

Cauza C-298/05

Columbus Container Services BVBA & Co.

împotriva

Finanzamt Bielefeld-Innenstadt

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Münster)

„Articolele 43 CE și 56 CE — Impozite pe venit și pe capital — Condiții privind impozitarea profitului unui sediu situat într-un alt stat membru — Convenție pentru evitarea dublei impuneri — Metoda scutirii de impozit sau metoda imputării impozitului”

Sumarul hotărârii

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

(art. 43 CE)

2. *Întrebări preliminare — Competența Curții — Limite*

(art. 234 CE)

3. *Libera circulație a persoanelor — Libertatea de stabilire — Libera circulație a capitalurilor — Legislație fiscală — Impozite pe venit*

(art. 43 CE și 56 CE)

1. Dobândirea de către una sau mai multe persoane fizice rezidente într-un stat membru a tuturor pârșilor sociale ale unei societăți care are sediul statutar într-un alt stat membru, care conferă acestor persoane o influență certă asupra deciziilor societății și care le permite să îi stabilească activitățile, intră în sfera dispozițiilor tratatului privind libertatea de stabilire. Acestea din urmă sunt aplicabile astfel unei situații în care toate pârșile sociale ale societății sunt deținute, în mod direct sau indirect, de către membrii aceleiași familii, care urmăresc aceleași interese, iau, de comun acord, prin intermediul aceluiași reprezentant în adunarea generală a societății, deciziile referitoare la aceasta și îi stabilesc activitățile.

(a se vedea punctele 30-32)

2. Nu este de competența Curții, în temeiul articolului 234 CE, să se pronunțe asupra eventualei încălcări de către un stat membru contractant a dispozițiilor convențiilor bilaterale care urmăresc să elimine sau să atenueze efectele negative ale dublei impuneri. Într-adevăr, Curtea nu poate să examineze raportul dintre o măsură națională și dispozițiile unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, acest aspect neintrând în domeniul interpretării dreptului comunitar.

(a se vedea punctele 46 și 47)

3. Articolele 43 CE și 56 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații fiscale a unui stat membru în temeiul căreia veniturile unui rezident al statului respectiv, rezultate din

investiții de capital într-un sediu stabilit într-un alt stat membru, deși există o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu statul membru în care este stabilit acest sediu, nu sunt scutite de la plata impozitului pe venit național, ci sunt supuse plății impozitului național asupra căruia se impută impozitul aplicat în celălalt stat membru.

Într-adevăr, statele membre beneficiază, în stadiul actual al armonizării dreptului fiscal comunitar, de o anumită autonomie. Din această competență fiscală rezultă că libertatea societăților de a alege între diferitele state membre de stabilire nu implică în niciun caz că acestea din urmă sunt obligate să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din alte state membre în vederea garantării faptului că o societate care a ales să se stabilească într-un anumit stat membru este impozitată, la nivel național, la fel ca o societate care a ales să se stabilească într-un alt stat membru. Autonomia fiscală implică de asemenea că statele membre au libertatea de a determina condițiile și nivelul impozitării diferitelor forme de stabilire a societăților naționale care își desfășoară activitatea în străinătate, cu condiția de a le acorda acestora un tratament care să nu fie discriminatoriu în raport cu formele de stabilire naționale comparabile.

(a se vedea punctele 43, 45, 51, 53 și 57 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

6 decembrie 2007(\*)

„Articolele 43 CE și 56 CE – Impozite pe venit și pe capital – Condiții privind impozitarea profitului unui sediu situat într-un alt stat membru – Convenție pentru evitarea dublei impuneri – Metoda scutirii de impozit sau metoda imputării impozitului”

În cauza C-298/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Münster (Germania), prin Decizia din 5 iulie 2005, primită de Curte la 26 iulie 2005, în procedura

