

Cauza C-262/09

Wienand Meilicke și alții

împotriva

Finanzamt Bonn-Innenstadt

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

„Libera circulație a capitalurilor – Impozit pe venit – Atestat privind impozitul pe profit efectiv plătit aferent dividendelor din străinătate – Evitarea dublei impozitări a dividendelor – Credit fiscal pentru dividendele plătite de societăți rezidente – Probe solicitate cu privire la impozitul din străinătate deductibil”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Impozitarea dividendelor – Calcularea creditului fiscal acordat unei persoane impozabile în principal într-un stat membru pentru dividendele plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru*

(art. 56 CE și 58 CE)

2. *Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Impozitarea dividendelor – Probe pe care trebuie să le aducă o persoană impozabilă în principal într-un stat membru pentru a obține un credit fiscal pentru dividendele plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru*

(art. 56 CE și 58 CE)

3. *Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală – Impozit pe venit – Impozitarea într-un stat membru a dividendelor plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru*

1. Atunci când se calculează cuantumul creditului fiscal la care are dreptul un acționar supus la plata impozitului în principal într-un stat membru în legătură cu dividende plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru, articolele 56 CE și 58 CE se opun aplicării, în situația neprezentării probelor cerute potrivit legislației primului stat membru, a unei dispoziții naționale în temeiul căreia impozitul pe profit care grevează dividendele de origine străină se deduce din impozitul pe venit al acționarului în limita părții din impozitul pe profit aplicate valorii brute a dividendelor distribuite de societățile primului stat membru.

Calcularea creditului fiscal trebuie să se facă în funcție de cota impozitului pe profit aplicat profiturilor distribuite de societatea care face distribuirea potrivit legislației statului membru în care este stabilit, fără însă ca suma care urmează a fi dedusă să poată depăși cuantumul impozitului pe venit care trebuie plătit pentru dividendele încasate de acționarul beneficiar în statul membru în care acesta este supus impozitului în principal.

Astfel, atunci când un stat membru deține un sistem de prevenire sau de atenuare a impozitării în lanț sau a dublei impozitări economice în cazul unor dividende plătite unor rezidenți de către

societăți rezidente, acesta trebuie să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite unor rezidenți de către societăți nerezidente. Aceasta înseamnă că, într-o asemenea situație, este necesar ca acest sistem național să fie transpus, în măsura în care este posibil, ipotezelor transfrontaliere.

(a se vedea punctele 29, 31 și 34 și dispozitiv 1)

2. În ceea ce privește gradul de precizie pe care trebuie să îl aibă probele cerute pentru a beneficia de un credit fiscal în legătură cu dividende plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru decât cel în care beneficiarul este supus în principal la plata impozitului, articolele 56 CE și 58 CE se opun aplicării unei dispoziții naționale în temeiul căreia gradul de detaliu, precum și forma de prezentare a probelor care trebuie aduse de un astfel de beneficiar trebuie să fie identice cu cele cerute atunci când societatea care face distribuția este stabilită în statul membru în care acest beneficiar este supus la plata impozitului.

Autoritățile fiscale ale acestui din urmă stat au dreptul să ceară beneficiarului menționat să prezinte elemente justificative care să le permită să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui credit fiscal prevăzut de legislația națională, fără a putea efectua o estimare a creditului fiscal menționat.

O reglementare a unui stat membru care ar împiedica în mod absolut persoanele supuse la plata impozitului pe venit în principal în acest stat membru care au investit în societăți de capitaluri stabilite într-un alt stat membru să prezinte probe care îndeplinesc alte criterii, în special de prezentare, decât cele prevăzute pentru investițiile naționale de legislația primului stat membru ar fi nu numai contrară principiului bunei administrări, însă în special ar depăși ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivului eficacității controalelor fiscale.

(a se vedea punctele 43 și 53 și dispozitiv 2)

3. Principiul efectivității se opune unei reglementări naționale modificate care, în mod retroactiv și fără să prevadă o perioadă tranzitorie, nu permite să se obțină deducerea impozitului străin pe profit care a grevat dividendele plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru prin prezentarea fie a unui atestat referitor la acest impozit conform legislației statului membru în care beneficiarul acestor dividende este supus la plata impozitului în principal, fie a unor elemente justificative care să permită autorităților fiscale ale acestui stat membru să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a acestui avantaj fiscal. Este de competența instanței de trimitere să determine care este termenul rezonabil pentru prezentarea atestatului menționat sau a elementelor justificative menționate.

Astfel, în ceea ce privește restituirea impozitelor naționale percepute fără a fi datorate, dacă condițiile de restituire sunt modificate de dreptul național cu efect retroactiv, principiul efectivității impune ca noua reglementare să cuprindă un regim tranzitoriu care să permită justițiabililor să dispună de un termen suficient, după adoptarea acesteia, pentru a putea introduce cererile de restituire pe care aveau dreptul să le formuleze în temeiul reglementării anterioare.

