



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prezentate la 19 decembrie 2018¹

Cauza C-598/17

**A-Fonds
împotriva
Inspecteur van de Belastingdienst**

[cerere de decizie preliminară formulată de Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch, Țările de Jos)]

„Trimitere preliminară – Ajutoare existente și ajutoare noi – Noțiunea «ajutor nou» – Ajutor ilegal – Restituirea impozitului pe dividende – Schemă extinsă la societăți stabilite în afara teritoriului statului membru în cauză – Libera circulație a capitalurilor – Rolul instanțelor naționale – Posibilitatea instanțelor naționale de a evalua aspectele unei scheme de ajutor în raport cu alte dispoziții ale Tratatului FUE decât articolele 107 și 108 – Competența exclusivă a Comisiei”

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară formulată de Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch, Țările de Jos) privește interpretarea articolelor 107 și 108 TFUE².
2. Prezenta trimitere preliminară se înscrie în cadrul unui litigiu între A-Fonds, un organism de plasament de drept german, și Inspecteur van de Belastingdienst (inspectorul Administrației Fiscale, Țările de Jos, denumit în continuare „administrația fiscală”). A-Fonds urmărește să obțină restituirea impozitului neerlandez pe dividende reținut în temeiul exercițiilor 2002/2003-2007/2008 invocând dreptul la libera circulație a capitalurilor prevăzut la articolul 63 TFUE.
3. Această restituire a fost refuzată de administrația fiscală pentru motivul că A-Fonds nu este stabilit în Țările de Jos. Instanța de trimitere consideră că acest refuz constituie o încălcare a articolului 63 TFUE și că, pentru remedierea acesteia, trebuie admisă cererea de restituire a impozitului pe dividende formulată de A-Fonds.
4. Această instanță ridică totuși problema conformității unei astfel de decizii cu dreptul ajutoarelor de stat. Apreciind că măsura fiscală neerlandeză care prevede restituirea impozitului pe dividende constituie o schemă de ajutor existentă, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă reglementarea în materia ajutoarelor de stat se opune admiterii cererii de restituire a impozitului pe dividende formulate de A-Fonds în temeiul articolului 63 TFUE, din moment ce această decizie ar avea ca efect extinderea cercului de beneficiari ai schemei de ajutor în discuție.

¹ Limba originală: franceza.

² Din motive de claritate, facem referire, în prezentele concluzii, la dispozițiile Tratatului FUE, deși tratatul în vigoare în perioada în litigiu, din 2002 până în 2008, era Tratatul CE.

5. În prezentele concluzii, vom explica, cu titlu principal, motivele pentru care considerăm că instanța de trimitere nu este competentă să controleze compatibilitatea condiției legate de reședință a măsurii fiscale neerlandeze în discuție în litigiul principal cu articolul 63 TFUE, având în vedere competența exclusivă a Comisiei Europene de a aprecia compatibilitatea măsurilor de ajutor cu piața Uniunii care rezultă din articolele 107 și 108 TFUE, astfel cum au fost interpretate de Curte în Hotărârile Iannelli³ și Nygård⁴.

6. În subsidiar, în cazul în care Curtea nu ar urma concluzia noastră cu privire la acest aspect, aceasta ar implica, în opinia noastră, că instanța de trimitere, constatând incompatibilitatea condiției legate de reședință cu articolul 63 TFUE, ar trebui să lase această condiție neaplicată și să admită cererea de restituire a impozitului pe dividende formulată de reclamantul din litigiul principal. La finalul analizei noastre, vom considera că o astfel de decizie nu constituie, în sine, o măsură de ajutor de stat și nu implică nicio obligație pentru instanțele naționale de a o notifica Comisiei.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

7. Articolul 1 litera (b) punctul (i) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE⁵ prevede că reprezintă un „ajutor existent” „orice ajutor care a existat înainte de intrarea în vigoare a tratatului în aceste state membre, respectiv schemele de ajutor și ajutoarele individuale puse în aplicare anterior și care se aplică și ulterior intrării în vigoare a tratatului”.

8. Articolul 1 litera (c) din regulamentul menționat prevede că reprezintă un „ajutor nou” „orice ajutor, respectiv orice schemă de ajutor și orice ajutor individual care nu este ajutor existent, inclusiv modificările ajutoarelor existente”.

B. Dreptul neerlandez

a) Wet op de vennootschapsbelasting (Legea privind impozitul pe profit) din 8 octombrie 1969

9. Articolul 2 alineatul 1 literele f și g din Legea privind impozitul pe profit⁶ prevede:

„1. Sunt impozabile în calitate de contribuabili naționali următoarele entități stabilite în Țările de Jos:

[...]

f. fondurile comune de plasament:

g. întreprinderile, menționate la alineatul 3, ale unor persoane juridice de drept public.”

10. Articolul 2 alineatul 3 din Legea privind impozitul pe profit stabilește o listă de întreprinderi care intervin în anumite sectoare economice.

3 Hotărârea din 22 martie 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, denumită în continuare „Hotărârea Iannelli”).

4 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

5 Regulamentul Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO 1999, L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41).

6 Este vorba despre singura versiune a Legii privind impozitul pe profit citată de instanța de trimitere care nu a precizat conținutul modificărilor legislative care au putut interveni în perioada în litigiu din 2002 până în 2008.

11. Articolul 2 alineatul 7 din această lege prevede:

„Organismele ai căror acționari, asociați sau membri sunt, direct sau indirect, numai persoane juridice de drept public neerlandez, precum și organismele ai căror administratori sunt numiți și revocați, direct sau indirect, exclusiv de persoane juridice de drept public neerlandez și al căror patrimoniu revine exclusiv unor persoane juridice de drept public neerlandez în cazul lichidării, sunt supuse impozitării numai în măsura în care exploatează o întreprindere în sensul alineatului 3”.

b) Wet op de dividendbelasting (Legea privind impozitul pe dividende) din 23 decembrie 1965

12. Articolul 1 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende prevede:

„Sub denumirea «impozit pe dividende» este prelevat un impozit direct de la persoanele care, direct sau prin intermediul unor certificate, au dreptul la venituri din acțiuni [...]”

13. În versiunea în vigoare la 1 ianuarie 2002, articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende prevede⁷:

„1. Printr-o decizie care se adoptă de către Inspecteur și care poate face obiectul unei contestații, se acordă persoanei juridice stabilite în Țările de Jos fără a fi supusă impozitului pe profit, la cererea sa, restituirea impozitului pe dividende care a fost reținut în sarcina sa în cursul unui an calendaristic, atunci când acest impozit se ridică la mai mult de 23 de euro. Prima teză nu este aplicabilă impozitului pe dividende prelevat asupra profitului pentru care societatea nu este beneficiarul efectiv. Cererea se efectuează printr-o declarație depusă într-un termen care se stabilește prin regulament ministerial.”

14. La 1 ianuarie 2007, un nou alineat 4 a intrat în vigoare la articolul 10 din Legea privind impozitul pe dividende:

„4. Primul alineat se aplică prin analogie în privința unei persoane juridice stabilite într-un alt stat membru al Uniunii Europene care nu este supusă, în acest stat, unei impozitări pe profit și care, dacă ar fi fost stabilită în Țările de Jos, de asemenea nu ar fi fost supusă prelevării impozitului pe profit.”

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

15. A-Fonds este un fond de plasament de drept german fără personalitate juridică (*Spezial-Sondervermögen*), al cărui pachet integral de acțiuni este deținut, de la început, de un organism de drept public (*Anstalt des öffentlichen Rechts*) cu personalitate juridică și constituit dintr-un grup de comune germane. Acesta din urmă desfășoară activități bancare, însă nu are ca scop exclusiv realizarea de profit. Acesta are de asemenea o misiune publică, și anume consacrarea veniturilor sale pentru susținerea unor activități sociale, culturale, sportive, științifice și educative, printre altele.

16. În cursul exercițiilor 2002/2003-2007/2008, A-Fonds deținea acțiuni sau părți sociale la societăți neerlandeze. În această perioadă a fost reținut un impozit pe dividende distribuite de aceste societăți către A-Fonds, a cărui restituire acesta din urmă a solicitat-o administrației fiscale neerlandeze în temeiul articolului 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende. Această cerere a fost respinsă pentru motivul că acesta nu era stabilit în Țările de Jos, astfel cum prevede articolul citat anterior.