**Columbus Container Services BVBA & Co.**

împotriva

**Finanzamt Bielefeld-Innenstadt,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ileși și E. Levits (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă în urma deciziei din 28 septembrie 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Columbus Container Services BVBA & Co., de A. Cordewener și J. Schönfeld, Rechtsanwälte, precum și de domnul T. Rödder, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți, precum și de domnul W. Schön, profesor de drept;
- pentru guvernul belgian, de domnul M. Wimmer, în calitate de agent;
- pentru guvernul olandez, de doamnele H. G. Sevenster și C. ten Dam, precum și de domnul D. J. M. de Grave, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de domnii L. Fernandes și J. P. Santos, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamnele C. White și V. Jackson, în calitate de agenți, asistate de domnii P. Baker, QC, și T. Ward, barrister;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în decizia din 29 martie 2007,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 43 CE și 56 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Columbus Container Services BVBA & Co. (denumit în continuare „Columbus”), pe de o parte, și Finanzamt Bielefeld-Innenstadt (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, având ca obiect impozitarea profitului realizat de Columbus în cursul anului 1996.

## Cadrul juridic

### *Reglementarea germană*

3 Potrivit articolului 1 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990 I, p. 1902, denumit în continuare „EStG”), orice rezident german este pe deplin supus plății impozitului pe venit în Germania și principiului așa-numit „al venitului mondial”. În temeiul acestui principiu, valabil pentru toate tipurile de venituri, inclusiv pentru rezultatele activității de exploatare (articolul 2 alineatul 1 punctul 2 din EStG) și pentru veniturile din capitaluri (articolul 2 alineatul 1 punctul 5 din EStG), veniturile sunt calculate și impozitate în mod uniform, indiferent dacă au fost realizate în Germania sau în străinătate.

4 Conform aceluiași articol 1 din EStG, precum și articolului 1 din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, p. 637), o societate care este calificată, potrivit dreptului german, drept o societate de persoane nu este supusă ea însăși la plata impozitului. Profitul realizat de o astfel de societate fie în Germania, fie în străinătate este imputat *prorata* asociaților care sunt rezidenți în Germania și impozitat ca aparținând acestora (articolul 15 alineatul 1 punctul 2 prima teză din EStG) în temeiul principiului transparenței fiscale a

societăților de persoane.

5 Această imputare a profitului unei societăți de persoane asociaților acesteia este valabilă chiar dacă această societate este supusă ea însăși la plata impozitului pe profit în străinătate, în statul unde aceasta are sediul.

6 În vederea evitării dublei impunerii a veniturilor realizate în străinătate de către rezidenții germani, Republica Federală Germania a încheiat convenții bilaterale, printre care se numără și Convenția pentru evitarea dublei impunerii și soluționarea anumitor aspecte privind impozitele pe venit și pe capital, semnată la Bruxelles la 11 aprilie 1967 între Regatul Belgiei și Republica Federală Germania (BGBl. 1969 II, p. 18, denumită în continuare „convenția fiscală bilaterală”).

7 În temeiul articolului 7 alineatul 1 din convenția fiscală bilaterală, profitul unei întreprinderi germane care își desfășoară activitatea prin intermediul unui sediu permanent situat pe teritoriul Regatului Belgiei, precum o societate în comandită, este impozitat în acest stat membru în măsura în care profitul este imputabil sediului permanent respectiv. Conform ordonanței de trimitere, din moment ce legislația fiscală belgiană supune societatea în comandită la plata impozitului pe profit, convenția fiscală bilaterală asimilează distribuirea profitului cu dividendele în sensul articolului 10 din această convenție.

8 Potrivit articolului 23 alineatul 1 punctul 1 din convenția menționată, veniturile unei persoane rezidente în Germania, care provin din Belgia și care sunt impozabile în acest din urmă stat membru în temeiul acestei convenții, sunt scutite de impozite în Germania. Este stabilit că veniturile provenite din investiția de capital într-o societate în comandită belgiană intră în sfera regimului de scutire prevăzut la articolul 23 alineatul 1 punctul 1 menționat.