(a se vedea punctele 57 și 59 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera întâi)

30 iunie 2011(*)

„Libera circulaţie a capitalurilor – Impozit pe venit – Atestat privind impozitul pe profit efectiv plătit aferent dividendelor din străinătate – Evitarea dublei impozitări a dividendelor – Credit fiscal pentru dividendele plătite de societăţi rezidente – Probe solicitate cu privire la impozitul din străinătate deductibil”

În cauza C-262/09,

având ca obiect o cerere de pronunţare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Köln (Germania), prin decizia din 14 mai 2009, primită de Curte la 13 iulie 2009, rectificată prin decizia din 10 august 2009, primită de Curte la 7 septembrie 2009, în procedura

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

împotriva

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, preşedinte de cameră, domnii M. Ileşi, E. Levits (raportor), M. Safjan şi doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă şi în urma şedinţei din 27 octombrie 2010,

luând în considerare observaţiile prezentate:

- pentru domnul Meilicke, precum şi pentru doamnele Weyde şi Stöffler, de W. Meilicke şi de D. Rabback, Rechtsanwälte;
- pentru Finanzamt Bonn-Innenstadt, de doamna G. Sasonow şi de domnul F. Mlosch, Prozessbevollmächtigte;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma şi C. Blaschke, în calitate de agenţi;
- pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal şi W. Mölls, în calitate de agenţi,

după ascultarea concluziilor avocatului general în şedinţa din 13 ianuarie 2011,

pronunţând prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 56 CE și 58 CE, care au fost înlocuite, de la 1 decembrie 2009, cu articolele 63 TFUE și 65 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul W. Meilicke, precum și doamnele Weyde și Stöffler, în calitate de moștenitori ai domnului H. Meilicke, decedat la 3 mai 1997, pe de o parte, și Finanzamt Bonn-Innenstadt (administrația finanțelor din Bonn-centru, denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la impozitarea dividendelor plătite defunctului în cursul anilor 1995-1997 de către societăți stabilite în Danemarca și în Țările de Jos.

Cadrul juridic

Dreptul comunitar

3 Articolul 56 alineatul (1) CE, care figura în capitolul 4, intitulat „Capitalurile și plățile”, din titlul III, la rândul său intitulat „Libera circulație a persoanelor, serviciilor și capitalurilor”, al celei de a treia părți din Tratatul CE, consacrat politicilor Comunității Europene, prevedea:

„În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și Țările terțe.”

4 Articolul 58 alineatul (1) CE prevedea:

„Articolul 56 CE nu aduce atingere dreptului statelor membre:

(a) de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabili care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite;

[...]”

5 Articolul 58 alineatul (3) CE prevedea:

„Măsurile și procedurile menționate la alineatele (1) și (2) nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrar și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 56 CE.”

6 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21) prevede:

„(1) În anumite situații, autoritatea competentă a unui stat membru poate solicita autorităților competente a altui stat membru să înainteze informațiile menționate la articolul 1 alineatul (1). [...]”

Legislația germană aplicabilă în anii 1995-1997

7 În conformitate cu articolele 1, 2 și 20 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) din 7 septembrie 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), astfel cum a fost modificată prin Legea din 13 septembrie 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1569, denumită în continuare „EStG”), dividendele plătite unei persoane care își are domiciliul în Germania și care este, așadar, supus impozitului pe venit în principal în acest stat sunt impozitate în calitate de venituri din capital.

8 În conformitate cu articolul 27 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe profit

(Körperschaftsteuergesetz) din 11 martie 1991 (BGBl. 1991 I, p. 638), astfel cum a fost modificat prin Legea din 13 septembrie 1993 (denumit în continuare „KStG”), dividendele distribuite de societăți de capitaluri supuse impozitului pe profit în principal în Germania sunt taxate în temeiul acestui impozit cu 30 %. Acest fapt se transpune printr-o distribuire a 70 % din profiturile brute și un credit fiscal de 30/70, și anume 3/7 din dividendele încasate.

9 În temeiul articolului 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 din EStG, astfel cum a fost interpretat în lumina Hotărârii Curții din 6 martie 2007, Meilicke și alții (C-292/04, Rep., p. I-1835), acest credit fiscal se aplică dividendelor încasate de la societăți de capitaluri supuse impozitului în principal în Germania sau într-un alt stat membru. În consecință, contribuabilii supuși impozitului pe venit în principal în Germania beneficiază de creditul fiscal menționat atunci când încasează dividende de la societăți germane sau de la societăți străine.

10 Potrivit articolului 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 a patra teză litera b) din EStG, deducerea impozitului pe profit nu are loc, printre altele, atunci când nu este prezentat atestatul fiscal prevăzut la articolul 44 și următoarele din KStG.

11 Articolul 44 din KStG prevede:

„1. Societatea supus integral impozitului care face, în nume propriu, plăți care reprezintă, pentru asociați, venituri în sensul articolului 20 alineatul 1 punctul 1 sau 2 din EStG este obligată, sub rezerva alineatului 2, să elibereze, la cererea asociaților săi, un atestat privind impozitul pe profit conform modelului impus de administrație, care să cuprindă următoarele informații:

1. numele și adresa asociatului;
2. cuantumul plăților;
3. data plății;
4. cuantumul impozitului societăților deductibil în temeiul articolului 36 alineatul 2 punctul 3 prima teză din EStG;
5. cuantumul impozitului societăților care trebuie rambursat în sensul articolului 52; este suficient ca informația să se raporteze la o acțiune, la o parte sau la un drept de folosință unic;
6. proporția în care plata este considerată că a utilizat postul de capital prevăzut la articolul 30 alineatul 2 punctul 1;
7. proporția în care plata este considerată că a utilizat postul de capital prevăzut la articolul 30 alineatul 2 punctul 4.

[...]”

12 Articolul 175 din Codul fiscal (Abgabenordnung), introdus prin Legea din 16 martie 1976 (BGBl. 1976 I, p. 613, rectificare în BGBl. 1977 I, p. 269), în versiunea publicată la 1 octombrie 2002 (BGBl. 2002 I, p. 3866, rectificare în BGBl. 2003 I, p. 61, denumit în continuare „AO”), prevede:

„(1) Decizia de impunere trebuie întocmită, anulată sau modificată,

[...]

2. dacă intervine un eveniment care are un efect fiscal în trecut (eveniment care are un efect

retroactiv).

