Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania (C-154/08, nepublicată, EU:C:2009:695, punctul 125).

41 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania (C-154/08, nepublicată, EU:C:2009:695, punctele 124-127). De altfel, cu această ocazie, Curtea a ținut să amintească faptul că, „dacă hotărârile judecătorești izolate sau extrem de minoritare într-un context jurisprudențial marcat de o altă orientare sau o interpretare infirmată de o instanță supremă națională nu pot fi luate în considerare, situația nu este aceeași în ceea ce privește o interpretare jurisprudențială semnificativă care nu a fost infirmată de instanța supremă menționată și chiar a fost confirmată de aceasta" [punctul 126, Curtea făcând trimitere la punctul 32 din Hotărârea din 9 decembrie 2003, Comisia/Italia (C-129/00, EU:C:2003:656)].

90. Astfel, obligația de sesizare prevăzută la articolul 267 al treilea paragraf TFUE are în special drept obiectiv evitarea formării, într-un stat membru, a unei jurisprudențe naționale care să nu corespundă normelor de drept al Uniunii [42]. Astfel cum a subliniat avocatul general Bot, nerespectarea de către instanțele naționale ale căror decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac în dreptul intern a obligației lor de trimitere conduce la privarea Curții de misiunea fundamentală care îi este atribuită la articolul 19 alineatul (1) primul paragraf TUE, care este de a asigura „respectarea dreptului în interpretarea și aplicarea tratatelor” [43].

91. În plus, reiese dintr-o jurisprudență constantă că neexecutarea obligației de trimitere preliminară impusă la articolul 267 al treilea paragraf TFUE este unul dintre elementele care trebuie luate în considerare în examinarea răspunderii unui stat membru ca urmare a unei decizii a unei instanțe naționale de ultim grad de jurisdicție [44].

92. Posibilitatea de a recunoaște o neîndeplinire a obligațiilor de către un stat membru ca urmare a unei încălcări a obligației de trimitere preliminară este cu atât mai justificată atunci când aceasta urmează unei prime hotărâri a Curții. Astfel, potrivit Curții, obligația care revine unui stat membru potrivit articolului 260 alineatul (1) TFUE înseamnă că „toate organele statului membru în cauză au obligația de a asigura, în domeniile competențelor acestora, executarea hotărârii Curții. [Astfel,] instanțele statului membru în cauză au în ceea ce le privește obligația de a asigura respectarea hotărârii în exercițiul misiunii lor” [45]. Afirmată în legătură cu executarea unei hotărâri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, aceeași concluzie se impune în privința instanțelor care au sesizat Curtea cu titlu preliminar, deoarece hotărârile în interpretare ale Curții au un efect „generalizat” în ordinea juridică a Uniunii [46]: odată ce o dispoziție de drept al Uniunii a fost interpretată de Curtea de Justiție, această interpretare se impune tuturor instanțelor [47]. Această interpretare precizează semnificația și domeniul de aplicare ale normei din dreptul Uniunii în discuție, astfel cum trebuie sau cum ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la momentul intrării sale în vigoare [48].

93. În consecință, dacă instanța la originea întrebării preliminare încă are îndoieli cu privire la sensul normei și dacă este o instanță de ultim grad de jurisdicție, aceasta are obligația de a sesiza din nou Curtea. Astfel, în aceste împrejurări, răspunsul Curții rezultă a fi necesar pentru soluționarea litigiului astfel încât, în conformitate cu Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335) [49], obligația de trimitere este „constituită” [50].

94. Astfel, în ceea ce privește întinderea acestei obligații, Curtea a confirmat că, pentru viitor, „dintr-o jurisprudență consolidată de la pronunțarea Hotărârii Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335) rezult[a] că o instanță națională ale cărei decizii nu sunt supuse unei căi de atac în dreptul intern trebuie, atunci când se pune o problemă de drept al Uniunii în cauza dedusă judecății sale, să își îndeplinească obligația de sesizare, cu excepția cazului în care constată că problema invocată nu este pertinentă [–

42 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punctul 33).

43 A se vedea Concluziile avocatului general Bot prezentate în cauza Ferreira da Silva e Brito și alții (C-160/14, EU:C:2015:390, punctul 102).

44 A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 septembrie 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punctul 55), Hotărârea din 13 iunie 2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, punctul 32), precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, punctul 25).

45 Hotărârea din 14 decembrie 1982, Waterkeyn și alții (314/81-316/81 și 83/82, EU:C:1982:430, punctul 14).

46 A se vedea în acest sens Wildemeersch, J., „Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur”, în *Journal des tribunaux*, 2018, p. 256 și 257, în special p. 257. Autorul însuși face trimitere la Lenaerts, K., „Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure”, în Curtin, D. și Heukels, T., (dir.), *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henry G. Schermers*, vol. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, p. 355-380, în special p. 376.