9 Spre deosebire de ceea ce se prevede în convenția fiscală bilaterală, Legea fiscală privind relațiile cu străinătatea [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)], în versiunea care rezultă din Legea privind armonizarea fiscală și lupta împotriva fraudei (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) din 21 decembrie 1993 (BGBl. 1993 I, p. 2310, denumită în continuare „AStG”), în vigoare la data faptelor din acțiunea principală, prevede la articolul 20 alineatele 2 și 3:

„2. Dacă veniturile care au natura unei investiții de capital în sensul articolului 10 alineatul 6 a doua teză sunt realizate de sediul din străinătate al unei persoane pe deplin supuse la plata impozitului în Germania și dacă acestea ar fi fost supuse plății impozitului în calitate de venituri intermediare în cazul în care acest sediu ar fi fost o societate străină, dubla impunere nu trebuie evitată prin scutire, ci prin imputarea impozitelor aplicate în străinătate asupra acestor venituri.

3. În ceea ce privește activele care produc venituri care au natura unei investiții de capital în sensul articolului 10 alineatul 6 a doua teză, cu excepția veniturilor având natura unei investiții de capital în sensul articolului 10 alineatul 6 a treia teză, în cazurile prevăzute la alineatul 2, dubla impunere nu trebuie evitată pe calea scutirii, ci prin imputarea impozitelor aplicate în străinătate asupra acestor active. [...]”

10 Articolul 10 alineatul 6 a doua teză din AStG prevede:

„Veniturile intermediare care au natura unei investiții de capital sunt venituri ale societății intermediare străine care provin din deținerea, gestionarea, menținerea sau creșterea valorii mijloacelor de plată, a creanțelor, a titlurilor, a participațiilor sau a elementelor analoage din patrimoniu [...]”

11 Articolul 8 alineatele 1 și 3 din AStG are următorul cuprins:

„1. O societate străină este o societate intermediară pentru venituri care sunt supuse unei cote reduse de impozitare [...]

[...]

3. Cota de impozitare este redusă în sensul alineatului 1 atunci când veniturile nu sunt supuse unui impozit pe profit de 30 % sau mai mare nici în statul în care se află conducerea societății, nici în statul în care se află sediul societății străine, fără ca acest lucru să rezulte dintr-o ajustare cu venituri din alte surse sau atunci când impozitul care trebuie astfel să fie luat în considerare este diminuat conform legislației statului în cauză cu valoarea impozitelor pe care trebuie să le suporte societatea de unde provin veniturile [...]

#### *Reglementarea belgiană*

12 Conform dreptului belgian, întreprinderile calificate drept „centre de coordonare” aparțin de regimul fiscal instituit prin Decretul regal nr. 187 din 30 decembrie 1982 (*Moniteur belge* din 13 ianuarie 1983). În temeiul acestui decret regal, baza impozabilă a profitului realizat în Belgia de către un centru de coordonare este determinată în mod forfetar după metoda denumită „cost plus”.

#### **Acțiunea principală și întrebările preliminare**

13 Columbus este o societate în comandită de drept belgian care, la data faptelor din acțiunea principală, avea sediul în Anvers (Belgia). Aceasta este un centru de coordonare în sensul Decretului regal nr. 187.

14 Părțile sociale ale societății Columbus sunt deținute, pe de o parte, de opt membri ai aceleiași familii care sunt rezidenți în Germania, fiecare dintre aceștia având o participație de 10 %, și, pe de altă parte, cele 20 de procente rămase sunt deținute de o societate de persoane germană ale cărei părți sociale sunt de asemenea proprietatea membrilor familiei respective. În cadrul adunării generale a societății Columbus, toți deținătorii de părți sociale sunt reprezentați de aceeași persoană.