În situa?iile vizate în prima teză punctul 2, termenul pentru determinarea impozitului curge de la încheierea anului calendaristic în care a avut loc evenimentul.

[...]"

13 La 9 decembrie 2004, AO a fost modificat, în ceea ce prive?te caracterul definitiv al deciziilor de impunere ?i modificarea acestora în situa?ia unor evenimente care au efect retroactiv, prin Legea privind transpunerea directivelor Uniunii Europene în dreptul fiscal intern ?i modificarea altor dispozi?ii (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, BGBl. 2004 I, p. 3310, denumit în continuare „AO modificat”). Astfel cum rezultă din articolul 8 al acestei legi de modificare, articolul 175 alineatul 2 a doua teză din AO modificat are următorul cuprins:

„Eliberarea sau prezentarea ulterioară a unui atestat sau a unui certificat nu constituie un eveniment care are efect retroactiv.”

14 Pentru a determina domeniul de aplicare *ratione temporis* al articolului 175 alineatul 2 a doua teză din AO modificat, articolul 97 alineatul 9 al treilea paragraf din Legea de instituire a Codului fiscal (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) din 14 decembrie 1976 (BGBl. 1976 I, p. 3341, rectificare în BGBl. 1977 I, p. 667, denumit în continuare „EGAO”) a fost, la rândul său, modificat, având, de acum înainte, următorul cuprins:

„Articolul 175 alineatul 2 a doua teză din AO [modificat] se aplică atunci când atestatul sau certificatul este prezentat sau eliberat ulterior datei de 28 octombrie 2004. [...]"

Ac?iunea principală ?i întrebările preliminare

15 Domnul H. Meilicke, care avusese domiciliul în Germania, de?inea ac?iuni la societă?i stabilite în ?ările de Jos ?i în Danemarca. În cursul anilor 1995-1997, el primise, în această calitate, dividende în valoare totală de 39 631,32 DEM, ?i anume 20 263,17 euro.

16 Printr-o scrisoare din 30 octombrie 2000, reclaman?ii din ac?iunea principală au solicitat Finanzamt un credit fiscal egal cu 3/7 din aceste dividende, care să fie dedus din impozitul pe venit stabilit pe numele domnului H. Meilicke.

17 Finanzamt a respins această cerere, argumentând că numai impozitul pe profit plătit de o societate supusă la plata impozitului pe profit în principal în Germania poate fi dedus din impozitul pe venit.

18 Reclaman?ii din ac?iunea principală au introdus o ac?iune împotriva acestei decizii la Finanzgericht Köln (Tribunalul fiscal din Köln), care, prin decizia din 24 iunie 2004, a adresat Cur?ii următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 36 alineatul 2 punctul 3 din [EStG], în temeiul căruia se deduce din impozitul pe venit, în limita a 3/7 din venituri în sensul articolului 20 alineatul 1 punctul 1 sau 2 din EStG, numai impozitul pe profit al unei societă?i sau al unei asocia?ii supuse în principal la impozitul pe profit, este compatibil cu articolul 56 alineatul (1) CE ?i cu articolul 58 alineatul (1) litera (a) ?i alineatul (3) CE?"

19 În urma pronun?ării Hotărârii din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477), reclaman?ii din ac?iunea principală ?i-au modificat cererea prin memoriile din 7 ianuarie 2005, din 16 mai 2007 ?i din 23 noiembrie 2007, solicitând un credit fiscal în temeiul impozitului pe profit

care nu mai era egal cu 3/7 din dividendele în litigiu, ci era egal cu 34/66 din dividendele brute de origine daneză? și cu 35/65 din dividendele brute de origine olandeză?

20 Prin Hotărârea Meilicke și alții, citat anterior, Curtea a declarat:

„Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale în temeiul căreia, cu ocazia distribuirii de dividende de către o societate de capitaluri, un acționar supus la plata impozitului în principal într-un stat membru beneficiază de un credit fiscal, calculat în funcție de cota impozitului pe profit aplicat profiturilor distribuite, atunci când societatea care distribuie dividendele este stabilită în același stat membru, dar nu și atunci când respectiva societate este stabilită într-un alt stat membru.”

21 În urma acestei hotărâri, instanța de trimitere consideră că reclamanților din acțiunea principală trebuie să li se recunoască dreptul la două credite fiscale, calculate în funcție de nivelul impozitului aplicat beneficiilor distribuite în temeiul impozitului pe societăți al statelor membre în care sunt stabilite societățile care fac distribuirea.

22 Finanzgericht Köln constată însă că sumele efectiv plătite în temeiul acestui impozit în țările de Jos și în Danemarca nu pot, în practică, să fie determinate. În consecință, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la modul în care trebuie să se procedeze, în special în ceea ce privește calculul concret care să permită determinarea cuantumului creditelor fiscale la care au dreptul reclamanții din acțiunea principală. În această privință, instanța menționată preconizează trei soluții posibile, și anume, în primul rând, aplicarea unei norme naționale potrivit căreia impozitul pe profit care grevează dividendele de origine străină se deduce din impozitul pe venit în limita cotei aplicabile în privința dividendelor brute distribuite de societățile naționale, în al doilea rând, efectuarea unei estimări a cotei impozitului străin pe profit care grevează dividendele de origine străină sau, în al treilea rând, determinarea, cât se poate de exact, a cuantumurilor prelevate în temeiul impozitului străin pe profit. În această ultimă ipoteză, instanța de trimitere se întreabă care sunt probele necesare pentru a putea efectua calculul creditului fiscal.