⁷ Articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende a fost modificat în mai multe rânduri în perioada pertinentă pentru faptele din cauza principală. Aceste modificări nu sunt pertinente pentru litigiul principal.

17. În ceea ce privește obiectivul articolului 10 alineatul 1 din legea menționată, instanța de trimitere, cu referire la o hotărâre pronunțată de Hoge Raad (Curtea Supremă, Țările de Jos)⁸, precizează că scutirea de impozitul pe profit se extinde la impozitul anticipat constituit, în regimul fiscal neerlandez, de impozitul pe dividende și că acest obiectiv este limitat la anumite persoane juridice, printre care persoanele juridice de drept public care nu sunt supuse impozitului pe profit.

18. A-Fonds a sesizat rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (Tribunalul din Zeeland-Brabantul de Vest din Breda, Țările de Jos) cu cereri de anulare a acestor decizii, susținând printre altele că restrângerea dreptului la restituirea impozitului neerlandez pe dividende la organismele publice stabilite în Țările de Jos prevăzute la articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende este contrară articolului 63 TFUE. Această instanță a respins cererile prin hotărârea pronunțată la 6 mai 2014.

19. A-Fonds a formulat apel împotriva acestei hotărâri la Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch).

20. Considerând că reclamantul din litigiul principal este într-o situație comparabilă din punct de vedere obiectiv cu cea a organismelor publice stabilite în Țările de Jos și care nu sunt supuse impozitului neerlandez pe profit, instanța de trimitere apreciază că refuzul de a-i acorda restituirea impozitului pe dividende pentru motivul că acesta nu este stabilit în Țările de Jos constituie o încălcare a articolului 63 TFUE și că cererea de restituire trebuie admisă pentru a remedia această încălcare.

21. Totuși, această instanță ridică problema conformității unei astfel de decizii cu dreptul ajutoarelor de stat.

22. Din decizia de trimitere reiese că această instanță apreciază că reglementarea privind dreptul la restituirea impozitului pe dividende prevăzută la articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende constituie o schemă de ajutor de stat existentă, întemeindu-se pe o decizie din 2 mai 2013 adoptată de Comisie⁹.

23. În această decizie, Comisia a constatat că scutirea de impozitul pe profit a anumitor organisme publice prevăzută la articolul 2 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit constituia o schemă de ajutor existentă incompatibilă cu piața Uniunii pentru motivul că această schemă privește numai organisme *publice* care desfășoară activități economice și care se află, în consecință, într-o situație comparabilă cu cea a întreprinderilor *private*¹⁰.

24. Apreciind că restituirea impozitului pe dividende, care este o plată anticipată a impozitului pe profit, constituie corolarul scutirii de impozitul pe profit, instanța de trimitere consideră că *atât* scutirea de impozitul pe profit prevăzută de Legea privind impozitul pe profit, *cât și* măsura fiscală în litigiu ar institui o aceeași schemă de ajutor existentă pe care Comisia ar fi calificat-o astfel în decizia sa din 2 mai 2013.

25. În sfârșit, instanța de trimitere arată că este vorba despre o cauză pilot și că administrația fiscală neerlandeză a primit deja aproape 1000 de cereri de restituire similare.

⁸ Hotărârea din 15 noiembrie 2013, nr. 12/01866, NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20.

⁹ Decizia Comisiei privind schema de ajutor nr. SA.25338, C(2013) 2372 final (E 3/2008, ex CP 115/2004 și CP 120/2006).

¹⁰ Comisia a adoptat, în temeiul articolului 18 din Regulamentul nr. 659/1999, o decizie prin care a propus adoptarea unor măsuri utile pentru eliminarea scutirii de impozitul pe profit acordate organismelor publice, astfel încât întreprinderile publice care participă la activități economice să fie supuse aceluiași regim de impozitare pe profit precum întreprinderile private.

26. În acest context, Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Extinderea domeniului de aplicare al unei scheme de ajutor existente, ca urmare a faptului că un contribuabil se prevalează cu succes de dreptul la libera circulație a capitalurilor, prevăzut la articolul 56 TCE (în prezent, articolul 63 TFUE), constituie un ajutor nou, care trebuie considerat o modificare a unui ajutor existent?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ, misiunea care revine instanței naționale în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE se opune să i se acorde contribuabilului un avantaj fiscal, pe care acesta îl poate pretinde în temeiul articolului 56 TCE (în prezent articolul 63 TFUE), sau instanța națională trebuie să notifice Comisiei decizia preconizată referitoare la acordarea acestui avantaj sau, având în vedere misiunea de verificare care îi revine în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE, instanța națională trebuie să acționeze în alt mod sau să ia altă măsură?”

27. Au depus observații scrise A-Fonds, guvernul neerlandez și Comisia.

IV. Analiză

A. Considerații introductive cu privire la măsura fiscală în litigiu

28. Litigiul principal are ca obiect restituirea impozitului pe dividende prevăzută la articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende (denumită în continuare „măsura fiscală în litigiu”). Această măsură fiscală în litigiu este strâns legată de scutirea de impozitul pe profit a anumitor organisme publice, prevăzută la articolul 2 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit.

29. Astfel, potrivit articolului 2 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit, organismele controlate direct sau indirect de autoritatea publică neerlandeză sunt supuse impozitului pe profit numai dacă desfășoară una dintre activitățile enumerate la articolul 2 alineatul 3 din aceeași lege.

30. Pentru organismele publice stabilite în Țările de Jos care nu desfășoară una dintre aceste activități și care, prin urmare, nu sunt supuse impozitului pe profit, Legea privind impozitul pe dividende prevede, la articolul 10 alineatul 1, restituirea impozitului pe dividende care a fost reținut în cursul unui an calendaristic.

B. Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

31. Din decizia de trimitere reiese că instanța de trimitere s-a întemeiat pe Decizia din 2 mai 2013 a Comisiei atunci când a calificat măsura fiscală în litigiu drept schemă de ajutor existentă¹¹.

¹¹ A se vedea punctele 22-24 din prezentele concluzii.

32. Totuși, această decizie nu privește în mod formal regimul restituirii impozitului pe dividende prevăzut la articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende. Astfel, Comisia nu a analizat sau menționat această dispoziție nici în decizia menționată, nici în decizia sa ulterioară privind reforma legislativă adoptată în Țările de Jos în urma Deciziei din 2 mai 2013¹². Aceste două decizii privesc în mod formal numai scutirea de impozitul pe profit acordată întreprinderilor publice în temeiul Legii privind impozitul pe profit.

33. Întrucât instanța de trimitere s-a întemeiat, în întrebările preliminare, pe premisa potrivit căreia Comisia ar fi calificat de asemenea măsura fiscală în litigiu drept schemă de ajutor existentă, Comisia susține că cererea trebuie respinsă ca inadmisibilă pentru motivul că nu cuprinde elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor adresate.

34. În această privință, Comisia apreciază că informațiile cuprinse în decizia de trimitere nu permit să se stabilească dacă articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende constituie o schemă de ajutor, dacă, în cazul unui răspuns afirmativ, această schemă de ajutor constituie o schemă de ajutor existentă sau nouă și dacă aceasta este compatibilă cu piața Uniunii.

35. În ceea ce privește aspectul dacă măsura fiscală în litigiu constituie o schemă de ajutor, Comisia arată că nu este posibil să fie aplicat prin analogie raționamentul urmat în deciziile citate anterior, printre altele deoarece nu se poate exclude faptul că cercul beneficiarilor în temeiul articolului 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende este mai larg decât cel prevăzut la articolul 2 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit.

36. Comisia adaugă că măsura fiscală în litigiu a fost modificată în mai multe rânduri de la introducerea sa, fapt care de asemenea nu permite să se stabilească dacă este vorba despre o schemă de ajutor existentă¹³.