15 Columbus face parte dintr-un grup economic important la nivel internațional. Obiectul său social constă în coordonarea activităților acestui grup. Aceasta presupune în special centralizarea tranzacțiilor financiare și a contabilității, finanțarea trezoreriilor filialelor sau sucursalelor, gestionarea electronică a datelor, precum și activități de publicitate și de marketing.

16 Activitatea economică a societății Columbus este consacrată în principal gestionării investiției de capital în sensul articolului 10 alineatul 6 a doua teză din AStG. Această activitate de gestionare a adus societății Columbus, în cursul anului 1996, un profit din „rezultate din activitatea de exploatare” în cuantum de 8 044 619 DEM (4 113 148 de euro) și din „venituri diverse” în valoare de 53 477 DEM (27 342 de euro).

17 Pentru anul 1996, Columbus a fost impozitat de administrația fiscală belgiană la cota de impozitare aplicabilă centrelor de coordonare, acest impozit ridicându-se, în speță, la mai puțin de 30 % din profitul efectiv realizat.

18 Conform dreptului german, Columbus este o societate de persoane.

19 În temeiul dreptului fiscal german și în special al articolului 20 alineatul 2 din AStG, Finanzamt a scutit de la impozitare, în privința asociaților, veniturile diverse ale Columbus

printr-o decizie de impunere din 8 iunie 1998, incluzându-le însă în rezerva de progresivitate. În schimb, profitul asociaților provenit din „rezultate din activitatea de exploatare” ale societății Columbus a fost impozitat, Finanzamt imputând, cu toate acestea, impozitul care fusese aplicat în Belgia asupra aceluiași profit.

20 Prin Decizia din 16 iunie 1998, Finanzamt a stabilit în plus, în temeiul articolului 20 alineatul 3 din AStG, valoarea de referință a activelor societății Columbus la 1 ianuarie 1996 în vederea calculării impozitului pe capitalul asociaților.

21 Columbus a formulat o reclamație în fața Finanzamt împotriva deciziilor menționate, cu excepția celei care avea ca obiect veniturile diverse și, în urma respingerii acestei reclamații, societatea a formulat o acțiune în fața Finanzgericht Münster.

22 În fața acestei instanțe, Columbus invocă, în principal, incompatibilitatea articolului 20 alineatele 2 și 3 din AStG cu dispozițiile articolului 43 CE. Potrivit acestei societăți, înlocuirea metodei scutirii prevăzute la articolul 23 alineatul 1 punctul 1 din convenția fiscală bilaterală cu cea a imputării prevăzută la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG face ca sediile transfrontaliere respective să fie mai puțin atractive. O astfel de eliminare a avantajului fiscal de care beneficiau acestea din urmă ar încălca în mod nejustificat libertatea de stabilire garantată prin Tratatul CE.

23 În plus, societatea Columbus arată că, în ceea ce privește convenția fiscală bilaterală, lipsește orice justificare a nerespectării dispozițiilor acesteia.

24 Finanzgericht Münster nu exclude că normele menționate la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG încalcă libertatea de stabilire. În plus, acesta are îndoieli în legătură cu compatibilitatea normelor menționate cu libera circulație a capitalurilor. Într-adevăr, impozitarea suplimentară la care aceste dispoziții supun veniturile din străinătate ar putea să descurajeze rezidenții germani să investească într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania fără ca această restricție privind circulația capitalurilor să poată fi justificată.

25 În aceste condiții, Finanzgericht Münster a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Normele prevăzute la articolul 20 alineatele 2 și 3 din [AStG], care evită dubla impunere a veniturilor care au natura unei investiții de capital în sediul din străinătate al unei persoane pe deplin supuse la plata impozitului în Germania, care ar fi fost supuse la plata impozitului în calitate de venituri intermediare dacă sediul ar fi fost o societate străină, fără a ține seama de prevederile convenției [fiscale bilaterale], nu prin scutirea veniturilor de la aplicarea impozitului german, ci prin imputarea impozitului aplicat în străinătate asupra profitului, sunt contrare prevederilor articolului 52 din Tratatul CE, devenit articolul 43 CE, și ale articolelor 73 B-73 D din Tratatul CE, devenite articolele 56 CE-58 CE?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 43 CE și 56 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale a unui stat membru, precum cea în cauză în acțiunea principală, în temeiul căreia veniturile unui rezident al statului respectiv, rezultate din investiții de capital într-un sediu stabilit într-un alt stat membru, deși există o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu statul membru în care este stabilit acest sediu, nu sunt scutite de la plata impozitului pe venit național, ci sunt supuse plății impozitului național asupra căruia se impută impozitul aplicat în celălalt stat membru.