23 În aceste condiții, Finanzgericht Köln a decis din nou să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 56 alineatul (1) CE și la articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE, precum și principiul efectivității și principiul efectului util se opun unei dispoziții precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 din EStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză [în acțiunea principală]), care prevede că impozitul pe profit se deduce din impozitul pe venit în limita a 3/7 din valoarea brută a dividendelor, în măsura în care acestea nu provin din plătiri pentru care se consideră că a fost utilizat capitalul propriu menționat la articolul 30 alineatul 2 punctul 1 din KStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză [în acțiunea principală]), deși impozitul pe profit achitat în mod efectiv care grevează dividendele plătite de o societate stabilită într-un alt stat membru nu poate, în practică, să fie determinat și poate fi mai mare?

2) Libera circulație a capitalurilor [...], precum și principiul efectivității și principiul efectului util se opun unei dispoziții precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 a patra teză litera b) din EStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză [în acțiunea principală]), care prevede că, pentru a deduce impozitul pe profit [din impozitul pe venit], este necesară prezentarea certificatului privind plata impozitului pe profit menționat la articolul 44 și următoarele din KStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză [în acțiunea principală]), care trebuie să indice, printre altele, cuantumul deductibil al impozitului pe profit, precum și modul în care este compusă plata, precizând diferențele părți din capitalul propriu utilizabil potrivit repartizării speciale a capitalului propriu menționate la articolul 30 din KStG (în versiunea în

vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză [în acțiunea principală]), deși impozitul pe profit aplicat în străinătate și achitat efectiv, destinat să fie dedus, este în practică imposibil de determinat, iar certificatul [menționat] aferent dividendelor obținute din străinătate este în practică imposibil de prezentat?

3) Dacă atestatul privind impozitul pe profit menționat la articolul 44 din KStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză [în acțiunea principală]) este într-adevăr imposibil de prezentat, iar impozitul pe profit achitat în mod real care grevează dividendele obținute din străinătate nu poate fi determinat, libera circulație a capitalurilor [...] impune să se aprecieze nivelul [impozitului] cu titlu de impozit pe profit și, eventual, să se ia în considerare în această privință impozitele intervenite indirect în amonte cu titlu de impozit pe profit?

4) a) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare și[, prin urmare,] dacă un certificat privind plata impozitului pe profit este [...] necesar, principiile efectivității și efectului util trebuie interpretate în sensul că se opun unei norme, precum cea care decurge din dispozițiile coroborate ale articolului 175 alineatul 2 a doua teză din AO [modificat] și ale articolului 97 alineatul 9 al treilea paragraf din EGAO, care, de la data de 29 octombrie 2004, nu mai asimilează unui eveniment care are efect retroactiv, printre altele, prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, făcând astfel imposibil din punct de vedere tehnic deducerea impozitului pe profit plătit în străinătate atunci când deciziile de impunere [privind impozitul pe venit datorat în Germania] au rămas definitive, fără a prevedea o perioadă tranzitorie care să permită deducerea impozitului pe profit plătit în străinătate?

b) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare și[, prin urmare,] dacă nu este necesar prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, articolul 56 CE[, precum] și principiile efectivității și efectului util trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții precum articolul 175 alineatul 1 punctul 2 din AO, care prevede că o decizie de impunere este modificată atunci când intervine un eveniment care are efect retroactiv, în special prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, permițând astfel deducerea impozitului pe profit pentru dividendele obținute din Germania, chiar dacă deciziile de impunere sunt definitive, în timp ce această deducere nu ar fi posibilă pentru dividendele obținute din străinătate în lipsa unui certificat privind plata impozitului [străin] pe profit?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

24 Prin intermediul acestei întrebări coroborat cu următoarele două, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că, în situația neprezentării probelor cerute potrivit legislației unui stat membru pentru a putea beneficia de un credit fiscal referitor la impozitul pe profit care a grevat anumite dividende, acestea se opun aplicării unei dispoziții precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 din EStG, în temeiul căreia impozitul pe profit care grevează dividendele de origine străină se deduce din impozitul pe venit în limita părții din impozitul pe profit care grevează valoarea brută a dividendelor distribuite de societățile naționale.

25 În motivarea Hotărârii Meilicke și alții, citată anterior, Curtea a arătat, mai întâi, că Finanzgericht Köln introdusese cererea sa de pronunțare a unei hotărâri preliminare înainte ca Hotărârea Manninen, citată anterior, să fie pronunțată.

26 Curtea a amintit apoi că, potrivit punctului 54 din Hotărârea Manninen menționată anterior, atunci când se calculează creditul fiscal acordat unui acționar supus la plata impozitului în principal în Finlanda care a primit dividende de la o societate stabilită într-un alt stat membru,

trebuie să se țină cont de impozitul plătit în mod efectiv de către societatea stabilită în acest alt stat membru, așa cum reiese din regulile generale aplicabile pentru calcularea bazei de impozitare și a cotei impozitului pe profit în acest din urmă stat membru (Hotărârea Meilicke și alții, citat anterior, punctul 15).

27 Ținând seama, pe de o parte, de solicitarea reclamanților din acțiunea principală de a li se acorda un credit fiscal egal cu 34/66 din dividendele de origine daneză și cu 35/65 din dividendele de origine olandeză și, pe de altă parte, de poziția guvernului german potrivit căreia, în situația unor dividende de origine străină, nu s-ar putea acorda un credit fiscal forfetar egal cu 3/7 din dividendele încasate, creditul fiscal trebuind să fie legat de cota de impozitare aplicabilă profiturilor distribuite în conformitate cu legislația referitoare la impozitul pe profit a statului membru pe teritoriul căruia este stabilită societatea care a plătit aceste dividende (Hotărârea Meilicke și alții, citat anterior, punctele 16 și 17), Curtea a confirmat jurisprudența rezultată din Hotărârea Manninen, citat anterior.