37. În orice caz, potrivit Comisiei, extinderea cercului de beneficiari ai restituirii impozitului pe dividende, pentru a asigura conformitatea acestuia cu articolul 63 TFUE, constituie o modificare diferită de schema prevăzută la articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende, care trebuie apreciată separat de această schemă și care nu ar putea, așadar, să influențeze aprecierea măsurii fiscale în litigiu. În această privință, Comisia arată că decizia de trimitere nu conține informații suficiente pentru a stabili dacă această modificare distinctă constituie, în sine, un ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

38. În ceea ce privește admisibilitatea deciziilor preliminare, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe. Rezultă că întrebările privind dreptul Uniunii beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei

12 Decizia (UE) 2016/634 a Comisiei din 21 ianuarie 2016 privind ajutorul de stat nr. SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 și ex CP 115/2004) pus în aplicare de Țările de Jos – Scutirea de la plata impozitului pe profit a întreprinderilor publice (JO 2016, L 113, p. 148). În această decizie, Comisia a considerat că, în pofida reformei legislative adoptate în Țările de Jos în anul 2015, care a abrogat, începând de la 1 ianuarie 2016, scutirea de impozitul pe profit acordată majorității întreprinderilor publice neerlandeze în temeiul Legii privind impozitul pe profit, legiuitorul neerlandez menținuse totuși scutirea de impozitul pe profit pentru anumite porturi maritime, care constituia un ajutor de stat incompatibil cu piața Uniunii.

13 Comisia arată că Legea privind impozitul pe dividende a urmat unei decizii referitoare la impozitul pe dividende care datează din anul 1941 și că, potrivit documentelor parlamentare, Legea privind impozitul pe dividende urmărea doar să efectueze o „revizie tehnică” a acestei decizii. Totuși, atât limita cuantumului pentru a putea beneficia de restituire, cât și cercul beneficiarilor din acest dispozitiv ar fi fost ulterior modificate în mai multe rânduri. Prin urmare, potrivit Comisiei, ar trebui să se aprecieze dacă aceste modificări au transformat această schemă de ajutor existentă într-o schemă de ajutor nouă.

întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate¹⁴.

39. Cu privire la acest din urmă aspect, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului Uniunii care să îi fie utilă instanței naționale impune, astfel cum subliniază articolul 94 din Regulamentul de procedură al Curții, definirea de către aceasta a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări¹⁵.

40. Totuși, în temeiul spiritului de cooperare care guvernează relațiile dintre instanțele naționale și Curte în cadrul procedurii preliminare, lipsa unor anumite constatări prelabile ale instanței de trimitere nu conduce în mod necesar la inadmisibilitatea cererii de decizie preliminară dacă, în pofida acestor lacune, Curtea, având în vedere elementele care rezultă din dosar, consideră că este în măsură să ofere un răspuns util instanței de trimitere¹⁶.

41. Trebuie subliniat că aspectul dacă măsura fiscală în litigiu constituie o măsură de ajutor nu face obiectul întrebărilor preliminare. Totuși, cele două întrebări preliminare sunt pertinente doar în ipoteza în care această măsură fiscală este efectiv un ajutor de stat.

42. În acest context, arătăm că, deși măsura în litigiu constituie un avantaj fiscal, informațiile factuale și juridice transmise de instanța de trimitere nu sunt suficiente pentru a stabili dacă acest avantaj instituie în mod cert un ajutor de stat în sensul articolului 107 TFUE.

43. Desigur, măsura fiscală în litigiu, reținută cu titlu de plată anticipată a impozitului pe profit, ar putea fi eventual considerată o schemă de ajutor de stat prin faptul că se aplică persoanelor juridice neerlandeze pentru care scutirea de impozitul pe profit prevăzută la articolul 2 alineatul 7 din Legea privind impozitul pe profit constituie un ajutor de stat vizat de deciziile Comisiei.

44. Cu toate acestea, astfel cum susține Comisia, în lipsa unor precizări cu privire la regimul juridic aplicabil restituirii impozitului pe dividende, nu se cunosc nici domeniul de aplicare exact al articolului 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende, nici mai ales modalitățile de aplicare concrete, necesare pentru a aprecia ansamblul criteriilor care permit calificarea unei măsuri drept ajutor de stat.

45. În opinia noastră, lipsa acestor constatări prelabile ale instanței de trimitere nu împiedică însă Curtea să ofere instanței de trimitere un răspuns util pentru soluționarea litigiului principal.

46. În această cauză, întrucât calificarea măsurii fiscale în litigiu drept „ajutor de stat” nu reprezintă obiectul prezentei cereri de decizie preliminară, această apreciere revenind instanței naționale¹⁷, chiar dacă instanța de trimitere a conferit o aplicabilitate mai largă deciziilor decât cea conferită de Comisie, aceasta nu se opune, în sine, posibilității Curții de a oferi un răspuns util pentru soluționarea litigiului principal.

¹⁴ A se vedea Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Vervloet și alții* (C-76/15, EU:C:2016:975, punctele 56 și 57), Hotărârea din 27 iunie 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, punctele 24 și 25), și Hotărârea din 7 martie 2018, *flightright și alții* (C-274/16, C-447/16 și C-448/16, EU:C:2018:160, punctul 46).

¹⁵ A se vedea Hotărârea din 27 iunie 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, punctul 26), Hotărârea din 9 noiembrie 2017, *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:843, punctul 22), și Hotărârea din 20 decembrie 2017, *Asociación Profesional Elite Taxi* (C-434/15, EU:C:2017:981, punctul 24).

¹⁶ A se vedea Hotărârea din 11 decembrie 2014, *Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino” și alții* (C-113/13, EU:C:2014:2440, punctul 48), Hotărârea din 28 ianuarie 2016, *CASTA și alții* (C-50/14, EU:C:2016:56, punctul 48), Hotărârea din 27 octombrie 2016, *Audace și alții* (C-114/15, EU:C:2016:813, punctul 38), și Hotărârea din 8 decembrie 2016, *Undis Servizi* (C-553/15, EU:C:2016:935, punctul 25).

¹⁷ A se vedea printre altele Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 29).

47. În plus, arătăm că calificarea drept ajutor de stat efectuată de instanța de trimitere este posibilă, având în vedere faptul că Comisia a calificat scutirea de impozitul pe profit prevăzută de Legea privind impozitul pe profit pentru anumite organisme publice drept schemă de ajutor, precum și legătura dintre această schemă și măsura fiscală în litigiu.

48. În plus, în cazul în care această schemă constituie efectiv o schemă de ajutor, îndoielile cu privire la aspectul dacă această schemă de ajutor este existentă sau nouă cauzate de multiplele modificări intervenite de la instituirea sa nu împiedică furnizarea unui răspuns util instanței de trimitere, având în vedere, pe rând, ipotezele în care măsura fiscală în litigiu ar constitui o schemă de ajutor existentă sau nouă.

49. Aspectul dacă măsura fiscală în litigiu este un ajutor de stat compatibil cu piața Uniunii nu este nici acesta decisiv pentru a putea furniza un răspuns util instanței de trimitere. În ipoteza unui ajutor existent, acest ajutor este prezumat ca fiind legal atât timp cât Comisia nu a constatat incompatibilitatea sa cu piața Uniunii¹⁸, ceea ce este cazul în litigiul principal, în care Comisia nu s-a pronunțat în mod specific cu privire la măsura fiscală în litigiu.

50. În ipoteza unui ajutor nou și în lipsa unor informații cu privire la notificarea ajutorului, nu este exclus ca acesta să fie ilegal în sensul articolului 1 litera (f) din Regulamentul nr. 659/1999. Astfel, reiese că acest ajutor a fost pus în aplicare înainte de luarea de către Comisie a unei decizii de autorizare a acestuia, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE. Consecințele acestor două situații pot fi avute în vedere în mod util în ipotezele succesive ale unei scheme de ajutor existente sau noi.

51. În sfârșit, arătăm că aspectul dacă o decizie a instanței de trimitere de admitere a cererii de restituire către A-Fonds¹⁹ constituie, *in sine*, un ajutor de stat este pertinent numai în măsura în care se apreciază, precum Comisia, că o astfel de decizie poate constitui un ajutor de stat. Astfel cum vom explica în prezentele concluzii, nu împărtășim această analiză a Comisiei²⁰.