27 Cu titlu preliminar, trebuie reamintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, în lipsa unor m?suri de unificare sau de armonizare comunitar?, statele membre r?mân competente în ceea ce prive?te stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor ?i a capitalului în vederea elimin?rii dublei impuneri, dac? este cazul pe cale conven?ional? (a se vedea în special Hot?rârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN, C?307/97, Rec., p. I?6161, punctul 57, Hot?rârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, Rec., p. I?9461, punctul 54, ?i Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, Rec., p. I?11673, punctul 52).

28 Cu toate acestea, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea din urm? trebuie s? exercite aceast? competen?? cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea Hot?rârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C?265/04, Rec., p. I?923, punctul 28, ?i Hot?rârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citat? anterior, punctul 36).

*Cu privire la existen?a unei restric?ii privind libertatea de stabilire*

29 Potrivit unei jurispruden?e constante, prevederile na?ionale care reglementeaz? de?inerea de c?tre un resortisant al statului membru în cauz?, la capitalul unei societ??i stabilite într-un alt stat membru, a unor participa?ii care îi permit s? exercite o influen?? cert? asupra deciziilor acestei societ??i ?i s? stabileasc? activit??ile acesteia se includ în domeniul de aplicare al dispozi?iilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire. (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C?231/05, Rep., p. I?6373, punctul 20, ?i Hot?rârea din 23 octombrie 2007, Comisia/Germania, C?112/05, Rep., p. I?8995, punctul 13).

30 Astfel, potrivit acestei jurispruden?e, dobândirea de c?tre una sau mai multe persoane fizice rezidente într-un stat membru a tuturor p?r?ilor sociale ale unei societ??i care are sediul statutar într-un alt stat membru, care confer? acestor persoane o influen?? cert? asupra deciziilor societ??ii ?i care le permite s? îi stabileasc? activit??ile, într? în sfera dispozi?iilor tratatului privind libertatea de stabilire (a se vedea Hot?rârea din 13 aprilie 2000, Baars, C?251/98, Rec., p. I?2787, punctele 21 ?i 22, precum ?i Hot?rârea din 5 noiembrie 2002, Überseering, C?208/00, Rec., p. I?9919, punctul 77).

31 În spe??, de la punctul 14 din prezenta hot?râre rezult? c? toate p?r?ile sociale ale societ??ii Columbus sunt de?inute, în mod direct sau indirect, de c?tre membrii aceleia?i familii. Ace?tia urm?resc acelea?i interese, iau, de comun acord, prin intermediul aceluia?i reprezentant în adunarea general? a societ??ii, deciziile referitoare la aceasta ?i îi stabilesc activit??ile.

32 Din cele de mai sus rezult? c? dispozi?iile tratatului privind libertatea de stabilire sunt aplicabile unei situa?ii precum cea din ac?iunea principal?.

33 Articolul 43 CE impune eliminarea restric?iilor privind libertatea de stabilire. Prin urmare, de?i, potrivit modului de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urm?resc s? asigure beneficiul tratamentului na?ional în statul membru gazd?, acestea interzic, în egal? m?sur?, ca statul membru de origine s? împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisan?ii s?i ori a unei societ??i constituite în conformitate cu legisla?ia sa (a se vedea în special Hot?rârea din 16 iulie 1998, ICI, C?264/96, Rec., p. I?4695, punctul 21, precum ?i Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?36/02, Rec., p. I?9609, punctul 42).

