

Cauza C-284/09

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Federale Germania

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Libera circulație a capitalurilor — Articolul 56 CE și articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European — Impozitare a dividendelor — Dividende plătite societăților care au sediul pe teritoriul național și societăților stabilite într-un alt stat membru sau într-un stat din Spațiul Economic European — Diferențe de tratament”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a capitalurilor — Restricții — Legislație fiscală — Impozit pe profit — Impozitarea dividendelor — Participare a societății beneficiare la capitalul societății care plătește dividendele inferioare pragului prevăzut de Directiva 90/435*

[art. 56 alin. (1) CE; Directiva 90/435 a Consiliului, art. 3 alin. (1) lit. (a)]

2. *Acorduri internaționale — Acordul de instituire a Spațiului Economic European — Libera circulație a capitalurilor — Reglementare națională care supune dividendele distribuite unei societăți nerezidente unei impozitări mai oneroase decât cea care grevează dividendele distribuite unei societăți rezidente — Inadmisibilitate*

(Acordul privind SEE, art. 40)

1. Nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE un stat membru care supune dividendele distribuite unor societăți stabilite în alte state membre, în cazul în care nu este atins pragul minim pentru participarea unei societăți mamă la capitalul filialei sale prevăzut la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2003/123, unei impozitări mai oneroase, în termeni economici, decât cea care grevează dividendele distribuite unor societăți al căror sediu este situat pe teritoriul său.

Desigur, în ceea ce privește participațiile care nu intră sub incidența Directivei 90/435, revine statelor membre sarcina să stabilească dacă și în ce măsură trebuie evitată dubla impunere economică sau în lanț a profiturilor distribuite și să introducă în acest scop, în mod unilateral sau prin intermediul convențiilor încheiate cu alte state membre, mecanisme care vizează prevenirea sau atenuarea acestei duble impuneri economice sau în lanț. Cu toate acestea, numai acest fapt nu le permite aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație garantate de Tratatul CE.

Din momentul în care un stat membru, în mod unilateral sau pe cale convențională, supune impozitului pe venit nu numai societățile rezidente, ci și societățile nerezidente, pentru dividendele percepute de la o societate rezidentă, situația acestor societăți nerezidente se apropie de cea a societăților rezidente. Într-un asemenea caz, pentru ca societățile beneficiare nerezidente să nu se confrunte cu o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 56 CE, statul de reședință al societății ce realizează distribuirea trebuie să se asigure că societățile nerezidente sunt supuse unui tratament echivalent cu cel de care

beneficiază societățile rezidente, din punctul de vedere al mecanismului prevăzut de dreptul su național în vederea evitării ori a atenuării impozitării în lan sau a dublei impuneri economice.

O asemenea restricție nu este justificată prin motive imperative de interes general. Desigur, o justificare înănd de necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă în special atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său. Cu toate acestea, din moment ce un stat membru a ales să nu impoziteze societățile beneficiare stabilite pe teritoriul său pentru acest tip de venituri, el nu poate invoca necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre pentru a justifica impozitarea societăților beneficiare stabilite într-un alt stat membru. Reducerea încasărilor fiscale nu poate fi considerată un motiv imperativ de interes general care să poată fi invocat pentru a justifica o măsură care este în principiu contrară unei libertăți fundamentale. O asemenea măsură nu este justificată nici de rațiuni înănd de coerența regimului fiscal. Argumentul potrivit căruia avantajul fiscal în cauză ar fi compensat printr-un dezavantaj fiscal nu poate fi primit, întrucât nu există o legătură directă între scutirea reinerii la sursă a dividendelor plătite societăților beneficiare rezidente și impozitarea dividendelor menționate, fie în calitate de venituri ale acționarilor acestor societăți, fie cu ocazia unei eventuale operații impozabile ulterioare.

(a se vedea punctele 48, 56, 57, 77, 78, 83, 86, 92 și 94 și dispozitiv 1)

2. Nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European (SEE) un stat membru care supune dividendele distribuite unor societăți stabilite în Islanda și în Norvegia unei impozitări mai oneroase, în termeni economici, decât cea care grevează dividendele distribuite unor societăți al căror sediu este situat pe teritoriul său.

Deși unele restricții privind libera circulație a capitalului între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 din acordul respectiv și a anexei XII la acesta, stipulațiile în cauză prezintă aceeași valoare juridică precum dispozițiile identice, în esență, ale articolului 56 CE.

(a se vedea punctele 96 și 99 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURII (Camera întâi)

20 octombrie 2011(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Libera circulație a capitalurilor – Articolul 56 CE și articolul 40 din Acordul privind Spațiul Economic European – Impozitare a dividendelor – Dividende plătite societăților care au sediul pe teritoriul național și societăților stabilite într-un alt stat membru sau într-un stat din Spațiul Economic European – Diferență de tratament”

În cauza C-284/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului

226 CE, introdus? la 23 iulie 2009,

Comisia European?, reprezentat? de domnii R. Lyal ?i B.?R. Killmann, în calitate de agen?i, cu domiciliu ales în Luxemburg,

reclamant?,

împotriva

Republicii Federale Germania, reprezentat? de domnii M. Lumma ?i C. Blaschke, în calitate de agen?i, asista?i de domnul H. Kube, profesor,

pârât?,

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul A. Tizzano, pre?edinte de camer?, domnii M. Safjan, M. Ileši?, E. Levits (raportor) ?i J.?J. Kasel, judec?tori,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 9 decembrie 2010,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Prin cererea introductiv?, Comisia Comunit??ilor Europene solicit? Cur?ii s? constate c?, întrucât a supus dividendele distribuite unei societ??i al c?rei sediu este situat într?un alt stat membru sau în Spa?iul Economic European (SEE) unei impozit?ri mai oneroase, în termeni economici, decât cea care greveaz? dividendele distribuite unei societ??i al c?rei sediu este situat pe teritoriul s?u, Republica Federal? Germania nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 56 CE, în cazul în care nu este atins pragul minim pentru participarea societ??ii?mam? la capitalul filialei sale, astfel cum este prev?zut de Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplic? societ??ilor?mam? ?i filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 97), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 118, denumit? în continuare „Directiva 90/435”), ?i în temeiul articolului 40 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”), în m?sura în care sunt vizate Republica Islanda ?i Regatul Norvegiei.