52. Rezultă din ansamblul acestor considerații că, deși revine instanței de trimitere sarcina de a efectua verificările necesare pentru calificarea măsurii fiscale în litigiu drept ajutor de stat, decizia de trimitere conține elemente de drept și de fapt suficiente pentru a permite Curții să furnizeze instanței de trimitere un răspuns util pentru soluționarea litigiului principal.

53. În consecință, întrebările adresate cu titlu preliminar sunt, în opinia noastră, admisibile.

54. Pentru a răspunde la întrebările preliminare, pornim, în cele ce urmează, de la principiul că avantajul fiscal prevăzut la articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende constituie efectiv o schemă de ajutor de stat.

¹⁸ A se vedea printre altele Hotărârea din 18 iulie 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 41).

¹⁹ A se vedea punctul 37 din prezentele concluzii.

²⁰ A se vedea secțiunea IV. C.3.a) din prezentele concluzii.

C. Cu privire la întrebările preliminare

1. Considerații introductive cu privire la întrebările adresate de instanța de trimitere

55. De la bun început, menționăm că instanța de trimitere nu solicită Curții să se pronunțe cu privire la libera circulație a capitalurilor, a cărei încălcare i se pare certă având în vedere condiția legată de reședință a măsurii fiscale în litigiu²¹. Prin urmare, nu vom analiza acest aspect în concluziile noastre.

56. Prin intermediul celor două întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă o decizie a unei instanțe naționale care are ca efect extinderea cercului de beneficiari ai unei scheme de ajutor de stat existente poate constitui, în sine, un ajutor de stat și, mai precis, un ajutor nou în sensul articolului 1 litera (c) din Regulamentul nr. 659/1999, prin faptul că ar modifica un ajutor existent. Dacă este cazul, aceasta urmărește să afle în esență dacă există o obligație a instanței naționale de a notifica o astfel de decizie Comisiei, în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE.

57. Reiese din decizia de trimitere că instanța de trimitere urmărește de asemenea să afle dacă este competentă să aprecieze compatibilitatea condiției legate de reședință cu articolul 63 TFUE și să admită cererea formulată de A-Fonds, ținând seama de repartizarea competențelor între instanțele naționale și Comisie care rezultă din articolele 107 și 108 TFUE, astfel cum au fost interpretate de Curte în Hotărârile Iannelli²² și Nygård²³.

58. Dat fiind că cele două întrebări preliminare sunt pertinente numai în măsura în care instanța de trimitere este competentă să aprecieze elementul schemei de ajutor în raport cu articolul 63 TFUE, vom prezenta analiza noastră cu privire la acest aspect prealabil (secțiunea 2) înainte de a răspunde la cele două întrebări preliminare, pe care le vom examina împreună (secțiunea 3).

2. Cu privire la competența instanței de trimitere de a controla compatibilitatea condiției legate de reședință a măsurii fiscale în litigiu în raport cu articolul 63 TFUE (aspect prealabil întrebărilor preliminare)

59. Instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă este competentă să controleze compatibilitatea condiției legate de reședință a măsurii fiscale în litigiu calificate drept ajutor de stat cu articolul 63 TFUE.

60. Ni se pare important ca instanța de trimitere să fie clarificată cu privire la acest aspect, din moment ce litigiul principal pune în lumină, în opinia noastră, relația necesară dintre normele care reglementează controlul ajutoarelor de stat și protecția libertăților de circulație pe care instanța națională trebuie să o asigure prin efectul direct.

21 Arătăm totuși că guvernul neerlandez contestă această apreciere a instanței de trimitere. Astfel, acest guvern apreciază că A-Fonds, datorită activităților sale bancare (a se vedea în această privință punctul 15 din prezentele concluzii), trebuie să fie comparat cu întreprinderi de drept public supuse impozitului pe profit, precum alte bănci deținute de autorități publice. Potrivit guvernului neerlandez, această comparație conduce la concluzia că A-Fonds și celelalte bănci deținute de autorități publice sunt tratate în mod identic, dat fiind că niciuna dintre ele nu are dreptul la restituirea impozitului pe dividende.

22 Hotărârea din 22 martie 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

23 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

61. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, punerea în aplicare a sistemului de control al ajutoarelor de stat, astfel cum rezultă din articolele 107 și 108 TFUE, revine, pe de o parte, în sarcina Comisiei și, pe de altă parte, în sarcina instanțelor naționale, rolurile lor respective fiind complementare, însă distincte²⁴.

62. În timp ce aprecierea compatibilității unor măsuri de ajutor cu piața Uniunii este de competență exclusivă a Comisiei, care acționează sub controlul instanțelor Uniunii, instanțele naționale asigură, până la adoptarea deciziei finale a Comisiei, protecția drepturilor justițiabililor în raport cu o încălcare eventuală de către autoritățile de stat a interdicției prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE. Intervenția instanțelor naționale rezultă din efectul direct recunoscut acestei dispoziții, care urmărește să interzică punerea în aplicare a proiectelor de ajutor înainte de autorizarea de către Comisie²⁵.

63. Curtea a reafirmat în mai multe rânduri că rolul central și exclusiv rezervat, la articolele 107 și 108 TFUE, al Comisiei în ceea ce privește recunoașterea incompatibilității eventuale a unui ajutor cu piața Uniunii este fundamental diferit de cel care revine instanțelor naționale în ceea ce privește protecția drepturilor pe care justițiabilii le au în temeiul efectului direct al interdicției prevăzute la ultima teză a articolului 108 alineatul (3) TFUE²⁶.

64. În ceea ce privește Comisia, Curtea a statuat că, deși procedura prevăzută la articolele 107 și 108 TFUE lasă o largă marjă de apreciere acestei instituții pentru adoptarea unei decizii privind compatibilitatea unei scheme de ajutor de stat cu cerințele pieței Uniunii, această procedură nu trebuie să producă niciodată un rezultat contrar dispozițiilor specifice din tratat²⁷. De aici rezultă obligația Comisiei de a respecta coerența dintre articolul 107 TFUE și alte dispoziții ale tratatului. Această obligație a Comisiei se impune în mod special în ipoteza în care aceste alte dispoziții urmăresc de asemenea obiectivul unei concurențe nedenaturate pe piața Uniunii²⁸.

65. În ceea ce privește rolul instanțelor naționale, Curtea a amintit în mod regulat că acestea trebuie să garanteze justițiabililor că se vor stabili toate consecințele unei încălcări a articolului 108 alineatul (3) TFUE, în conformitate cu dreptul lor național, în ceea ce privește atât validitatea actelor de punere în aplicare a măsurilor de ajutor, cât și recuperarea ajutoarelor financiare acordate cu încălcarea acestei dispoziții. Astfel, deși instanțele naționale sunt chemate, în acest scop, să stabilească dacă o măsură națională trebuie sau nu trebuie să fie calificată drept ajutor de stat în sensul articolului 107 TFUE, acestea nu se pot totuși pronunța cu privire la compatibilitatea măsurilor de ajutor cu piața Uniunii, această apreciere fiind de competență exclusivă a Comisiei, sub controlul Curții²⁹.

24 A se vedea Hotărârea din 21 noiembrie 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, punctul 8), Hotărârea din 5 octombrie 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 37), și Hotărârea din 21 noiembrie 2013, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, punctul 27).

25 A se vedea Hotărârea din 21 noiembrie 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, punctele 9-13), Hotărârea din 5 octombrie 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punctele 36-38), și Hotărârea din 21 noiembrie 2013, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, punctele 27-29).

26 A se vedea Hotărârea din 21 noiembrie 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, punctul 14), Hotărârea din 16 decembrie 1992, *Lornoy și alții* (C-17/91, EU:C:1992:514, punctul 30), Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punctele 26-29), Hotărârea din 18 iulie 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, punctele 50 și 51), și Hotărârea din 18 iulie 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, punctul 38).

27 Hotărârea din 15 iunie 1993, *Matra/Comisia* (C-225/91, EU:C:1993:239, punctul 41).

28 Hotărârea din 15 iunie 1993, *Matra/Comisia* (C-225/91, EU:C:1993:239, punctul 42).

29 A se vedea printre altele Hotărârea din 8 noiembrie 2001, *Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punctele 27 și 29).