34 De asemenea, jurispruden?a este constant? în sensul c? trebuie considerate astfel de restric?ii toate m?surile care interzic, îngreuneaz? sau fac mai pu?in atractiv? exercitarea acestei libert??i (a se vedea Hot?rârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard, C?55/94, Rec., p. I?4165,

punctul 37, ?i Hot?r?rea din 5 octombrie 2004, CaixaBank France, C?442/02, Rec., p. I?8961, punctul 11).

35 Astfel cum s?a ar?tat la punctul 7 din prezenta hot?r?re, veniturile provenind din profitul unei societ??i germane prin intermediul unei societ??i ?n comandit? belgiene sunt, conform conven?iei fiscale bilaterale, scutite de impozitare ?n privin?a contribuabililor reziden?i ?n Germania. Cu toate acestea, atunci c?nd, precum ?n ac?iunea principal?, unei astfel de societ??i i se aplic?, conform legisla?iei fiscale belgiene, un impozit pe profitul realizat ?n Belgia de mai pu?in de 30 %, dispozi?iile AStG ?n cauz? ?n ac?iunea principal? prev?d c?, de?i exist? aceast? conven?ie, aceste venituri nu mai sunt scutite de impozitul pe venit ?n privin?a contribuabililor reziden?i ?n Germania, ci sunt supuse regimului de impunere german, impozitul aplicat ?n Belgia fiind imputat asupra cuantumului impunerii datorate ?n Germania.

36 ?ntr?adev?r, ?n temeiul articolului 20 alineatele 2 ?i 3 din AStG, veniturile care provin de la o societate supus? ?n str?in?tate unei cote de impozitare pe care articolul 8 alineatele 1 ?i 3 din AStG o calific? drept „reduc?” nu beneficiaz? de scutirea prev?zută ?n conven?ia fiscal? bilateral?, ci apar?in domeniului de aplicare al metodei de imputare prev?zute la articolul 20 alineatele 2 ?i 3 din AStG.

37 Conform informa?iilor furnizate ?n ?edin?? de societatea Columbus, pentru exerci?iul financiar 1996, substituirea metodei scutirii cu cea a imput?rii ar fi majorat obliga?ia fiscal? a asocia?ilor din aceast? societate cu 53 %.

38 Cu toate acestea, trebuie subliniat c?, inclusiv ?n cazul ?n care aplicarea metodei imput?rii prev?zute de dispozi?iile articolului 20 alineatele 2 ?i 3 din AStG, ?n discu?ie ?n ac?iunea principal?, ?n ceea ce prive?te impozitarea asocia?ilor societ??ii Columbus, are ca efect a face exercitarea activit??ilor acestei societ??i mai oneroas? dec?t dac? aceast? impozitare ar fi fost efectuat? conform metodei scutirii prev?zute de conven?ia fiscal? bilateral?, o astfel de constatare nu implic? ?n mod necesar c? dispozi?iile men?ionate constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire ?n sensul dispozi?iilor articolului 43 CE.

39 ?ntr?adev?r, av?nd ?n vedere c? libertatea de stabilire interzice orice discriminare ?ntemeiat? pe locul unde se afl? sediul societ??ilor (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea Saint-Gobain ZN, citat? anterior, punctul 35, ?i Hot?r?rea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Rec., p. I?11753, punctul 40), este stabilit c? legisla?ia fiscal? german? ?n cauz? ?n ac?iunea principal?, comparabil? ?n aceast? privin?? cu legisla?ia fiscal? belgian? aplicabil? ?n cauza care a determinat pronun?area Hot?r?rii din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert ?i Morres (C?513/04, Rec., p. I?10967, punctul 17), nu face nicio distinc?ie ?n ceea ce prive?te impozitarea veniturilor care provin din profitul unor societ??i de persoane stabilite ?n Germania ?i cea a veniturilor care provin din profitul unor societ??i de persoane stabilite ?ntr?un alt stat membru care supune profitul ob?inut de aceste societ??i ?n acest stat unui impozit mai mic de 30 %. Aplic?nd acestor societ??i str?ine metoda imput?rii, aceast? legisla?ie nu face dec?t s? impun?, ?n Germania, asupra profitului realizat de astfel de societ??i aceea?i cot? de impozitare la care ar fi supus profitul realizat de societ??ile de persoane stabilite ?n Germania.