28 Rezultat din cele de mai sus că, prin răspunsul oferit la întrebarea preliminară în Hotărârea Meilicke și alții, citat anterior, amintit la punctul 20 din prezenta hotărâre, Curtea a exclus ca determinarea creditului fiscal la care are dreptul un acționar supus la plata impozitului în principal într-un stat membru în legătură cu dividendele distribuite de o societate de capitaluri stabilită într-un alt stat membru să se poată face în baza altor elemente decât cota impozitului pe profit aplicat profiturilor distribuite de societatea care face distribuirea potrivit legislației statului membru în care este stabilită.

29 În plus, Curtea a statuat deja că, atunci când un stat membru deține un sistem de prevenire sau de atenuare a impozitării în lan sau a dublei impozitări economice în cazul unor dividende plătite unor rezidenți de către societăți rezidente, acesta trebuie să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite unor rezidenți de către societăți nerezidente (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz, C-315/02, Rec., p. I-7063, punctele 27-49, Hotărârea Manninen, citat anterior, punctele 29-55, și Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 55).

30 Astfel, în cadrul unor asemenea sisteme, situația unor acționari rezidenți ai unui stat membru care încasează dividende de la o societate stabilită în același stat este comparabilă cu aceea a unor acționari rezidenți ai statului menționat care încasează dividende de la o societate stabilită în alt stat membru, în măsura în care atât dividendele de origine națională, cât și cele de origine străină pot face obiectul, pe de o parte, în cazul acționarilor societății, unei impozitări în lan și, pe de altă parte, în cazul acționarilor finali, al unei duble impuneri economice (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Lenz, punctele 31 și 32, Manninen, punctele 35 și 36, precum și Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 56).

31 În lumina acestei jurisprudențe, un stat membru precum Republica Federală Germania este, având în vedere sistemul său de prevenire a dublei impuneri economice, obligat să acorde, în cazul dividendelor plătite unor rezidenți de societăți nerezidente, un tratament echivalent celui prevăzut pentru dividendele plătite unor rezidenți de către societăți rezidente. Aceasta înseamnă că este necesar ca acest sistem național să fie transpus, în măsura în care este posibil, ipotezelor transfrontaliere. Astfel, în situațiile în care o luare în considerare a impozitelor intervenite indirect în amonte cu titlu de impozit pe profit nu este posibilă la nivel național, verificarea acestui aspect fiind de competența instanțelor naționale, o astfel de luare în considerare nu trebuie să fie efectuată în privința dividendelor plătite unor rezidenți de către societăți nerezidente.

32 Într-un context precum cel din acțiunea principală, obligația unui stat membru de a neutraliza o dublă impunere economică la nivelul unei persoane fizice care este beneficiar final al unor dividende de origine străină se limitează la deducerea impozitului pe profit plătit de societatea

care face distribuirea pentru aceste dividende, potrivit dreptului statului membru în care este stabilit?, din impozitul pe venit pe care ac?ionarul trebuie s? îl plăteasc? pentru dividendele men?ionate.

33 Astfel, după cum arată Finanzamt ?i guvernul german, libera circula?ie a capitalurilor, consacrat? la articolul 56 alineatul (1) CE, nu poate avea ca efect s? impun? statelor membre s? procedeze la mai mult decât o anulare a impozitului na?ional pe venit care trebuie plătit de ac?ionar pentru dividendele de origine str?in? încasate ?i s? efectueze rambursarea unei sume care î?i are originea în sistemul fiscal al unui alt stat membru (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Rec., p. I?11753, punctul 52), în caz contrar, autonomia fiscal? a primului stat membru fiind restrâns? prin exercitarea competen?ei fiscale a celui alt stat membru (a se vedea în special Hot?rârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citat? anterior, punctul 47, Hot?rârea din 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C?194/06, Rep., p. I?3747, punctul 30, precum ?i Hot?rârea din 16 iulie 2009, *Damseaux*, C?128/08, Rep., p. I?6823, punctul 25).

34 Având în vedere cele de mai sus, se impune ca la prima întrebare adresat? coroborat? cu urm?toarele două s? se răspund? c?, atunci când se calculeaz? cuantumul creditului fiscal la care are dreptul un ac?ionar supus la plata impozitului în principal într?un stat membru în leg?tur? cu dividende plătite de o societate de capitaluri stabilit? într?un alt stat membru, articolele 56 CE ?i 58 CE se opun aplic?rii, în situa?ia neprezent?rii probelor cerute potrivit legisla?iei primului stat membru, a unei dispozi?ii precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 din EStG, în temeiul c?reia impozitul pe profit care greveaz? dividendele de origine str?in? se deduce din impozitul pe venit al ac?ionarului în limita p?r?ii din impozitul pe profit aplicate valorii brute a dividendelor distribuite de societ??ile primului stat membru. Calcularea creditului fiscal trebuie s? se fac? în func?ie de cota impozitului pe profit aplicat? profiturilor distribuite de societatea care face distribuirea potrivit legisla?iei statului membru în care este stabilit?, f?r? îns? ca suma care urmeaz? a fi dedus? s? poat? dep??i cuantumul impozitului pe venit care trebuie plătit pentru dividendele încasate de ac?ionarul beneficiar în statul membru în care acesta este supus impozitului în principal.