66. Totuși, de asemenea potrivit unei jurisprudențe constante, libertățile fundamentale din Tratatul FUE care au efect direct generează pentru justițiabili drepturi pe care instanțele naționale au obligația de a le proteja. Astfel, instanța națională care trebuie să aplice, în cadrul competenței sale, normele de drept al Uniunii are printre altele obligația de a asigura efectul deplin al acestor norme, lăsând neaplicată, dacă este necesar, din oficiu, orice dispoziție contrară a legislației naționale³⁰.

67. În acest context, Curtea s-a confruntat deja cu problema dacă competența exclusivă a Comisiei de a aprecia compatibilitatea măsurilor de ajutor cu piața Uniunii în conformitate cu articolele 107 și 108 TFUE se opune posibilității ca, în cazul încălcării altor dispoziții ale Tratatului FUE având efect direct, aceste dispoziții să fie invocate în fața instanțelor naționale.

68. În această privință, în Hotărârea Iannelli³¹, Curții i s-a solicitat să stabilească printre altele dacă o măsură de ajutor existentă, pentru care Comisia nu pronunțase, la datele pertinente în litigiul principal, o decizie de compatibilitate, putea face de asemenea obiectul unei examinări în raport cu dispozițiile referitoare la libera circulație a mărfurilor, în special cu articolul 34 TFUE³², de către instanța națională.

69. Curtea a răspuns mai întâi că împrejurarea că un sistem de ajutoare de stat sau prin intermediul resurselor de stat este susceptibil, prin simplul fapt că favorizează anumite întreprinderi sau producții naționale, să creeze obstacole, cel puțin indirect, pentru importul de produse similare sau concurente provenind din celelalte state membre nu este suficientă, în sine, pentru a asimila, ca atare, un ajutor unei măsuri cu efect echivalent unei restricții cantitative în sensul articolului 34 TFUE. În plus, o interpretare atât de extensivă a articolului 34 TFUE menționat încât ar asimila, ca atare, un ajutor în sensul articolului 107 TFUE unei restricții cantitative prevăzute la articolul 34 TFUE ar avea drept efect să modifice domeniul de aplicare al articolelor 107 și 108 TFUE și să aducă atingere sistemului de repartizare a competențelor avut în vedere de tratat prin instituirea procedurii de examinare permanentă prevăzute la articolul 108 TFUE.

70. Curtea adaugă că acele aspecte ale ajutorului de stat care ar contraveni altor dispoziții specifice din Tratatul FUE decât articolele 107 și 108 TFUE pot fi atât de „indisolubil legate de obiectul ajutorului încât este imposibil să fie evaluate separat, astfel încât efectul lor asupra compatibilității sau a incompatibilității ajutorului în ansamblu trebuie să fie apreciat în mod necesar prin intermediul procedurii de la articolul [108 TFUE]”³³.

71. Curtea a admis totuși că „situația este diferită atunci când, în cadrul analizei unei scheme de ajutor, este posibilă izolarea unor condiții sau elemente care, deși fac parte din această schemă, pot fi considerate ca nefiind necesare pentru realizarea obiectului său sau pentru funcționarea sa”. În această din urmă ipoteză, „nu există motive întemeiate pe repartizarea competențelor care rezultă din articolele [107 și 108 TFUE] pentru a concluziona că, în cazul încălcării altor dispoziții ale tratatului cu efect direct, aceste dispoziții nu ar putea fi invocate în fața instanțelor naționale pentru simplul motiv că elementul avut în vedere ar constitui un aspect al unui ajutor”³⁴.

30 A se vedea printre altele Hotărârea din 18 iulie 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punctul 61).

31 Hotărârea din 22 martie 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

32 Ex-articolul 30 CEE. Pentru mai multă claritate, ne referim numai la articolele din Tratatul FUE în continuarea prezentelor concluzii.

33 Hotărârea din 22 martie 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punctele 10-14).

34 Hotărârea din 22 martie 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punctul 14). Începând cu această hotărâre, Curtea s-a pronunțat din nou cu privire la raporturile dintre articolele 34 TFUE și 107 TFUE, cu ocazia unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, printre altele în Hotărârea din 7 mai 1985, Comisia/Franța (18/84, EU:C:1985:175, punctul 13), în Hotărârea din 5 iunie 1986, Comisia/Italia (103/84, EU:C:1986:229, punctul 19), și în Hotărârea din 20 martie 1990, Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, punctele 19-21). Aceste hotărâri puteau crea o îndoială cu privire la conținutul Hotărârii Iannelli, în sensul că Curtea nu a efectuat o distincție între aspectele unui ajutor insolubil legate de obiectul ajutorului și aspectele care nu sunt insolubil legate de acesta. Totuși, cu privire la acest aspect, Hotărârea Iannelli a fost confirmată ulterior prin Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

72. În anul 2002, Curtea s-a pronunțat din nou cu privire la acest aspect în Hotărârea Nygård³⁵. În această cauză, i s-a solicitat să se pronunțe cu privire la împrejurarea dacă împrejurarea că o taxă națională este destinată finanțării unei scheme de ajutor care a fost autorizată de Comisie în conformitate cu dispozițiile TFUE referitoare la ajutoarele de stat se opunea ca o instanță națională să efectueze o apreciere a compatibilității taxei menționate cu alte dispoziții ale TFUE cu efect direct, în special cu articolul 110 TFUE³⁶.

73. În această hotărâre, Curtea a amintit mai întâi că, deși articolele 107 și 108 TFUE, pe de o parte, și articolul 110 TFUE, pe de altă parte, urmăresc un obiectiv identic, care constă în a evita ca cele două tipuri de intervenție a unui stat membru – și anume acordarea de ajutoare, pe de o parte, și impunerea unei impozitări discriminatorii, pe de altă parte – să aibă ca efect denaturarea condițiilor de concurență pe piața Uniunii, aceste dispoziții sunt totuși întemeiate pe condiții de aplicare diferite, specifice celor două tipuri de măsuri statale pe care au ca obiect respectiv să le reglementeze, și, în plus, diferă prin consecințele lor juridice, mai ales în sensul că punerea în aplicare a articolelor 107 și 108 TFUE lasă un loc important intervenției Comisiei, spre deosebire de articolul 110 TFUE³⁷. Curtea concluzionează că practicile de discriminare fiscală nu sunt scutite de aplicarea articolului 110 TFUE pentru motivul că pot fi calificate simultan drept modalitate de finanțare a unui ajutor de stat.

74. Curtea a adăugat că existența procedurii prevăzute la articolul 108 TFUE nu se opune nicidecum aprecierii de către instanțele naționale a compatibilității unei scheme de ajutor în raport cu alte norme ale dreptului Uniunii decât cele conținute la articolul 107 TFUE, în ceea ce privește dispoziții ale tratatului având efect direct³⁸.

75. Totuși, referindu-se la Hotărârea Iannelli³⁹, Curtea a amintit că „posibilitatea instanțelor naționale de a aprecia aspectele unei scheme de ajutor în raport cu alte dispoziții ale [Tratatului FUE] decât cele ale articolelor [107 și 108 TFUE] presupune că aspectele în discuție pot fi evaluate separat, cu alte cuvinte că este vorba despre condiții sau despre elemente care, deși fac parte din schema de ajutor în discuție, nu sunt necesare pentru realizarea obiectului său sau pentru funcționarea sa”. Dacă „situația este aceasta, nu există motive întemeiate pe repartizarea competențelor care rezultă din articolele [107 și 108 TFUE] pentru a concluziona că, în cazul încălcării altor dispoziții ale tratatului cu efect direct, acestea din urmă nu ar putea fi invocate în fața instanțelor naționale pentru simplul motiv că elementul avut în vedere ar constitui un aspect al unui ajutor”⁴⁰.

76. În schimb, reiese din această jurisprudență că, dacă este vorba despre condiții sau despre elemente care sunt necesare pentru realizarea obiectului sau pentru funcționarea schemei de ajutor, repartizarea competențelor se opune ca instanțele naționale să aprecieze compatibilitatea acestor condiții în raport cu alte norme decât cele cuprinse la articolul 107 TFUE.