Cadrul juridic

Acordul privind SEE

2 Articolul 40 din Acordul privind SEE prevede:

„În cadrul dispozi?iilor prezentului acord, nu exist? restric?ii între p?r?ile contractante cu privire la circula?ia capitalului apar?inând persoanelor rezidente în statele membre ale [Uniunii Europene]

sau în statele [Asocia?iei Europene a Liberului Schimb (AELS)] sau discrimin?ri pe baz? de cet?enie sau na?ionalitate sau pe baza locului de re?edin?? al p?r?ilor sau a locului unde este investit acest capital. Anexa XII con?ine dispozi?iile necesare pentru punerea în aplicare a prezentului articol.”

Dreptul Uniunii

3 Articolul 3 alineatul (1) din Directiva 90/435 prevede:

„În sensul aplic?rii prezentei directive:

a) statutul de societate?mam? se acord? cel pu?in unei societ??i comerciale dintr?un stat membru care îndepline?te condi?iile prev?zute la articolul 2 ?i care de?ine minimum 20 % din capitalul unei societ??i comerciale aflate în alt stat membru, care îndepline?te acelea?i condi?ii;

[...]

De la 1 ianuarie 2007, nivelul minim de participare este de 15 %.

De la 1 ianuarie 2009, nivelul minim de participare este de 10 %.

[...]”

4 În conformitate cu articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, profiturile distribuite societ??ii?mam? de c?tre filial? sunt scutite de re?inerea la surs? a impozitelor.

Reglementarea na?ional?

Impozitarea dividendelor în general

5 Regimul german de impozitare a veniturilor din capital decurge din dispozi?iile Legii privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, p. 4210, în versiunea publicat? în BGBl. 2003 I, p. 179, denumit în continuare „EStG”), combinate, în ceea ce prive?te impozitarea persoanelor juridice, cu dispozi?iile Legii privind impozitarea persoanelor juridice (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 2002 I, p. 4144, denumit în continuare „KStG”). Dispozi?iile relevante, în versiunea aplicabil? prezentului litigiu, erau cele enun?ate la punctele 6-15 din prezenta hot?râre.

6 În conformitate cu articolul 20 alineatul (1) punctul 1 din EStG:

„Fac parte dintre veniturile din capital:

1. p?r?ile din profit (dividende) [...] ale unei societ??i de capitaluri, p?r?ile sociale ale unei societ??i cu r?spundere limitat?, ale societ??ilor de drept german denumite «Erwerbs?und?Wirtschaftsgenossenschaften» ?i ale asocia?iilor de exploatare a minelor care se bucur? de drepturile unei persoane juridice. Fac de asemenea parte dintre alte venituri distribuirile oculte de beneficii. Aceste venituri nu sunt deduse din venituri în m?sura în care rezult? din distribuirile unei persoane juridice în cazul c?reia cuantumurile «contului de depozit fiscal» («steuerliches Einlagekonto») în sensul articolului 27 din [KStG] sunt considerate a fi fost utilizate.”

7 Articolul 43 din EStG, intitulat „Veniturile din capital supuse re?inerii fiscale”, prevede la alineatul (1) prima teză punctul 1 ?i a treia teză:

„Impozitul pe profit este perceput prin re?inere din venitul din capital (impozit pe veniturile din capital) din veniturile din capital ob?inute pe teritoriul na?ional [...] precum ?i, în cazurile prev?zute

la punctul 7 litera a) și la punctul 8, precum și la a doua teză, din următoarele venituri din capital obținute în străinătate:

1. veniturile din capital în sensul articolului 20 alineatul (1) punctele 1 și 2.

[...]

Reținerea fiscală se efectuează în pofida articolului 3 punctul 40 și a articolului 8 b din [KStG].”

8 În conformitate cu articolul 44 alineatul (1) prima și a treia teză din EStG referitor la achitarea impozitului pe veniturile din capital:

„În cazurile prevăzute la articolul 43 alineatul (1) prima teză [punctul 1] [...], debitorul impozitului pe veniturile din capital este creditorul veniturilor din capital. Impozitul pe veniturile din capital se naște la momentul la care creditorul percepe veniturile din capital. Acesta este momentul la care debitorul veniturilor din capital, în cazurile prevăzute la articolul 43 alineatul (1) prima teză punctele 1-4 [...], efectuează reținerea fiscală în contul creditorului veniturilor din capital.”

9 Calculul impozitului pe veniturile din capital este reglementat de articolul 43 a alineatul (1) punctul 1 din EStG, dispoziție care este redactată după cum urmează:

„Impozitul pe veniturile din capital reprezintă,

1. în cazurile prevăzute la articolul 43 alineatul (1) prima teză [punctul 1] [...],

– 25 % din veniturile din capital; [...]”

10 În cazul dividendelor plătite de o filială, articolul 8 b alineatul (1) prima teză din KStG prevede că acestea nu sunt luate în considerare la calcularea venitului societății mamă.

Impozitarea dividendelor distribuite unei societăți al cărei sediu este în Germania

11 În ceea ce privește impozitarea dividendelor distribuite unei societăți al cărei sediu este situat în Germania, articolul 31 alineatul (1) prima teză din KStG face trimitere la dispozițiile pertinente din EStG.

12 Articolul 36 alineatul (2) punctul 2 și alineatul (4) a doua teză din EStG, care se referă la momentul nașterii și al amortizării impozitului pe venit, este redactat după cum urmează:

„(2) Sunt imputate din impozitul pe venit:

[...]

2. impozitul pe venit perceput prin reținere fiscală, în măsura în care se aplică [...] veniturilor care, în conformitate cu [...] articolul 8 b alineatele (1) și (6) a doua teză din [KStG], nu sunt luate în considerare la calcularea venitului și în care nu a fost solicitată sau efectuată rambursarea. Impozitul pe venit perceput prin reținere fiscală nu este dedus dacă nu a fost depusă atestarea prevăzută la articolul 45 a alineatele (2) sau (3). [...]

[...]

(4) [...] Dacă rezultă, după decont, un excedent în favoarea persoanei impozabile, acest excedent se plătește persoanei impozabile după notificarea deciziei de impunere.”