47 A se vedea în acest sens Soulard, S, Rigaux, A., și Munoz, R., *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, col. Axe Droit, Paris, Lamy, 2011, nr. 59.

48 A se vedea în acest sens Hotărârea din 27 martie 1980, Meridionale Industria Salumi și alții (66/79, 127/79 și 128/79, EU:C:1980:101, punctul 9).

49 Punctul 11 din această hotărâre.

50 Expresia este împrumutată de la Lekkou, E., comentariul nr. 24, în Karpenschif, M. și Nourissat, C. (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, ediția a treia, PUF, 2016, p. 131-136, în special nr. 24-4. A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 47).

în alți termeni «în cazul în care, indiferent care ar fi răspunsul la această întrebare, acesta nu ar putea avea *nicio influență* asupra soluționării litigiului» [51] –] sau că dispoziția de drept al Uniunii în cauză a făcut deja obiectul unei interpretări din partea Curții sau că aplicarea corectă a dreptului Uniunii se impune cu o asemenea evidență încât nu mai lasă loc niciunei îndoieli rezonabile" [52].

b) Cu privire la aplicarea principiului în speță

95. La finalul analizei noastre a celui de al doilea și a celui de al treilea motiv, am ajuns la concluzia că Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu greșise cu privire la sensul și la aplicabilitatea Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), în ceea ce privește regimul probatoriu autorizat și evaluarea cuantumului impozitului anticipat care trebuie rambursat. În această privință nu i se poate reproșa nicio încălcare a obligației de trimitere preliminară. Astfel, se poate admite că aspectele de drept în discuție fuseseră rezolvate, în sensul Hotărârii din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335, punctul 14), prin Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. În schimb, soluția reținută în hotărârile Conseil d'État (Consiliul de Stat) în legătură cu impozitul plătit de subfiliale este mai problematică din moment ce nu se poate contesta că recurgerea la dreptul Uniunii era necesară pentru a ajunge la soluționarea litigiilor cu care era sesizat.

97. Desigur, revine exclusiv instanței naționale sarcina de a aprecia dacă aplicarea corectă a dreptului Uniunii se impune atât de evident încât nu permite nicio îndoială rezonabilă și, în consecință, de a decide să se abțină să sesizeze Curtea cu o problemă de interpretare a dreptului Uniunii care a fost ridicată în fața acesteia [53]. În alți termeni, „numai instanțelor naționale ale căror decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac în dreptul intern le revine sarcina de a aprecia, sub propria responsabilitate și în mod independent, dacă se află în prezența unui acte clair" [54].

98. Totuși, de la Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335), nu se contestă că, pentru a concluziona că este vorba despre o astfel de situație, „instanța națională de ultim grad de jurisdicție trebuie să fie convinsă că acest aspect s-ar impune într-un mod la fel de evident și instanțelor naționale ale celorlalte state membre *și Curții*" [55]. Astfel cum Curtea a avut grijă să precizeze, „[n]umai în cazul în care aceste condiții sunt îndeplinite, instanța națională respectivă va putea să se abțină să trimită această întrebare Curții de Justiție și să își asume responsabilitatea de a o soluționa ea însăși" [56].

99. În speță, nu se contestă faptul că problema luării în considerare a impozitului plătit de subfilialele societății-mamă nu fusese abordată de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), în timp ce aceasta făcea obiectul Hotărârii din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). În consecință, alegând să se îndepărteze de această

51 Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335, punctul 10); sublinierea noastră. A se vedea de asemenea Hotărârea din 18 iulie 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi (C-136/12, EU:C:2013:489, punctul 26), și Hotărârea din 15 martie 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punctul 42).

52 Hotărârea din 9 septembrie 2015, Ferreira da Silva e Brito și alții (C-160/14, EU:C:2015:565, punctul 38). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, punctul 33), Hotărârea din 9 septembrie 2015, X și van Dijk (C-72/14 și C-197/14, EU:C:2015:564, punctul 55), precum și Hotărârea din 1 octombrie 2015, Doc Generici (C-452/14, EU:C:2015:644, punctul 43).

53 A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2015, Ferreira da Silva e Brito și alții (C-160/14, EU:C:2015:565, punctul 40).

54 Hotărârea din 9 septembrie 2015, X și van Dijk (C-72/14 și C-197/14, EU:C:2015:564, punctul 59).

55 Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 48); sublinierea noastră. A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335, punctul 16), și Hotărârea din 15 septembrie 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, punctul 39).