77. În speță, observăm că instanța de trimitere se confruntă cu o problemă asemănătoare celei examinate de Curte în hotărârile citate anterior, chiar dacă acestea din urmă au fost pronunțate în contexte diferite.

35 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

36 Ex-articolul 95 CE.

37 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punctul 55).

38 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punctul 56).

39 Hotărârea din 22 martie 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

40 Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punctele 57 și 58). În acest scop, Curtea a constatat că, deși examinarea compatibilității unei scheme de ajutor cu piața Uniunii revine Comisiei, având în vedere faptul că această examinare implică evaluări de ordin economic și social, nu se poate contesta că, în ceea ce privește aprecierea repartizării produsului unei taxe parafiscale naționale, instanțele naționale sunt cel mai bine plasate pentru a aduna informațiile necesare și pentru a efectua evaluările care se impun în această privință, pe baza datelor care ar trebui să rezulte în mod normal din contabilitatea și din celelalte documente referitoare la gestionarea organismelor care percep taxa și care atribuie subvenții sau alte avantaje; a se vedea punctul 61 din hotărâre.

78. Prin urmare, în speță, nu putem fi de acord cu Comisia atunci când aceasta arată că invocarea articolului 63 TFUE în litigiul principal este independentă de competența exclusivă a Comisiei de a aprecia compatibilitatea măsurilor de ajutor cu piața Uniunii, în condițiile în care este vorba tocmai despre relația dintre cele două tipuri de competențe.

79. Asemenea instanței de trimitere, înclinăm să considerăm că jurisprudența citată anterior este pertinentă în speță. Astfel, această jurisprudență permite să se asigure protecția juridică care decurge, pentru justițiabili, din efectul direct al dispozițiilor tratatului și, în cazul încălcării acestor dispoziții, să se restabilească legalitatea pe plan intern, fără a aduce însă atingere rolului central și exclusiv rezervat la articolele 107 și 108 TFUE Comisiei pentru aprecierea compatibilității unui ajutor cu piața Uniunii⁴¹.

80. În speță, aspectul dacă instanța de trimitere poate controla condiția legată de reședință în raport cu articolul 63 TFUE depinde, în consecință, de aspectul dacă această condiție poate fi evaluată separat, în sensul că nu este necesară pentru realizarea obiectului sau pentru funcționarea schemei de ajutor în discuție. Admitem că o astfel de analiză nu este evidentă, cu atât mai mult cu cât, după cunoștințele noastre, Curtea nu s-a pronunțat încă cu privire la o situație în care un aspect al unui ajutor este considerat ca fiind necesar pentru realizarea obiectului sau pentru funcționarea schemei de ajutor în discuție pentru a exclude competența instanței naționale.

81. În opinia noastră, un aspect este necesar pentru realizarea obiectului sau pentru funcționarea unui ajutor atunci când acesta este un element constitutiv sau esențial al ajutorului, astfel încât inaplicabilitatea acestuia conduce la modificarea domeniului de aplicare sau a caracteristicilor principale ale ajutorului.

82. În speță, considerăm, astfel cum susține guvernul neerlandez, că condiția de reședință în Țările de Jos este necesară pentru realizarea obiectului sau pentru funcționarea schemei de ajutor în discuție.

83. Astfel, având în vedere informațiile furnizate de instanța de trimitere cu privire la obiectivul măsurii fiscale în litigiu, este cert că legiuitorul neerlandez a limitat domeniul de aplicare al schemei prevăzute la articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende la societățile stabilite în Țările de Jos care nu sunt supuse prelevării impozitului pe profit. Astfel, după cum susține guvernul neerlandez, întreprinderile de drept public stabilite în Țările de Jos care sunt scutite de impozitul pe profit nu pot deduce impozitul pe dividende reținut din impozitul pe profit. Pentru a evita ca impozitul pe dividende să continue, în acest caz, să se repercuteze asupra dividendelor percepute, măsura fiscală în litigiu prevede restituirea impozitului pe dividende reținut.

84. Rezultă din această reglementare că condiția de reședință în Țările de Jos este o condiție de acordare a ajutorului și, prin aceasta, determină beneficiarii ajutorului. Această condiție este, așadar, un element constitutiv și esențial al ajutorului. Inaplicabilitatea acestei condiții legate de reședință din cauza incompatibilității sale cu articolul 63 TFUE, astfel cum este apreciată de instanța de trimitere, permite ca de ajutor să beneficieze persoane juridice de drept public stabilite în alt stat membru și care nu sunt scutite de impozitul pe profit în Țările de Jos, ci se află într-o situație comparabilă, ceea ce are ca efect să modifice domeniul de aplicare al ajutorului, astfel cum este prevăzut de legiuitorul neerlandez.

⁴¹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punctul 62).

85. În opinia noastră, aceasta înseamnă că condiția legată de reședință este indisolubil legată de obiectul schemei măsurii fiscale în litigiu, astfel încât efectul său asupra compatibilității sau a incompatibilității ajutorului în ansamblu este de competență exclusivă a Comisiei în temeiul procedurii prevăzute la articolele 107 și 108 TFUE. În consecință, instanța de trimitere este împiedicată să aplice articolul 63 TFUE⁴².

86. Deși instanțele naționale sunt obligate în mod normal să respecte dispozițiile tratatului care au efect direct, apreciem că, în cazul în care criteriul stabilit în Hotărârea Iannelli și aplicat în Hotărârea Nygård trebuie să aibă o importanță reală, acesta, pentru motivele citate anterior, trebuie să se aplice în cauza principală și să conducă la necompetența instanței de trimitere de a controla compatibilitatea măsurii fiscale în litigiu cu articolul 63 TFUE.

87. În consecință, vom propune Curții să răspundă la întrebările preliminare că articolele 107 și 108 TFUE se opun ca o instanță națională să efectueze o apreciere a compatibilității unei condiții legate de reședință a unei scheme de ajutor existente cu articolul 63 TFUE, în cazul în care această condiție, precum cea în discuție în litigiul principal, este indisolubil legată de schema de ajutor în sensul că este necesară pentru realizarea obiectului sau pentru funcționarea acesteia din urmă.

88. Pentru cazul în care Curtea ar aprecia că jurisprudența citată anterior nu împiedică instanța de trimitere să controleze compatibilitatea condiției legate de reședință în raport cu articolul 63 TFUE, vom examina în subsidiar, în secțiunea următoare, aspectul dacă dreptul ajutoarelor de stat se opune ca o instanță națională să admită, în temeiul articolului 63 TFUE, cererea de restituire formulată de A-Fonds.

3. Cu privire la aspectul dacă dreptul ajutoarelor de stat se opune ca instanța națională să admită cererea de restituire a impozitului pe dividende în favoarea A-Fonds din perspectiva articolului 63 TFUE (prima și a doua întrebare preliminară)

89. Astfel cum am explicat la punctul 31 din prezentele concluzii, atunci când a adresat întrebările preliminare, instanța de trimitere s-a întemeiat pe premisa potrivit căreia măsura fiscală în litigiu constituia o schemă de ajutor existentă. Totuși, astfel cum a constatat Comisia, reiese că măsura fiscală în litigiu a fost modificată în mai multe rânduri⁴³. Întrucât nu dispunem de suficiente informații cu privire la aceste modificări de la instanța de trimitere, nu este exclus, astfel cum a arătat de asemenea Comisia, ca versiunea măsurii fiscale în litigiu în vigoare în perioada pertinentă pentru litigiul principal să constituie un ajutor nou în sensul articolului 1 litera (c) din Regulamentul nr. 659/1999.

90. Prin urmare, pentru a răspunde la întrebările preliminare, este necesar să fie examinate succesiv ipotezele potrivit cărora această măsură fiscală ar constitui o schemă de ajutor existentă sau nouă.

91. În secțiunile următoare, vom prezenta motivele pentru care, în opinia noastră, în ipoteza unei scheme de ajutor existente, dreptul ajutoarelor de stat nu se opune ca instanța națională să admită cererea de restituire a impozitului pe dividende în favoarea A-Fonds în temeiul articolului 63 TFUE (secțiunea a), iar, în ipoteza unei scheme de ajutor noi, articolul 108 alineatul (3) se opune unei astfel de decizii (secțiunea b).