Impozitarea dividendelor distribuite unei societăți al cărei sediu nu se află în Germania

13 Societățile ale căror organe de conducere sau al căror sediu nu se află în Germania sau care nu sunt supuse integral la plata impozitului în acest stat membru sunt, în temeiul articolului 2 din KStG, considerate ca supuse parțial la plata impozitului pentru veniturile percepute pe teritoriul național.

14 În conformitate cu articolul 32 alineatul (1) punctul 2 din KStG, atunci când titularul veniturilor este supus parțial la plata impozitului în Germania, impozitarea persoanelor juridice pentru venituri supuse reținerii fiscale este achitat definitiv prin reținerea fiscală.

15 Articolul 43 b din EStG prevede, la cererea persoanei impozabile, renunțarea la perceperea impozitului pe veniturile din capital atunci când participarea unei societăți mamă stabilite într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania la capitalul filialei sale atinge pragul prevăzut la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435.

Convențiile pentru evitarea dublei impuneri

16 Convențiile pentru evitarea dublei impuneri pe care Republica Federală Germania le-a încheiat cu toate celelalte state membre, precum și cu Republica Islanda și Regatul Norvegiei conțin dispoziții referitoare la deducerea reținerilor la sursă prelevate în Germania asupra cuantumului impozitului datorat în statul membru în care este stabilită societatea mamă. Cuantumul creditului fiscal nu poate depăși partea din impozit, calculat înainte de deducere, care privește veniturile care provin din Germania, iar aceste convenții nu prevăd rambursarea unui eventual credit fiscal rezultând din diferența dintre sarcina fiscală în statul membru respectiv și reținerile operate la sursă în Germania.

Procedura precontencioasă

17 Prin scrisoarea de punere în întârziere din 12 octombrie 2005, Comisia a atras atenția Republicii Federale Germania asupra îndoielilor sale referitoare la compatibilitatea regimului german de impozitare a dividendelor cu articolul 56 CE și cu articolul 40 din Acordul privind SEE, în măsura în care acest regim ar favoriza, în termeni de fiscalitate, societățile beneficiare de dividende rezidente în raport cu societățile beneficiare stabilite într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE.

18 Guvernul german a răspuns la scrisoarea de punere în întârziere printr-o scrisoare din 21 decembrie 2005.

19 La 27 iunie 2007, Comisia a adresat Republicii Federale Germania un aviz motivat în care arăta că considera incompatibil cu articolul 56 CE faptul că efectul cumulat al oricărei rețineri la sursă naționale și al impozitului național pe venit pentru dividendele interne conduce la o impunere inferioară reținerii la sursă efectuate pentru dividendele transferate în exterior.

20 În comunicarea sa din 28 august 2007, guvernul german a făcut vorbire de o diferență între scrisoarea de punere în întârziere, care se întemeia pe o descriere eronată a dreptului fiscal german în măsura în care considera că societățile mamă rezidente nu erau ținute de obligația de a achita reținerile la sursă asupra dividendelor, și avizul motivat, care releva, într-o manieră exactă, că și acționarii germani trebuie să achite reținerile la sursă, dar deducea din aceasta, spre deosebire de scrisoarea de punere în întârziere, că atingerea adusă liberei circulații a capitalurilor consta în caracterul liberatoriu al reținerilor la sursă pentru societățile mamă stabilite în alte state membre decât Republica Federală Germania sau în statele părți la Acordul privind

SEE.

21 În răspuns la această comunicare, Comisia a adresat statului membru menționat, la 28 noiembrie 2007, o scrisoare de punere în întârziere complementară, în care preciza că, în opinia sa, conținutul substanțial al procedurii precontencioase nu fusese afectat prin descrierea eronată a dreptului fiscal german. Ea sublinia că, întrucât acționarii germani beneficiază de deducerea reținerilor la sursă din impozitul aplicabil persoanelor juridice, în timp ce, pentru societățile stabilite în alte state membre sau în statele părți la Acordul privind SEE, aceleași rețineri la sursă au un caracter liberatoriu, aceste societăți fac obiectul unei impozitări mai oneroase a dividendelor.

22 Întrucât nu a admis cererea guvernului german de prorogare a termenului prevăzut pentru a răspunde la scrisoarea de punere în întârziere complementară, la 28 februarie 2008, Comisia a emis un aviz motivat complementar.

23 Republica Federală Germania a răspuns la avizul motivat complementar printr-o scrisoare din 30 aprilie 2008, în care informa Comisia cu privire la intenția sa de a adopta toate măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz motivat complementar.

24 Întrucât a constatat că, la expirarea termenului de două luni acordat Republicii Federale Germania în avizul motivat complementar, aceasta din urmă nu a modificat dispozițiile sale fiscale pentru a se conforma acestui aviz și pentru a asigura o egalitate de tratament între societățile rezidente și nerezidente, Comisia a introdus prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

25 Comisia susține că Republica Federală Germania a adus atingere liberei circulații a capitalurilor, consacrată la articolele 56 CE și 40 din Acordul privind SEE, suprimând sarcina economică legată de impozitul pe veniturile din capital, reținut la sursă asupra distribuțiilor de dividende, prin acordarea posibilității obținerii deducerii și a rambursării acestui impozit doar societăților mamă ale căror sediu și organe de conducere sunt situate pe teritoriul său, fără a permite totuși, prin măsuri interne sau pe baza convențiilor pentru evitarea dublei impuneri încheiate fie cu alte state membre ale Uniunii, fie cu Republica Islanda sau cu Regatul Norvegiei, societăților mamă stabilite în aceste state să beneficieze de asemenea avantaje fiscale.

26 Societățile mamă stabilite în Germania și cele al căror sediu este situat în alte state membre sau în statele părți la Acordul privind SEE se află, potrivit Comisiei, într-o situație obiectiv comparabilă. Republica Federală Germania a ales să prevină impozitarea economică în lanțul a beneficiilor distribuite, dar numai societățile mamă al căror sediu și conducere sunt situate pe teritoriul său național scapă în cele din urmă de sarcina economică legată de achitarea reținerilor la sursă, întrucât pot nu doar să le deducă integral pe acestea din impozitul aplicabil persoanelor juridice pe care îl datorează, ci și să obțină o rambursare, dacă impozitul pe profit care trebuie achitat este inferior cuantumului reținerilor percepute la sursă, astfel încât, în realitate, ele nu plătesc niciun impozit pe dividendele care le sunt distribuite. În schimb, societățile mamă stabilite în alte state membre sau în statele părți la Acordul privind SEE nu au posibilitatea de a se sustrage în întregime de la sarcina economică legată de reținerile la sursă, care, odată efectuate, sunt considerate a fi fost achitate definitiv.