56 Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 48). A se vedea de asemenea Hotărârea din 6 octombrie 1982, Cilfit și alții (283/81, EU:C:1982:335, punctul 16).

hotărâre pentru simplul motiv că regimul britanic era diferit de regimul francez al creditului fiscal și al impozitului anticipat, Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu putea fi sigur că raționamentul său se va impune Curții la fel de evident. De altfel, divergența soluțiilor propuse de societățile reclamante și de raportorul public demonstra lipsa de certitudine a soluției care trebuie reținută.

100. În orice caz, nesesizând Curtea, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a creat un risc de divergențe de jurisprudență în cadrul Uniunii incompatibil cu obligația de trimitere preliminară care îi revenea, în calitate de instanță ale cărei decizii nu sunt supuse vreunei căi de atac, în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

101. Nici Republica Franceză nu poate fi urmată atunci când susține că necesitatea de a ține seama de subfiliale nu necesita nicio interpretare de drept, ci numai aprecieri de fapt. Astfel, pentru a calcula cuantumul care trebuie rambursat – ceea ce este o apreciere de fapt –, problema dacă trebuie să se ia în considerare impozitul plătit de subfiliale este o problemă care trebuia să fie în mod necesar rezolvată în prealabil și al cărei răspuns depinde de norma juridică aplicabilă [57].

3. Concluzie cu privire la al patrulea motiv

102. Având în vedere considerațiile care precedă, apreciem că Republica Franceză nu a îndeplinit obligația care revenea Conseil d'État (Consiliul de Stat) în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

103. Astfel, deși era cert, având în vedere Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), că luarea în considerare a impozitului plătit de subfilialele nerezidente era o chestiune de drept al Uniunii care poate avea influență asupra soluționării litigiilor cu care era sesizat Conseil d'État (Consiliul de Stat) și deși aplicarea corectă a dreptului Uniunii nu se impunea atât de evident încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a ales să nu sesizeze Curtea cu titlu preliminar cu privire la această problemă.

V. Cu privire la cheltuielile de judecată

104. Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată.

105. În speță, Comisia și, respectiv, Republica Franceză au solicitat obligarea celeilalte părți din procedură la plata cheltuielilor de judecată.

106. Articolul 138 alineatul (3) din Regulamentul de procedură al Curții prevede că, în cazul în care împrejurările cauzei justifică acest lucru, Curtea poate decide ca, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, o parte să suporte o fracțiune din cheltuielile de judecată efectuate de cealaltă parte. În speță, întrucât propunem ca acțiunea formulată de Comisie să nu fie admisă decât în ceea ce privește primul și al patrulea motiv, apreciem că ar trebui, în temeiul acestei dispoziții, ca Republica Franceză să fie obligată să suporte, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, jumătate din cheltuielile de judecată ale Comisiei.

57 Observăm în această privință că Olivier Fouquet, președinte de secție al Conseil d'État (Consiliul de Stat), încheie comentariul său consacrat hotărârilor Conseil d'État (Consiliul de Stat) precizând că „[l]itigiul ridica alte probleme interesante, precum luarea în considerare a dividendelor plătite de subfiliale. *Dar este vorba despre chestiuni de drept pur*, iar nu de tehnică jurisdicțională" (Fouquet, O., „Conseil d'État, précompte et fléchage: «*non possumus*»", în *Revue de droit fiscal*, nr. 1, ianuarie 2013, p. 1 și 2, în special p. 2; sublinierea noastră).

VI. Concluzie

107. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să se pronunțe după cum urmează:

1) Întrucât a refuzat să ia în considerare impozitul aplicat subfilialelor stabilite într-un alt stat membru decât Franța, în timp ce mecanismul aplicabil subfilialelor stabilite în Franța permitea acestora să plătească societății intermediare beneficiare dividende scutite de costul impozitului care li se aplica, jurisprudența Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) a perpetuat discriminarea constatată de Curte cu ocazia Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), și astfel Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 49 TFUE și 63 TFUE.

2) Întrucât Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu a sesizat Curtea, deși luarea în considerare a impozitului plătit de subfilialele nerezidente era o chestiune de drept al Uniunii care poate avea influență asupra soluționării litigiilor cu care era sesizat și deși aplicarea corectă a dreptului Uniunii nu se impunea atât de evident încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligația care îi revine în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE.

3) Respinge în rest acțiunea.

4) Republica Franceză suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și jumătate din cheltuielile de judecată ale Comisiei Europene, care suportă jumătate din propriile cheltuieli de judecată.