⁴² În plus, arătăm că poziția contrară conduce la o situație specială, precum în litigiul principal, în care, prin admiterea cererii întemeiate pe articolul 63 TFUE, această decizie are ca efect extinderea cercului de beneficiari ai unei scheme de ajutor. Or, în temeiul normelor Uniunii privind ajutoarele de stat, nicio întreprindere nu poate invoca dreptul de a primi un ajutor de stat; a se vedea în același sens Concluziile avocatului general Wahl prezentate în cauza Kotnik și alții (C-526/14, EU:C:2016:102, punctul 79). Altfel spus, nu se poate considera că un stat membru este obligat să acorde un ajutor de stat unei întreprinderi, decizia de a acorda un ajutor fiind o opțiune politică a organelor legislative și administrative naționale. Dacă dreptul Uniunii ar putea totuși, în temeiul altor dispoziții precum articolul 63 TFUE, să oblige instanțele naționale să pronunțe decizii care, prin efectele lor, au ca rezultat extinderea domeniului de aplicare al schemelor de ajutor, contrar intenției legiuitorului, considerăm că aceasta duce la o situație paradoxală.

⁴³ A se vedea punctul 36 din prezentele concluzii.

a) Cu privire la schema de ajutor existentă

92. În ipoteza în care măsura fiscală în litigiu constituie o schemă de ajutor existentă, aceasta trebuie să fie considerată ca fiind legală, din moment ce Comisia nu a constatat incompatibilitatea sa cu piața Uniunii⁴⁴.

93. Prin urmare, într-o astfel de situație, se pare că dreptul ajutoarelor de stat nu se opune aditerii cererii de restituire formulate de A-Fonds. Cu alte cuvinte, în cazul în care Curtea nu urmează analiza noastră cu privire la competență, aceasta înseamnă, în opinia noastră, că, în cauza principală, dacă instanța de trimitere constată că condiția legată de reședință încalcă articolul 63 TFUE, ea este obligată să lase neaplicată această condiție și să admită cererea de restituire a impozitului pe dividende formulată de reclamantul din litigiul principal.

94. Admitem că consecințele practice ale unei asemenea hotărâri conduc la o situație specială. Deși, prin pronunțarea unei astfel de hotărâri, instanța națională elimină denaturarea concurenței care există între întreprinderile publice stabilite în Țările de Jos și organismele publice stabilite în alt stat membru, o astfel de hotărâre ar putea în același timp să crească efectele denaturării concurenței care ar putea exista în raport cu articolul 107 alineatele (2) și (3) TFUE.

95. Întrucât o astfel de hotărâre are ca efect extinderea cercului de beneficiari ai unei scheme de ajutor existente, instanța de trimitere urmărește să afle dacă hotărârea judecătorească menționată poate constitui, în sine, un ajutor de stat și, mai precis, un ajutor nou în sensul articolului 1 litera (c) din Regulamentul nr. 659/1999, prin faptul că ar modifica un ajutor existent, și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă există o obligație de a notifica o astfel de hotărâre Comisiei în temeiul articolului 108 alineatul (3) TFUE.

96. În opinia noastră, o hotărâre a unei instanțe naționale, pronunțată în cadrul funcției acesteia de protecție a liberei circulații a capitalurilor, nu poate constitui, în sine, o măsură de ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

97. Astfel, cum au susținut de asemenea A-Fonds și guvernul neerlandez, o astfel de hotărâre nu poate fi considerată ca provenind de la statele membre în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, aceasta fiind una dintre condițiile pentru calificarea ca „ajutor de stat”.

98. Noțiunea de ajutor avută în vedere la articolul 107 alineatul (1) TFUE vizează deciziile statelor membre prin care acestea din urmă, în scopul atingerii unor obiective economice și sociale care le sunt specifice, pun la dispoziția întreprinderilor sau a altor subiecte de drept resurse sau le oferă avantaje menite să favorizeze realizarea obiectivelor economice sau sociale urmărite⁴⁵. Cu alte cuvinte, decizia de a acorda un ajutor și aspectele unei astfel de măsuri reprezintă o opțiune politică care revine organelor legislative și administrative naționale, sub controlul Comisiei și al Curții.

99. În acest context, deși instanțele naționale fac parte dintr-un stat membru în calitate de organe publice, misiunea lor este de a asigura, în calitate de instanțe independente, respectarea dreptului Uniunii, astfel încât deciziile lor nu pot să fie considerate ca provenind de la stat în sensul citat anterior al articolului 107 alineatul (1) TFUE și să constituie, în sine, o măsură de ajutor de stat.

100. Aceasta este situația în litigiul principal. Restituirea impozitului constituie numai o consecință a punerii în aplicare de către instanța națională, în cadrul funcției sale, a liberei circulații a capitalurilor într-un litigiu concret.

⁴⁴ A se vedea punctul 49 din prezentele concluzii.

⁴⁵ A se vedea printre altele Hotărârea din 27 martie 1980, Denkvit italiana (61/79, EU:C:1980:100, punctul 31).

101. În acest context, observăm că această decizie nu are un efect *erga omnes*, ci privește numai situația reclamantului din litigiul principal. Aspectul dacă alte persoane juridice de drept public nerezidente în Țările de Jos au de asemenea dreptul de a obține restituirea impozitului, invocând articolul 63 TFUE, presupune că instanța de trimitere, în lumina unei aprecieri concrete, consideră că această persoană se află într-o situație comparabilă cu cea a organismelor publice stabilite în Țările de Jos și care nu sunt supuse impozitului neerlandez pe profit.

102. Pentru același motiv, o decizie a instanței de trimitere de admitere a cererii de restituire formulate de A-Fonds nu va avea ca obiect și nici ca efect să modifice dispozițiile legislative ale măsurii fiscale prevăzute la articolul 10 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe dividende în mod general, ci va determina inaplicabilitatea unei condiții a normelor naționale care este contrară articolului 63 TFUE în litigiul concret cu care aceasta este sesizată.

103. În cazul în care Curtea ar considera totuși că o astfel de decizie a instanței naționale poate, prin *efectele sale*, să constituie, în sine, o măsură de ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE și că acest ajutor este nou, implicând obligația de notificare prevăzută la articolul 108 alineatul (3) TFUE, atragem atenția Curții asupra dificultăților practice care rezultă dintr-o asemenea poziție. Astfel, aceasta ar conduce, în mod logic, instanța națională la suspendarea judecării cauzei pentru a notifica, eventual prin intermediul guvernului statului membru, proiectul său de decizie care permite, prin efectele sale, instituirea unui ajutor nou. În plus, instanța națională ar putea să pronunțe decizia sa numai în urma unei decizii de autorizare a Comisiei, adoptată, dacă este cazul, la finalul unei proceduri oficiale de investigare, ceea ce ar conduce la un proces complet nerealizabil⁴⁶.

104. Articolul 108 alineatul (3) TFUE nu poate implica, în opinia noastră, ca decizia unui organ jurisdicțional să fie subordonată intervenției Comisiei, întrucât aceasta repune în discuție principiile independenței și imparțialității funcției de a judeca, precum și principiul secretului deliberărilor instanței. Astfel, după cum arată guvernul neerlandez, obligația de notificare a proiectelor de ajutor revine numai organelor statului care au capacitatea de a acorda ajutoare, adică, în speță, guvernul neerlandez sau administrația neerlandeză.

105. În sfârșit, observăm că instanța de trimitere, adresând întrebările preliminare, face referire la Hotărârea DEI⁴⁷. Chiar dacă această hotărâre ar putea lăsa să se înțeleagă, astfel cum indică instanța de trimitere, că o hotărâre judecătorească poate constitui, în sine, în mod general, un ajutor nou prin faptul că ar avea ca efect modificarea unui ajutor existent și că aceasta ar trebui notificată în conformitate cu articolul 108 alineatul (3) TFUE, nu suntem totuși siguri că acesta este conținutul real al hotărârii menționate.

106. Astfel, s-ar putea reține de asemenea că Curtea a considerat pur și simplu, în cadrul unui recurs, cu privire la o situație cu totul specială și referitoare la o măsură provizorie a unei instanțe naționale pronunțându-se în cadrul unei proceduri privind măsuri provizorii, că această măsură putea avea aceleași efecte precum un ajutor de stat și că Tribunalul nu putea, în mod general, să afirme că instanțele naționale care se pronunță în cadrul unei proceduri privind măsuri provizorii sunt scutite de respectarea articolelor 107 și 108 TFUE⁴⁸.