27 În această privință, Comisia precizează că acțiunea sa este limitată la plățile de dividende către societățile de capitaluri și că nu este pertinent efectuarea unei comparații între sarcina fiscală globală care grevează dividendele percepute de persoane fizice și societăți de persoane în

Germania și de societăți de capitaluri în străinătate, deoarece situațiile luate în considerare sunt diferite.

28 Potrivit Comisiei, atunci când un stat membru acordă avantaje în cadrul impozitării dividendelor, inclusiv avantaje precum deducerea sau rambursarea al căror efect economic este neutralizarea unui impozit prealabil prelevat la sursă, aceste avantaje nu pot fi limitate la beneficiarii de dividende care sunt stabiliți pe teritoriul național, ci trebuie extinse la beneficiarii stabiliți în alte state membre sau în statele părți la Acordul privind SEE.

29 În ceea ce privește eventuala incidență a convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, Comisia arată, în primul rând, că simpla reducere a cotei de impozitare la sursă pentru plățile de dividende societăților-mam stabilite în alte state membre sau în state părți la Acordul privind SEE, prevăzute de asemenea convenții, nu ocazionează în sine o egalitate de tratament economic complet, căci nu echivalează cu o exonerare economică totală de reținerea la sursă de care profită, în schimb, societățile-mam stabilite în Germania.

30 În al doilea rând, mecanismele de deducere prevăzute în convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Federală Germania ar contribui cel mult la atenuarea dublei impuneri în favoarea societăților-mam care nu sunt stabilite în Germania și nu ar permite obținerea unei depline exonerări economice în toate cazurile, deoarece obligația de degrevare este limitată la un quantum deductibil maximal.

31 Comisia relevă în plus că faptul că societățile-mam nerezidente nu sunt supuse la plata taxei profesionale nu constituie nicidecum un avantaj fiscal, din moment ce, chiar dacă un asemenea avantaj ar exista, nu ar fi suficient, în considerarea naturii sale diferite, pentru a compensa tratamentul fiscal defavorabil din cauza caracterului definitiv al impozitului pe veniturile din capital prelevat la sursă tocmai în privința acestor societăți-mam. Motivul pentru care o societate-mam stabilită într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE nu ar fi obligată să achite taxa profesională rezultă din faptul că nu exercită o activitate economică într-o localitate germană și că nu există materie impozabilă.

32 În sfârșit, Comisia arată că regimul fiscal în cauză nu poate fi justificat de necesitatea de a menține o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și nici de motive legate de coerența sistemului fiscal german.

33 Republica Federală Germania reproșează Comisiei că ar fi examinat în mod izolat exonerarea societăților de capitaluri interpușe, în timp ce, din 2001, acest stat membru aplică un sistem de venituri parțiale care divizează impozitarea dividendelor în două etape. Astfel, în prima etapă a acestei impozitări parțiale, societatea distribuitoare a dividendelor este supusă unui impozit definitiv, nedeductibil, aplicabil persoanelor juridice, a cărui cotă este de 15 % de la 1 ianuarie 2008, în timp ce, în a doua etapă a impozitării parțiale, ultimul titular de părți sociale care percepe dividende este impozitat într-o asemenea măsură încât, prin adăugarea la impozitarea parțială din prima etapă, se obține impozitarea completă a profitului distribuit. În consecință, o singură impozitare integrală se obține prin intermediul a două impozitări parțiale, iar societățile interpușe care dețin participații sunt scutite pentru a evita o supraimpozitare. Astfel, renunțarea la impozitarea dividendelor plătite unei societăți în participațiune rezidente, în conformitate cu articolul 8 b din KStG, nu ar trebui considerată drept o decizie de a nu exercita competența de impozitare a dividendelor, aceasta fiind exercitată prin intermediul sistemului global care presupune mai multe etape.

34 Acest principiu al impozitării integrale unice a profitului generat în Germania și distribuit ar fi aplicabil la fel de bine și atunci când acest profit nu părăsește teritoriul național ca și în cazurile transfrontaliere. Totuși, pentru ca sarcina fiscală impusă de Republica Federală Germania în

privește dividendele să fie egală într-o situație internă și într-o situație transfrontalieră, ar fi necesară, în acest din urmă caz, avansarea celei de a doua etape de impozitare, întrucât distribuirea de dividende de societatea mamă străină acționarului său străin scapă suveranității fiscale a Republicii Federale Germania. Or, în conformitate cu principiul repartizării și al teritorialității, fiecare stat membru are dreptul de a impozita profiturile generate pe teritoriul său.

35 Republica Federală Germania recunoaște că tratează diferit societățile de capitaluri rezidente și nerezidente, atunci când percep dividende de la societăți rezidente, deoarece numai acestea din urmă pot beneficia de scutirea de impozit prevăzută la articolul 8 b din KStG.

36 Totuși, această diferență de tratament nu ar fi decât formală și nu ar genera o discriminare în dezavantajul societăților mamă stabilite într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE.

37 Pe de o parte, societățile stabilite în Germania și societățile având sediul social în alte state membre sau în state părți la Acordul privind SEE nu s-ar afla într-o situație comparabilă în raport cu obiectivul articolului 8 b din KStG, care ar fi evitarea supraimpozitării dividendelor în Germania, în cadrul aplicării sistemului de impozitare parțial a veniturilor. Or, în cazul distribuirii dividendelor unei societăți stabilite într-un alt stat membru sau într-un stat parte la Acordul privind SEE, un asemenea risc nu s-ar produce.

38 Pe de altă parte, investitorii străini nu ar fi descurajați de dreptul fiscal german să investească în capitalul unor întreprinderi stabilite în Germania, deoarece, sub rezerva unei reduceri fondate pe o convenție pentru evitarea dublei impuneri, sarcina impozitului german suportată de dividendele plătite beneficiarilor nerezidenți este fundamental aceeași ca și cea suportată de dividendele plătite beneficiarilor rezidenți.

39 O impozitare suplimentară nu ar interveni, în cazul distribuirii transfrontaliere a dividendelor, decât din partea statului de reședință al beneficiarului, ceea ce ar fi rezultatul juxtapunerii diferitelor legislații fiscale.