40 Av?nd ?n vedere c? societ??i precum Columbus nu au acest dezavantaj fiscal ?n raport cu societ??ile de persoane stabilite ?n Germania, nu se poate concluziona c? exist? o discriminare care rezult? dintr?o diferen?? de tratament ?ntre cele dou? categorii de societ??i.

41 Este adevărat că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, o discriminare poate rezulta și din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker, C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 30, și Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 26).

42 Cu toate acestea, în ceea ce privește legislația fiscală a statului de reședință, situația unui asociat care primește beneficii nu devine în mod necesar diferită prin simplul fapt că le primește de la o societate stabilită într-un alt stat membru care, în exercitarea competenței sale fiscale, impozitează acest profit cu mai puțin de 30 % din profitul realizat în mod efectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 19).

43 În circumstanțe precum cele din acțiunea principală, consecințele defavorabile pe care ar putea să le producă aplicarea unui sistem de impozitare a profitului precum cel stabilit în AStG rezultă din exercitarea în paralel de către două state membre a competenței lor fiscale (a se vedea Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 20).

44 În această privință trebuie amintit că acele convenții încheiate în vederea evitării dublei impuneri, precum cele prevăzute la articolul 293 CE, au ca rezultat eliminarea sau atenuarea efectelor negative pentru funcționarea pieței interne care rezultă din coexistența sistemelor fiscale naționale evocate la punctul precedent (Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 21).

45 Or, dreptul comunitar, în stadiul său actual și într-o situație precum cea din acțiunea principală, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în legătură cu eliminarea dublei impuneri în interiorul Comunității Europene. Astfel, făcând abstracție de Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), de Convenția din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, p. 10) și de Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub formă plăților de dobânzi (JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64), nu s-a adoptat până în prezent, în cadrul dreptului comunitar, nicio măsură de unificare sau de armonizare care să urmărească eliminarea situațiilor de dublă impunere (a se vedea Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior, punctul 22).

46 Deși, în temeiul competențelor amintite la punctul 27 din prezenta hotărâre, statele membre au încheiat numeroase convenții bilaterale care urmăresc să elimine sau să atenueze efectele negative menționate, nu este mai puțin adevărat că nu este de competența Curții, în temeiul articolului 234 CE, să se pronunțe asupra eventualei încălcări a dispozițiilor unor astfel de convenții de către un stat membru contractant.

47 Într-adevăr, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 46 din concluziile prezentate, Curtea nu poate să examineze raportul dintre o măsură națională, precum cea în cauză în acțiunea principală, și dispozițiile unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, precum convenția fiscală bilaterală, acest aspect neintrând în domeniul interpretării dreptului comunitar (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID, C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 18).

48 Spre deosebire de ceea ce pretinde reclamanta din acțiunea principală, nici de la punctele 43 și 44 din Hotărârea din 26 octombrie 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Rec., p. I-7447), nu rezultă că libertățile de circulație garantate de tratat se opun aplicării unei legislații naționale precum cea în cauză în acțiunea principală.