⁴⁶ Menționăm de altfel că notificarea ajutoarelor noi trebuie să fie efectuată prin intermediul formularului de notificare care figurează în partea I din anexa I la Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei din 21 aprilie 2004 de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 659/1999 al Consiliului de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE. Deși această notificare trebuie transmisă Comisiei de către reprezentantul permanent al statului membru în cauză în temeiul articolului 3 alineatul (1) din acest regulament, arătăm totuși că informațiile care trebuie furnizate în formularul de notificare care figurează în partea I din anexa I la regulament sunt informații pe care judecătorii instanțelor naționale nu sunt în mod necesar capabili să le furnizeze.

⁴⁷ Hotărârea din 26 octombrie 2016, DEI și Comisia/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punctele 59 și 108).

⁴⁸ A se vedea în această privință în special Hotărârea din 26 octombrie 2016, DEI și Comisia/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punctele 59 și 60 și punctele 103-108).

107. În orice caz, având în vedere îndoielile cu privire la conținutul real al acestei hotărâri, invităm Curtea să profite de ocazia oferită de cauza principală pentru a revizui jurisprudența sa rezultată din Hotărârea DEI menționată, în cazul în care conținutul acestei hotărâri este efectiv cel indicat de instanța de trimitere, sau să o clarifice.

108. Pentru motivele care precedă, vom propune Curții, în subsidiar, să răspundă la întrebările adresate că, în cazul unei scheme de ajutor existente cu privire la care Comisia nu s-a pronunțat, dreptul ajutoarelor de stat nu se opune ca o instanță națională să admită cererea unui beneficiar întemeiată pe libera circulație a capitalurilor într-un litigiu cu care este sesizată. O asemenea decizie nu constituie, în sine, un ajutor de stat și nu implică nicio obligație pentru instanțele naționale de a o notifica Comisiei.

b) Cu privire la schema de ajutor nouă

109. În ipoteza în care măsura fiscală în litigiu constituie o schemă de ajutor nouă în sensul articolului 1 litera (c) din Regulamentul nr. 659/1999, ar fi vorba despre un ajutor ilegal în sensul articolului 1 litera (f) din regulamentul menționat, întrucât această schemă ar fi fost instituită cu încălcarea obligației de notificare prevăzută la articolul 108 alineatul (3) TFUE⁴⁹.

110. Problema care se ridică în continuare este aceea dacă, în pofida incompatibilității schemei de ajutor cu articolul 63 TFUE, instanța de trimitere ar putea fi obligată să refuze restituirea impozitului pe dividende către A-Fonds, pentru a se conforma interdicției de punere în aplicare prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE.

111. Observăm că această problemă este specială, în sensul că consecințele care trebuie deduse din încălcarea articolului 63 TFUE și cele care rezultă din nerespectarea obligației de notificare prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE sunt, în realitate, contradictorii.

112. În timp ce încălcarea articolului 63 TFUE determină inaplicabilitatea normelor naționale care îi sunt contrare⁵⁰, ceea ce conduce în speță, în principiu, la a acorda A-Fonds restituirea impozitului pe dividende ca urmare a inaplicabilității condiției legate de reședință, nerespectarea obligației de notificare prevăzute la articolul 108 alineatul (3) TFUE conduce, dimpotrivă, la nelegalitatea și la nevaliditatea schemei de ajutor, ceea ce se opune, în speță, ca A-Fonds să poată beneficia de această restituire.

113. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții referitoare la obligația de notificare prevăzută la articolul 108 alineatul (3) în cazul nerespectării acestei obligații, instanțele naționale sunt obligate să lase neaplicate dispozițiile naționale de instituire a privilegiilor ilegale⁵¹. Astfel, consecința juridică a încălcării acestei interdicții prin măsurile de ajutor naționale o constituie ilegalitatea acestora⁵², care determină, în principiu, nevaliditatea lor⁵³.

⁴⁹ A se vedea punctul 50 din prezentele concluzii.

⁵⁰ A se vedea printre altele Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punctul 27).

⁵¹ A se vedea printre altele Hotărârea din 16 aprilie 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, punctul 53).

⁵² A se vedea Hotărârea din 27 octombrie 2005, Distribution Casino Franța și alții (C-266/04-C-270/04, C-276/04 și C-321/04-C-325/04, EU:C:2005:657, punctul 30), și Hotărârea din 8 decembrie 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punctul 28).

⁵³ A se vedea printre altele Hotărârea din 21 noiembrie 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punctele 16 și 17), Hotărârea din 21 octombrie 2003, van Calster și alții (C-261/01 și C-262/01, EU:C:2003:571, punctul 63), Hotărârea din 5 octombrie 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 41), și Hotărârea din 12 februarie 2008, CELF și ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, punctul 40).

114. În ceea ce privește, mai precis, rambursarea unei taxe care constituie o măsură de ajutor ilegală, întrucât a fost acordată cu încălcarea obligației de notificare, Curtea a statuat că nu ar fi conform cu interesul Uniunii să se dispună o astfel de rambursare în favoarea altor întreprinderi în cazul în care o asemenea decizie are ca efect extinderea cercului de beneficiari ai ajutorului, crescând astfel efectele ajutorului în loc să le elimine⁵⁴. Astfel, potrivit Curții, instanțele naționale pur și simplu nu trebuie să extindă ajutorul la un grup mai larg de beneficiari⁵⁵.

115. Observăm că situația care a condus la jurisprudența citată anterior este diferită de cea din litigiul principal în măsura în care se pune nu numai problema unui ajutor ilegal, dar și cea a încălcării articolului 63 TFUE, care se remediază, în principiu, prin admiterea cererii de restituire a impozitului pe dividende către A-Fonds.

116. Totuși, în opinia noastră, lucrurile nu stau diferit în situația menționată. Astfel, instanțele naționale trebuie să respecte în mod general și complet interdicția de punere în aplicare. Este necesară protecția părților afectate de denaturarea concurenței cauzată de acordarea ajutorului ilegal⁵⁶.

117. Atât timp cât Comisia nu a examinat compatibilitatea ajutorului cu piața Uniunii, nu ar fi, în opinia noastră, conform cu dreptul Uniunii să se dispună acordarea ajutorului în favoarea altor întreprinderi în cazul în care o astfel de decizie are ca efect extinderea cercului de beneficiari ai ajutorului, crescând astfel efectele acestui ajutor ilegal, întrucât acesta ar fi instituit fără autorizare prealabilă, în loc să le elimine⁵⁷.

118. În consecință, în ipoteza unei scheme de ajutor noi și ilegale, interdicția de punere în aplicare prevăzută la articolul 108 alineatul (3) TFUE s-ar opune ca instanța de trimitere să admită cererea de restituire a impozitului pe dividende în favoarea A-Fonds.

V. Concluzie

119. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de *Gerechthof 's-Hertogenbosch* (Curtea de Apel din 's-Hertogenbosch, Țările de Jos) după cum urmează:

„Articolele 107 și 108 TFUE se opun ca o instanță națională să efectueze o apreciere a compatibilității unei condiții legate de reședință a unei scheme de ajutor existente cu articolul 63 TFUE, în cazul în care această condiție, precum cea în discuție în litigiul principal, este indisolubil legată de schema de ajutor în sensul că este necesară pentru realizarea obiectului sau pentru funcționarea acesteia din urmă.”

⁵⁴ A se vedea printre altele Hotărârea din 5 octombrie 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 49).

⁵⁵ A se vedea printre altele Hotărârea din 5 octombrie 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punctul 50).

⁵⁶ Hotărârea din 12 februarie 2008, *CELF și ministre de la Culture et de la Communication* (C-199/06, EU:C:2008:79, punctul 38).

⁵⁷ A se vedea de asemenea, în acest sens, Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, punctele 27-30). Observăm că, declarând inadmisibilă în cauza în discuție prima întrebare preliminară, Curtea nu s-a pronunțat în mod direct cu privire la această întrebare.