40 În temeiul convențiilor pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozit pe venit și de impozitare a persoanelor juridice încheiate cu toate celelalte state membre ale Uniunii, precum și cu Republica Islanda și Regatul Norvegiei, Republica Federală Germania s-ar limita la a reține la sursă un impozit pe dividende a cărui cotă este, în mod normal, de 10 % sau de 15 %. Ținând cont de aceste convenții, acest stat membru ar impozita chiar într-un quantum mai redus dividendele plătite unor beneficiari nerezidenți decât pe cele plătite beneficiarilor rezidenți.

41 În plus, convențiile pentru evitarea dublei impuneri ar prevedea că riscul de dublă impunere este evitat printr-o deducere a reținerilor prelevate la sursă în Germania din impozitul din statul de stabilire al societății beneficiarului dividendelor.

42 În sfârșit, Republica Federală Germania relevă că, deși distribuirile de dividende societăților rezidente nu sunt supuse impozitului aplicabil persoanelor juridice, aceste dividende sunt luate în considerare la calculul taxei profesionale datorate de aceste societăți în temeiul legii referitoare la această taxă. În schimb, dividendele care sunt distribuite unor societăți străine nu sunt supuse taxei menționate.

43 În subsidiar, Republica Federală Germania susține că sistemul german de impozitare a dividendelor este, în orice caz, justificat de motive imperative de interes general, în special de necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare, în corelare cu principiul teritorialității, precum și de necesitatea de a menține coerența regimului fiscal.

Aprecierea Cur?ii

Cu privire la nerespectarea articolului 56 alineatul (1) CE

– Cu privire la existen?a unei restric?ii privind libera circula?ie a capitalurilor

44 Trebuie amintit c?, în virtutea unei jurispruden?e constante a Cur?ii, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea din urm? trebuie totu?i s? exercite această competen?? cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea printre altele Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, Rec., p. I?11673, punctul 36, Hot?rârea din 8 noiembrie 2007, *Amurta*, C?379/05, Rep., p. I?9569, punctul 16, Hot?rârea din 19 noiembrie 2009, *Comisia/Italia*, C?540/07, Rec., p. I?10983, punctul 28, precum ?i Hot?rârea din 3 iunie 2010, *Comisia/Spania*, C?487/08, Rep., p. I?4843, punctul 37).

45 Este în special obliga?ia fiec?rui stat membru de a organiza, cu respectarea dreptului Uniunii, propriul sistem de impozitare a beneficiilor distribuite ?i de a defini, în acest cadru, baza impozabil?, precum ?i cota de impozitare care se aplic? ac?ionarului beneficiar (a se vedea printre altele Hot?rârea *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, citat? anterior, punctul 50, Hot?rârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Rec., p. I?11753, punctul 47, Hot?rârea din 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C?194/06, Rep., p. I?3747, punctul 30, ?i Hot?rârea din 16 iulie 2009, *Damseaux*, C?128/08, Rep., p. I?6823, punctul 25).

46 De asemenea, trebuie s? se sublinieze c?, în lipsa unor m?suri de unificare sau de armonizare la nivelul Uniunii, statele membre p?streaz? competen?a de a defini, pe cale conven?ional? sau unilateral?, criteriile de repartizare a competen?elor lor fiscale, în special în scopul de a elimina dubla impunere (Hot?rârea din 12 mai 1998, *Gilly*, C?336/96, Rec., p. I?2793, punctele 24 ?i 30, Hot?rârea din 21 septembrie 1999, *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rec., p. I?6161, punctul 57, precum ?i Hot?rârile citate anterior *Amurta*, punctul 17, *Comisia/Italia*, punctul 29, ?i *Comisia/Spania*, punctul 38).

47 Dup? cum reiese în special din al treilea considerent al Directivei 90/435, aceasta urm?re?te eliminarea, prin introducerea unui regim fiscal comun, a oric?rui dezavantaj al cooper?rii dintre societ???ile din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societ???ile din acela?i stat membru ?i stimularea grup?rii societ???ilor comerciale la nivelul Uniunii (Hot?rârile citate anterior *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punctul 103, *Amurta*, punctul 18, ?i *Comisia/Spania*, punctul 39).

48 În ceea ce prive?te participa?iile care nu intr? sub inciden?a Directivei 90/435, revine statelor membre sarcina s? stabileasc? dac? ?i în ce m?suri trebuie evitat? dubla impunere economic? sau în lan? a profiturilor distribuite ?i s? introduc? în acest scop, în mod unilateral sau prin intermediul conven?iilor încheiate cu alte state membre, mecanisme care vizeaz? prevenirea sau atenuarea acestei duble impuneri economice sau în lan?. Cu toate acestea, numai acest fapt nu le permite aplicarea de m?suri contrare libert???ilor de circula?ie garantate de Tratatul CE (a se vedea Hot?rârile citate anterior *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punctul 54, *Amurta*, punctul 24, *Comisia/Italia*, punctul 31, ?i *Comisia/Spania*, punctul 40).

49 În spe??, este cert c? legisla?ia german? supune re?inerii la surs? dividendele distribuite de o societate stabilit? în Germania atât societ???ilor rezidente din acela?i stat membru, cât ?i societ???ilor având sediul într-un alt stat membru. Totu?i, în ceea ce prive?te dividendele distribuite societ???ilor stabilite în Germania, acestea, pe de o parte, nu sunt luate în considerare la calcularea venitului societ???ii men?ionate, în temeiul articolului 8 b alineatul (1) prima teză din

KStG, și, pe de altă parte, beneficiază de un credit fiscal referitor la reineri percepute la sursă. În plus, în conformitate cu articolul 36 alineatele (2) și (4) din EStG, acest credit fiscal este rambursat contribuabilului atunci când cuantumul impozitului pe venit de achitat este inferior cuantumului creditului fiscal. Rezultă că societățile beneficiare rezidente nu suportă o sarcină fiscală decurgând din reineria la sursă.

50 În schimb, în ceea ce privește dividendele plătite societăților stabilite într-un alt stat membru în cazul în care nu este atins pragul minim pentru participarea unei societăți-mamă la capitalul filialei sale prevăzut de articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435, reineria la sursă este considerată de dreptul fiscal german a fi fost prelevată definitiv.