Cu privire la a doua ?i la a treia întrebare

35 Prin intermediul celei de a doua ?i al celei de a treia întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? dac? articolele 56 CE ?i 58 CE trebuie interpretate în sensul c? se opun aplic?rii unei dispozi?ii precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 a patra teză litera b) din EStG, în temeiul c?reia gradul de detaliu, precum ?i forma de prezentare a probelor care trebuie aduse de un ac?ionar supus la plata impozitului în principal într?un stat membru pentru a putea beneficia în acest stat de un credit fiscal în leg?tur? cu încasarea unor dividende plătite de o societate de capitaluri stabilit? într?un alt stat membru trebuie s? fie identice cu cele cerute atunci când societatea care face distribuirea este stabilit? în primul stat membru. În cazul unui răspuns afirmativ, această instan?? solicit? s? se stabileasc? care este gradul de precizie pe care trebuie s? îl aib? probele prezentate în scopul stabilirii cotei impozitului str?in pe profit care a grevat dividendele în vederea determin?rii cuantumului creditului fiscal la care are dreptul beneficiarul acestora ?i, eventual, dac? articolele 56 CE ?i 58 CE permit instan?ei na?ionale s? estimeze respectiva cot? de impunere.

36 Pentru a răspunde la aceste întreb?ri, este necesar s? se sublinieze, mai întâi, c?, întrucât cota impozitului pe profit aplicat? profiturilor distribuite de societatea care face distribuirea de dividende este determinant? pentru calcularea creditului fiscal la care are dreptul ac?ionarul în statul s?u de re?edin??, această cot? trebuie s? fie determinat? cu cea mai mare precizie posibil?. Astfel, este de la bun început exclus? calcularea acestui credit fiscal pe baza unei simple estim?ri

a cotei pertinente.

37 Odată precizate aceste aspecte, este necesar să se constate, în continuare, că este inerent principiului autonomiei fiscale a statelor membre ca acestea din urmă să determine care sunt, potrivit propriului sistem național, probele cerute pentru a beneficia de un astfel de credit fiscal.

38 Cu toate acestea, exercitarea acestei autonomii fiscale a statelor membre trebuie să aibă loc cu respectarea cerințelor care decurg din dreptul Uniunii, în special a celor impuse de dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor.

39 În această privință, Curtea a avut deja ocazia să precizeze că eventualele dificultăți în ceea ce privește determinarea impozitului efectiv plătit într-un alt stat membru nu pot justifica un obstacol în calea liberei circulații a capitalurilor (a se vedea Hotărârile citate anterior Manninen, punctul 54, și Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 70).

40 În speță, trebuie să se constate că o legislație națională precum cea în cauză în acțiunea principală, în temeiul căreia creditul fiscal nu este acordat decât în urma prezentării unui atestat conform sistemului intern al statului membru în cauză, fără ca acționarul să aibă vreo posibilitate de a dovedi prin alte elemente și informații pertinente cuantumul impozitului efectiv plătit de societatea care distribuie dividendele, constituie o restricție disimulată privind libera circulație a capitalurilor, interzisă de alineatul (3) al articolului 65 TFUE (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 72).

41 Desigur, din jurisprudență reiese că necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale constituie un motiv imperativ de interes general care poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat și că un stat membru poate aplica măsuri care permit verificarea, în mod clar și precis, a cuantumului cheltuielilor, deductibile în acest stat membru, care au fost efectuate într-un alt stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 31, precum și Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 24).

42 Totuși, o măsură restrictivă, pentru a putea fi justificată, trebuie să respecte principiul proporționalității, în sensul că trebuie să fie adecvată pentru a garanta realizarea obiectivului pe care îl urmărește și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctele 55 și 56, precum și Hotărârea Persche, citată anterior, punctul 52).

43 Or, o reglementare a unui stat membru care ar împiedica în mod absolut persoanele supuse la plata impozitului pe venit în principal în acest stat membru care au investit în societăți de capitaluri stabilite într-un alt stat membru să prezinte probe care îndeplinesc alte criterii, în special de prezentare, decât cele prevăzute pentru investițiile naționale de legislația primului stat membru ar fi nu numai contrară principiului bunei administrări, însă în special ar depăși ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivului eficacității controalelor fiscale.

44 Astfel, nu se poate exclude, *a priori*, ca acționarii menționați să fie în măsură să prezinte elemente justificative pertinente care să permită autorităților fiscale ale statului membru de impunere să verifice, în mod clar și precis, realitatea și natura reținerilor fiscale operate în alte state membre (a se vedea, prin analogie, Hotărârile citate anterior Laboratoires Fournier, punctul 25, și Persche, punctul 53).

45 În ceea ce privește sarcina probei și gradul de precizie pe care trebuie să îl aibă probele cerute pentru a beneficia de un credit fiscal în legătură cu dividende plătite de o societate de

capitaluri stabilite într-un alt stat membru, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că autoritățile fiscale ale unui stat membru au dreptul de a solicita contribuabilului dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile acordării unui avantaj fiscal prevăzut de reglementarea în cauză și, în consecință, dacă se impune sau nu se impune acordarea avantajului menționat (a se vedea Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 95 și jurisprudența citată).

46 O astfel de apreciere nu trebuie să fie efectuată într-un mod prea formalist, astfel încât prezentarea de către un acționar care a încasat dividende de la o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru a unor elemente justificative care nu au gradul de precizie și nu iau forma atestatului privind impozitul pe profit prevăzut de legislația statului membru de impunere, dar care permit, cu toate acestea, autorităților fiscale ale statului membru de impunere să verifice, în mod clar și precis, dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui avantaj fiscal, trebuie considerat de aceste autorități ca fiind echivalent cu prezentarea atestatului menționat.