49 Într-adevăr, deși în Hotărârea Eurowings Luftverkehr, citată anterior, Curtea a hotărât că un stat membru nu ar putea justifica aplicarea unei prelevări fiscale destinatarilor serviciilor pentru motivul fiscalității reduse impuse prestatorilor de servicii într-un alt stat membru, în cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri era vorba de o legislație națională care supunea prestatorii de servicii stabiliți în statul membru respectiv unui tratament fiscal mai puțin favorabil decât cel la care erau supuși cei stabiliți în alte state membre. Cu toate acestea, în acțiunea principală, societățile precum Columbus și societățile de persoane stabilite în Germania sunt supuse, în privința asociaților lor, unui tratament fiscal care nu se bazează pe o astfel de diferență de tratament.

50 Columbus arată, în plus, că dispozițiile AStG în cauză în acțiunea principală afectează dreptul de a opta în legătură cu stabilirea societăților în diferite state membre.

51 După cum s-a constatat la punctul 44 din prezenta hotărâre, statele membre beneficiază, în stadiul actual al armonizării dreptului fiscal comunitar, de o anumită autonomie. Din această competență fiscală rezultă că libertatea societăților de a alege între diferitele state membre de stabilire nu implică în niciun caz că acestea din urmă ar fi obligate să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din alte state membre în vederea garantării faptului că o societate care a ales să se stabilească într-un anumit stat membru este impozitată, la nivel național, la fel ca o societate care a ales să se stabilească într-un alt stat membru.

52 Columbus arată, de altfel, că dispozițiile AStG în cauză în acțiunea principală afectează dreptul de a opta în legătură cu diferitele forme de stabilire. Astfel, aceasta ar fi evitat aplicarea dispozițiilor respective dacă ar fi ales să își desfășoare activitățile în Belgia prin intermediul unei filiale care să fie societate de capitaluri, și nu prin intermediul unui sediu precum cel în cauză în acțiunea principală.

53 În această privință, trebuie reamintit că autonomia fiscală la care se face referire la punctele 44 și 51 din prezenta hotărâre implică de asemenea că statele membre au libertatea de a determina condițiile și nivelul impozitării diferitelor forme de stabilire a societăților naționale care își desfășoare activitatea în străinătate, cu condiția de a le acorda acestora un tratament care să nu fie discriminatoriu în raport cu formele de stabilire naționale comparabile.

54 Având în vedere ansamblul acestor considerații și principiul egalității de tratament fiscal între societăți precum Columbus, pe de o parte, și societățile de persoane stabilite în Germania, pe de altă parte, astfel cum este amintit la punctul 40 din prezenta hotărâre, trebuie să se concluzioneze că dispozițiile AStG nu sunt susceptibile să fie calificate drept restricții privind libertatea de stabilire în sensul articolului 43 CE.

*Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor*

55 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale precum cea în cauză în acțiunea principală.

56 În această privință, este suficient să se reamintească faptul că, astfel cum rezultă din considerațiile de mai sus, o legislație precum cea în cauză în acțiunea principală nu cuprinde o

discriminare în privința contribuabililor dintr-un stat membru că rora li se impută profitul realizat de societăți de persoane stabilite într-un alt stat membru. Prin urmare, concluzia prezentată la punctul 54 din prezenta hotărâre este valabilă și în ceea ce privește dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 60).

57 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 43 CE și 56 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații fiscale a unui stat membru în temeiul căreia veniturile unui rezident al statului respectiv, rezultate din investiții de capital într-un sediu stabilit într-un alt stat membru, deși există o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu statul membru în care este stabilit acest sediu, nu sunt scutite de la plata impozitului pe venit național, ci sunt supuse plății impozitului național asupra căruia se impută impozitul aplicat în celălalt stat membru.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

**Articolele 43 CE și 56 CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații fiscale a unui stat membru în temeiul căreia veniturile unui rezident al statului respectiv, rezultate din investiții de capital într-un sediu stabilit într-un alt stat membru, deși există o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată cu statul membru în care este stabilit acest sediu, nu sunt scutite de la plata impozitului pe venit național, ci sunt supuse plății impozitului național asupra căruia se impută impozitul aplicat în celălalt stat membru.**

Semnături

\* Limba de procedură: germana.