51 Nu se contestă că legislația fiscală germană instituie astfel o diferență de tratament a dividendelor după cum acestea sunt distribuite unor societăți beneficiare rezidente sau nerezidente.

52 În această privință, Republica Federală Germania arată totuși, pe de o parte, că societățile beneficiare de dividende nu se află într-o situație comparabilă din perspectiva obiectivului legislației fiscale în cauză și, pe de altă parte, că sarcina fiscală creia îi sunt supuse dividendele plătite societăților stabilite într-un alt stat membru nu este superioară celei care grevează dividendele distribuite societăților rezidente.

53 În primul rând, trebuie verificat dacă, din perspectiva obiectivului legislației menționate care, potrivit Republicii Federale Germania, ar fi evitarea supraimpozitării în Germania a beneficiilor distribuite, societățile beneficiare de dividende se află sau nu se află în situații comparabile după cum sunt sau nu sunt rezidente în Germania.

54 În această privință, se poate doar constata că obiectivul de evitare a supraimpozitării în Germania a beneficiilor distribuite este atins prin eliminarea impozitării în lanț a dividendelor distribuite societăților rezidente potrivit modalităților descrise la punctul 49 din prezenta hotărâre.

55 Desigur, rezultă din jurisprudența că, în privința măsurilor prevăzute de un stat membru în vederea prevenirii sau atenuării impozitării în lanț sau a dublei impuneri economice a beneficiilor distribuite de o societate rezidentă, societățile beneficiare rezidente nu se găsesc în mod necesar într-o situație comparabilă cu cea a societăților beneficiare rezidente într-un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2006, *Denkavit Internationaal* și *Denkavit France*, C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 34, precum și Hotărârile citate anterior *Amurta*, punctul 37, *Comisia/Italia*, punctul 51, și *Comisia/Spania*, punctul 50).

56 Cu toate acestea, din momentul în care un stat membru, în mod unilateral sau pe cale convențională, supune impozitului pe venit nu numai societățile rezidente, ci și societățile nerezidente, pentru dividendele percepute de la o societate rezidentă, situația acestor societăți nerezidente se apropie de cea a societăților rezidente (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punctul 68, *Denkavit Internationaal* și *Denkavit France*, punctul 35, *Amurta*, punctul 38, *Comisia/Italia*, punctul 52, precum și *Comisia/Spania*, punctul 51).

57 Astfel, simpla exercitare de către același stat a competenței sale fiscale, independent de orice impozitare într-un alt stat membru, generează un risc de impozitare în lanț sau de dublă impunere economică. Într-un asemenea caz, pentru ca societățile beneficiare nerezidente să nu se confrunte cu o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 56 CE, statul de reședință al societății ce realizează distribuirea trebuie să se asigure că societățile nerezidente sunt supuse unui tratament echivalent cu cel de care beneficiază societățile rezidente, din punctul de vedere al mecanismului prevăzut de dreptul său național în

vederea evitării ori a atenuării impozitării în lan? sau a dublei impunerii economice (a se vedea Hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 70, Amurta, punctul 39, Comisia/Italia, punctul 53, ?i Comisia/Spania, punctul 52).

58 Or, trebuie s? se constate în spe?? c? Republica Federal? Germania a ales s? î?i exercite competen?a fiscal? cu privire la dividendele distribuite societ??ilor rezidente în alte state membre. În consecin??, societ??ile nerezidente beneficiare ale acestor dividende se g?sesc într-o situa?ie comparabil? cu cea a societ??ilor rezidente în ceea ce prive?te riscul impozitării în lan? a dividendelor distribuite de societ??ile rezidente, astfel încât societ??ile beneficiare nerezidente nu pot fi tratate diferit fa?? de societ??ile beneficiare rezidente (Hotărârea Comisia/Spania, citat? anterior, punctul 53).

59 Aceast? constatare nu este infirmat? de argumentul Republicii Federale Germania potrivit c?ruia societ??ile rezidente ?i nerezidente beneficiare de dividende nu se afl? într-o situa?ie comparabil?, în m?sura în care doar beneficiile care sunt redistribuite de primele sunt susceptibile s? sufere o supraimpozitare în Germania, deoarece acest stat membru nu poate impozita decât veniturile ac?ionarilor societ??ilor men?ionate care sunt rezidente în statul membru men?ionat.

60 Pe lâng? împrejurarea c? nu poate fi exclus ca o societate rezident? dintr-un alt stat membru decât Republica Federal? Germania s? aib? ac?ionari reziden?i în Germania, a compara sarcina fiscal? c?reia îi sunt supuse dividendele care sunt pl?tite societ??ilor nerezidente ?i sarcina fiscal? global? c?reia îi sunt supuse dividendele atunci când o societate beneficiar? rezident? le redistribuie ac?ionarilor s?i reziden?i ar echivala cu a compara regimuri ?i situa?ii care nu sunt comparabile, ?i anume, pe de o parte, persoane fizice beneficiare de dividende na?ionale ?i regimul impozitului pe venit aplicabil acestora ?i, pe de alt? parte, societ??i de capitaluri beneficiare de dividende distribuite în afara ??rii ?i re?inerea la surs? care este prelevat? de statul membru men?ionat (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Italia, citat? anterior, punctul 43).

61 În al doilea rând, pentru a demonstra c? sarcina fiscal? c?reia îi sunt supuse dividendele pl?tite societ??ilor stabilite într-un alt stat membru nu este superioar? celei care greveaz? dividendele distribuite societ??ilor rezidente, Republica Federal? Germania se refer? la conven?iile pentru evitarea dublei impunerii, încheiate cu toate statele membre, precum ?i la împrejurarea c?, spre deosebire de societ??ile nerezidente, societ??ile rezidente sunt supuse taxei profesionale în Germania.

62 În ceea ce prive?te inciden?a conven?iilor pentru evitarea dublei impunerii, trebuie amintit c?, desigur, Curtea s?a pronun?at în sensul c? nu poate fi exclus ca un stat membru s? reu?easc? s? garanteze respectarea obliga?iilor sale rezultate din tratat prin încheierea unei conven?ii pentru evitarea dublei impunerii cu un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 71, Amurta, punctul 79, Comisia/Italia, punctul 36, ?i Comisia/Spania, punctul 58).