47 Autoritățile fiscale în cauză nu pot refuza avantajul fiscal solicitat decât în situația neexistenței de către acționarul interesat a unor informații precum cele menționate la punctul precedent din prezenta hotărâre.

48 Astfel, după cum Curtea a statuat deja, lipsa posibilității de informare cu care se confruntă investitorul nu reprezintă o problemă care să determine necesitatea intervenției statului membru respectiv (a se vedea Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 98).

49 În cadrul acelei hotărâri, care privește o societate beneficiară de dividende, dar care rămâne valabilă și în cazul unei persoane fizice aflate în aceeași situație, Curtea a amintit pe de altă parte domeniul de aplicare al Directivei 77/799, al cărei obiectiv este prevenirea fraudei fiscale.

50 În această privință, faptul că, pentru dividendele distribuite de societăți stabilite în alte state membre decât cel care acordă creditul fiscal, administrația fiscală a acestui din urmă stat membru poate folosi mecanismul de asistență reciprocă prevăzut de Directiva 77/799 nu implică obligarea acesteia de a scuti societatea beneficiară a dividendelor de sarcina de a aduce dovezi cu privire la impozitul plătit de societatea care efectuează distribuirea într-un alt stat membru (a se vedea Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 100).

51 Astfel, întrucât Directiva 77/799 prevede posibilitatea autorităților fiscale naționale de a solicita informații pe care nu le pot obține ele însele, utilizarea, la articolul 2 alineatul (1) din aceasta a termenului „poate” este de natură să indice că, deși aceste autorități au posibilitatea de a solicita informații din partea autorităților competente a unui alt stat membru, o astfel de solicitare nu constituie nicidecum o obligație. Este de competența fiecărui stat membru să aprecieze cazurile specifice în care nu există informații privind operațiunile efectuate de persoanele impozabile stabilite pe teritoriul său și să decidă dacă aceste cazuri justifică adresarea unei cereri de informații unui alt stat membru (Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 101 și jurisprudența citată).

52 În consecință, Directiva 77/799 nu impune autorităților fiscale menționate să recurgă la mecanismul de asistență reciprocă pe care îl prevede aceasta atunci când informațiile furnizate de un contribuabil nu sunt suficiente pentru a verifica dacă acesta îndeplinește condițiile stabilite prin legislația națională pentru a avea dreptul la un credit fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, citată anterior, punctul 102 și jurisprudența citată).

53 În lumina celor de mai sus, se impune să se răspundă la a doua și la a treia întrebare adresată celor, în ceea ce privește gradul de precizie pe care trebuie să îl aibă probele cerute pentru a beneficia de un credit fiscal în legătură cu dividende plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru decât cel în care beneficiarul este supus în principal la plata impozitului, articolele 56 CE și 58 CE se opun aplicării unei dispoziții precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 a patra teză litera b) din EStG, în temeiul căreia gradul de detaliu, precum și forma de prezentare a probelor care trebuie aduse de un astfel de beneficiar trebuie să fie identice cu cele cerute atunci când societatea care face distribuția este stabilită în statul membru în care acest beneficiar este supus la plata impozitului. Autoritățile fiscale ale acestui din urmă stat au dreptul să ceară beneficiarului menționat să prezinte elemente justificative care să le permită să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui credit fiscal prevăzut de legislația națională, fără a putea efectua o estimare a creditului fiscal menționat.

Cu privire la a patra întrebare

54 Prin intermediul celei de a patra întrebări adresate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiul efectivității trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări precum cea care decurge din dispozițiile coroborate ale articolului 175 alineatul 2 a doua teză din AO modificat și ale articolului 97 alineatul 9 al treilea paragraf din EGAO, care, în mod retroactiv și fără să prevadă o perioadă tranzitorie, nu permite unei persoane supuse impozitului în principal în statul membru în cauză să obțină deducerea impozitului străin pe profit care a grevat dividendele plătite acestei persoane de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru prin prezentarea fie a unui atestat referitor la acest impozit conform cerințelor legislației primului stat membru, fie a unor elemente justificative care să permită autorităților fiscale ale acestuia să verifice, în mod clar și precis, dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a acestui avantaj fiscal.

55 În această privință, este necesar să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, în lipsa unor norme ale Uniunii în materie, normele de procedură care urmează să asigure garantarea drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii rezultă din ordinea juridică internă a fiecărui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre, însă cu condiția ca acestea să nu fie mai puțin favorabile decât cele care se aplică unor situații similare de natură internă (principiul echivalenței) și să nu facă imposibil în practică sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea Hotărârea din 7 ianuarie 2004, Wells, C-201/02, Rec., p. I-723, punctul 67, precum și Hotărârea din 19 septembrie 2006, i-21 Germany și Arcor, C-392/04 și C-422/04, Rec., p. I-8559, punctul 57).

56 În ceea ce privește acest din urmă principiu, Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, care protejează deopotrivă contribuabilul și administrația în cauză. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibil sau excesiv de dificil exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (Hotărârea din 17 noiembrie 1998, Aprile, C-228/96, Rec., p. I-7141, punctul 19).

57 Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te restituirea impozitelor na?ionale percepute f?r? a fi datorate, Curtea a precizat c?, dac? condi?iile de restituire sunt modificate de dreptul na?ional cu efect retroactiv, principiul efectivit??ii impune ca noua reglementare s? cuprind? un regim tranzitoriu care s? permit? justi?iabililor s? dispun? de un termen suficient, dup? adoptarea acesteia, pentru a putea introduce cererile de restituire pe care aveau dreptul s? le formuleze în temeiul reglement?rii anterioare (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Rec., p. I?6325, punctul 38, precum ?i Hot?rârea din 24 septembrie 2002, Grundig Italiana, C?255/00, Rec., p. I?8003, punctul 37).

58 Or, din decizia de trimitere rezult? c? dispozi?iile coroborate ale articolului 175 alineatul 2 a doua teză din AO modificat ?i ale articolului 97 alineatul 9 al treilea paragraf din EGAO, în versiunea lor din 9 decembrie 2004, au modificat dreptul na?ional cu efect retroactiv, f?r? ca un regim tranzitoriu s? permit? ac?ionarilor interesa?i s? î?i valorifice dreptul la un credit fiscal. În consecin??, principiul efectivit??ii se opune unei asemenea modific?ri legislative, în condi?iile în care aceasta nu acord? contribuabililor un termen rezonabil pentru a??i valorifica dreptul la un credit fiscal pe durata unei perioade tranzitorii. Este de competen?a instan?ei de trimitere s? stabileasc? acest termen pentru a permite ac?ionarilor s? î?i valorifice drepturile men?ionate prin prezentarea fie a unui atestat privind impozitul pe profit în sensul legisla?iei na?ionale, fie a elementelor justificative men?ionate la punctul 54 din prezenta hot?râre.

59 Din cele de mai sus rezult? c? se impune s? se r?spund? la a patra întrebare c? principiul efectivit??ii se opune unei reglement?ri na?ionale precum cea care decurge din dispozi?iile coroborate ale articolului 175 alineatul 2 a doua teză din AO modificat ?i ale articolului 97 alineatul 9 al treilea paragraf din EGAO, cu modific?rile ulterioare, care, în mod retroactiv ?i f?r? s? prevad? o perioadă tranzitorie, nu permite s? se ob?in? deducerea impozitului str?in pe profit care a grevat dividendele pl?tite de o societate de capitaluri stabilit? într?un alt stat membru prin prezentarea fie a unui atestat referitor la acest impozit conform legisla?iei statului membru în care beneficiarul acestor dividende este supus la plata impozitului în principal, fie a unor elemente justificative care s? permit? autorit??ilor fiscale ale acestui stat membru s? verifice în mod clar ?i precis dac? sunt îndeplinite condi?iile de ob?inere a acestui avantaj fiscal. Este de competen?a instan?ei de trimitere s? determine care este termenul rezonabil pentru prezentarea atestatului men?ionat sau a elementelor justificative men?ionate.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

60 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

1) Atunci când se calculează quantumul creditului fiscal la care are dreptul un acționar supus la plata impozitului în principal într-un stat membru în legătură cu dividende plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru, articolele 56 CE și 58 CE se opun aplicării, în situația neprezentării probelor cerute potrivit legislației primului stat membru, a unei dispoziții precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) din 7 septembrie 1990, astfel cum a fost modificată prin Legea din 13 septembrie 1993, în temeiul căreia impozitul pe profit care grevează dividendele de origine străină se deduce din impozitul pe venit al acționarului în limita părții din impozitul pe profit aplicate valorii brute a dividendelor distribuite de societățile primului stat membru.

Calcularea creditului fiscal trebuie să se facă în funcție de cota impozitului pe profit aplicat profiturilor distribuite de societatea care face distribuirea potrivit legislației statului membru în care este stabilit, fără însă ca suma care urmează a fi dedusă să poată depăși quantumul impozitului pe venit care trebuie plătit pentru dividendele încasate de acționarul beneficiar în statul membru în care acesta este supus impozitului în principal.

2) În ceea ce privește gradul de precizie pe care trebuie să îl aibă probele cerute pentru a beneficia de un credit fiscal în legătură cu dividende plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru decât cel în care beneficiarul este supus în principal la plata impozitului, articolele 56 CE și 58 CE se opun aplicării unei dispoziții precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 a patra teză litera b) din Legea privind impozitul pe venit din 7 septembrie 1990, astfel cum a fost modificată prin Legea din 13 septembrie 1993, în temeiul căreia gradul de detaliu, precum și forma de prezentare a probelor care trebuie aduse de un astfel de beneficiar trebuie să fie identice cu cele cerute atunci când societatea care face distribuirea este stabilită în statul membru în care acest beneficiar este supus la plata impozitului.

Autoritățile fiscale ale acestui din urmă stat au dreptul să ceară beneficiarului menționat să prezinte elemente justificative care să le permită să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a unui credit fiscal prevăzut de legislația națională, fără a putea efectua o estimare a creditului fiscal menționat.

3) Principiul efectivității se opune unei reglementări naționale precum cea care decurge din dispozițiile coroborate ale articolului 175 alineatul 2 a doua teză din Codul fiscal (Abgabenordnung), astfel cum a fost modificat prin Legea privind transpunerea directivelor Uniunii Europene în dreptul fiscal intern și modificarea altor dispoziții (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften), și ale articolului 97 alineatul 9 al treilea paragraf din Legea de instituire a Codului fiscal (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) din 14 decembrie 1976, cu modificările ulterioare, care, în mod retroactiv și fără să prevadă o perioadă tranzitorie, nu permite să se obțină deducerea impozitului străin pe profit care a grevat dividendele plătite de o societate de capitaluri stabilite într-un alt stat membru prin prezentarea fie a unui atestat referitor la acest impozit conform legislației statului membru în care beneficiarul acestor dividende este supus la plata impozitului în principal, fie a unor elemente justificative care să permită autorităților fiscale ale acestui stat membru să verifice în mod clar și precis dacă sunt îndeplinite condițiile de obținere a acestui avantaj fiscal. Este de competența instanței de trimitere să determine care este termenul rezonabil pentru prezentarea atestatului menționat sau a elementelor justificative menționate.

Semnături

* Limba de procedur?: germana.