63 În acest scop, este totu?i necesar ca aplicarea unei asemenea conven?ii s? permit? compensarea efectelor diferen?ei de tratament rezultate din legisla?ia na?ional? (a se vedea Hotărârile citate anterior Comisia/Italia, punctul 37, ?i Comisia/Spania, punctul 59).

64 Potrivit indica?iilor furnizate de Republica Federal? Germania, în aplicarea conven?iilor pentru evitarea dublei impunerii încheiate cu celelalte state membre, aceasta din urm? se limiteaz? s? re?in? la surs? un impozit pe dividende a c?rui cot? este, în mod normal, de 10 % sau de 15 %, impozitul la surs? care excedeaz? acestei limite fiind rambursat ac?ionarului în aplicarea dreptului na?ional.

65 Cu toate acestea, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, simpla reducere a cotei de impozitare la sursă pentru distribuiri de dividende societăților stabilite într-un alt stat membru nu poate în sine să compenseze efectele diferenței de tratament instituite de legislația fiscală națională, în măsura în care nu echivalează cu neutralizarea sarcinii economice a reinerii la sursă efectuate potrivit modalităților descrise la punctul 49 din prezenta hotărâre, de care beneficiază societățile stabilite în Germania.

66 Republica Federală Germania arată în plus că convențiile pentru evitarea dublei impuneri prevăd că riscul de dublă impunere este evitat printr-o deducere a reinerii la sursă din impozitul datorat în statul de stabilire. Potrivit explicațiilor Comisiei, care nu sunt contestate de Republica Federală Germania, convențiile menționate prevăd că obligația de deducere este limitată la un quantum deductibil maximal.

67 Trebuie relevat în această privință că aplicarea metodei deducerii ar trebui să permită deducerea integrală a impozitului pe dividende prelevat în Germania din impozitul datorat în statul de stabilire al societății beneficiare, astfel încât, în cazul în care dividendele percepute de această societate ar fi impozitate în final mai oneros decât dividendele plătite societăților stabilite în Germania, această sarcină fiscală mai oneroasă nici nu ar mai putea fi imputată Republicii Federale Germania, ci statului de stabilire al societății beneficiare care și-a exercitat competența de impozitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Spania, citată anterior, punctul 60).

68 Prin urmare, diferența de tratament nu poate fi neutralizată prin intermediul acestei metode a deducerii decât atunci când dividendele provenind din Germania sunt impozitate suficient în celălalt stat membru. Or, dacă aceste dividende nu sunt impozitate sau nu sunt impozitate suficient, quantumul impozitului prelevat în Germania sau o parte din acesta nu poate fi dedus (a se vedea Hotărârile citate anterior Comisia/Italia, punctul 38, și Comisia/Spania, punctul 62).

69 Trebuie precizat de asemenea că alegerea de a impozita în celălalt stat membru veniturile provenind din Germania sau nivelul la care sunt impozitate nu depinde de Republica Federală Germania, ci de modalitățile de impozitare definite de celălalt stat membru (Hotărârea Comisia/Spania, citată anterior, punctul 64).

70 Prin urmare, Republica Federală Germania susține fără temei că deducerea impozitului achitat în Germania din impozitul datorat în celălalt stat membru, în aplicarea prevederilor convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, permite în toate situațiile neutralizarea diferenței de tratament rezultate din aplicarea dispozițiilor legislației fiscale naționale sau a celor ale acestor convenții care au ca efect reducerea cotei reinerii la sursă (a se vedea de asemenea Hotărârile citate anterior Comisia/Italia, punctul 39, și Comisia/Spania, punctul 64).

71 În sfârșit, în ceea ce privește argumentul Republicii Federale Germania întemeiat pe faptul că societățile beneficiare de dividende stabilite într-un alt stat membru nu sunt obligate să achite taxa profesională, căreia îi sunt supuse societățile beneficiare de dividende stabilite în Germania, este suficient să se amintească că, în conformitate cu jurisprudența Curții, un tratament fiscal defavorabil contrar unei libertăți fundamentale nu poate fi considerat compatibil cu dreptul Uniunii în considerarea existenței altor avantaje, presupunând că astfel de avantaje există (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 61, Hotărârea Amurta, citată anterior, punctul 75, precum și Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rep., p. I-6649, punctul 41).

72 În consecință, prin prisma observațiilor care preced, se impune a concluziona că diferența de tratament a dividendelor după cum acestea sunt distribuite unor societăți rezidente sau nerezidente, astfel cum este instituit de legislația fiscală germană, este susceptibil să

descurajeze societățile stabilite în alte state membre să realizeze investiții în Germania și este totodată de natură a constitui un obstacol în calea colectării de capitaluri de către societățile rezidente de la societățile stabilite în alte state membre.

73 În consecință, legislația amintită constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor interzisă, în principiu, de articolul 56 alineatul (1) CE.

– Cu privire la justificarea restricției privind libera circulație a capitalurilor

74 Astfel cum reiese dintr-o jurisprudență consacrată, măsurile naționale prin care se restrânge libera circulație a capitalurilor pot fi justificate prin motive imperative de interes general, cu condiția să poată garanta realizarea obiectivului pe care îl urmăresc și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 octombrie 2007, Comisia/Germania, C-112/05, Rep., p. I-8995, punctele 72 și 73, precum și Hotărârea Dijkman și Dijkman/Lavaleije, citată anterior, punctul 49).

75 În această privință, Republica Federală Germania susține, în primul rând, că reglementarea fiscală germană referitoare la impozitarea dividendelor, care vizează stabilirea unei impozitări unice și integrale a profitului atât în situațiile interne, cât și transfrontaliere, se justifică prin necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare, legată de principiul teritorialității, potrivit căruia fiecare stat membru are dreptul de a impozita beneficiile generate pe teritoriul său. Simpla aplicare a reinerii la sursă ar permite acestui stat membru să vegheze ca dividendele distribuite datorită veniturilor generate de o activitate economică pe teritoriul său să fie supuse o singură dată și în totalitate impozitului german.

76 În plus, Republica Federală Germania relevă că ar decurge din jurisprudența Curții și în special de la punctul 59 din Hotărârea *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, citată anterior, și de la punctul 83 din Hotărârea din 17 septembrie 2009, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rep., p. I-8591), că a impune statului de reședință al societății ce realizează distribuirea să asigure ca profiturile distribuite unui acționar nerezident să nu fie supuse unei impozitări în lan sau unei duble impuneri economice ar însemna de fapt ca acest stat să trebuiască să renunțe la dreptul său de a impozita un venit generat de o activitate economică desfășurată pe teritoriul său.

77 În această privință, trebuie amintit că o justificare ținând de necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre poate fi admisă în special atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea Hotărârea din 29 martie 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 42, Hotărârea din 18 iulie 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec., p. I-6373, punctul 54, Hotărârea *Amurta*, citată anterior, punctul 58, precum și Hotărârea din 18 iunie 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 66).

78 Cu toate acestea, rezultat de asemenea din jurisprudența Curții este că, din moment ce un stat membru a ales să nu impoziteze societățile beneficiare stabilite pe teritoriul său pentru acest tip de venituri, el nu poate invoca necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre pentru a justifica impozitarea societăților beneficiare stabilite într-un alt stat membru (Hotărârile citate anterior *Amurta*, punctul 59, și *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, punctul 67).

79 Or, deși Republica Federală Germania susține că articolul 8 b din KStG nu ar trebui considerat ca fiind materializarea deciziei sale privind neexercitarea competenței sale de

impozitare a dividendelor, este cert c? societ??ile stabilite în Germania beneficiaz?, pentru dividendele pl?tite de societ??ile rezidente ce realizeaz? distribuirea, de o neutralizare total? a efectelor re?inerii la surs?.

80 Desigur, Curtea a statuat deja c? a impune statului membru de re?edin?? al societ??ii ce realizeaz? distribuirea s? asigure ca profiturile distribuite unui ac?ionar nerezident s? nu fie supuse unei impozit?ri în lan? sau unei duble impuneri economice, fie prin scutirea societ??ii ce realizeaz? distribuirea de impozitul pe aceste profituri, fie prin acordarea, în favoarea ac?ionarului men?ionat, a unui avantaj fiscal corespunz?tor impozitului pl?tit pe respectivele profituri de societatea ce realizeaz? distribuirea, ar însemna de fapt ca acest stat s? trebuiasc? s? renun?e la dreptul s?u de a impozita un venit generat de o activitate economic? desf??urat? pe teritoriul s?u (a se vedea Hot?rârile citate anterior *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punctul 59, ?i *Glaxo Wellcome*, punctul 83).

81 Totu?i, în spe??, scutirea de re?inerea la surs? sau avantajul fiscal corespunz?tor impozitului prelevat la surs? de Republica Federal? Germania, acordate societ??ilor stabilite într?un alt stat membru, nu ar însemna de fapt c? aceasta din urm? trebuie s? renun?e la dreptul s?u de a impozita un venit generat de o activitate economic? desf??urat? pe teritoriul s?u. Astfel, dividendele distribuite de societ??ile rezidente au fost deja supuse impozit?rii în sarcina societ??ilor ce realizeaz? distribuirea în calitate de profituri realizate de acestea.

82 Desigur, scutirea de re?inerea la surs? sau acordarea unui avantaj fiscal corespunz?tor impozitului prelevat la surs? de Republica Federal? Germania ar antrena, pentru aceasta, o reducere a încas?rilor sale fiscale.

83 Or, reiese dintr?o jurispruden?? constant? a Cur?ii c? reducerea încas?rilor fiscale nu poate fi considerat? un motiv imperativ de interes general care s? poat? fi invocat pentru a justifica o m?sur? care este în principiu contrar? unei libert??i fundamentale (a se vedea printre altele Hot?rârea din 7 septembrie 2004, *Manninen*, C?319/02, Rec., p. I?7477, punctul 49 ?i jurispruden?a citat?).

84 În al doilea rând, Republica Federal? Germania sus?ine c? regimul de impozitare a dividendelor este justificat de ra?iuni ?inând de coeren?a regimului fiscal. Astfel, avantajul fiscal acordat prin articolul 8 b din KStG ar fi compensat printr?un dezavantaj fiscal, ?i anume impozitarea ac?ionarilor. Chiar în cazul în care profiturile nu sunt distribuite ac?ionarilor, a doua etap? de impozitare ar fi efectuat? în Germania.

85 În aceast? privin??, trebuie amintit c? Curtea a admis deja c? necesitatea de a men?ine coeren?a unui regim fiscal poate justifica o restric?ie privind exercitarea libert??ilor de circula?ie garantate prin tratat (Hot?rârea din 28 ianuarie 1992, *Bachmann*, C?204/90, Rec., p. I?249, punctul 28, Hot?rârea *Manninen*, citat? anterior, punctul 42, Hot?rârea din 27 noiembrie 2008, *Papillon*, C?418/07, Rep., p. I?8947, punctul 43, ?i Hot?rârea *Glaxo Wellcome*, citat? anterior, punctul 77).

86 Pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare s? poat? fi primit, Curtea impune totu?i existen?a unei leg?turi directe între avantajul fiscal vizat ?i compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscal? determinat?, caracterul direct al acestei leg?turi trebuind s? fie apreciat în func?ie de obiectivul reglement?rii în cauz? (a se vedea Hot?rârile citate anterior *Papillon*, punctul 44, ?i *Glaxo Wellcome*, punctul 78).

87 În spe??, trebuie constatat c?, în cadrul legisla?iei fiscale în cauz?, neutralizarea efectelor re?inerii la surs? asupra dividendelor distribuite unei societ??i rezidente nu este supus? dublei condi?ii ca dividendele s? fie redistribuite de aceasta ?i ca impozitarea în sarcina ac?ionarilor

acestei societăți să permită compensarea scutirii în termeni economici a reinerii la sursă.

88 Astfel cum rezultă din expunerea de motive a legislației fiscale în cauză, reprodusă în memoriul în apărare al Republicii Federale Germania, unul dintre obiectivele sistemului de impozitare parțială a veniturilor este de a favoriza reinvestirea în întreprindere a beneficiilor care decurg din exploatarea acesteia și de a ameliora astfel autofinanțarea întreprinderilor. Un asemenea sistem de impozitare parțială vizează printre altele favorizarea menținerii beneficiilor în societate și evitarea distribuirii acestora către acționari sub formă de dividende.

89 Astfel, întrucât a doua etapă a impozitării nu intervine decât dacă profitul a fost distribuit acționarilor sub formă de dividende, sistemul face mai avantajoasă din punct de vedere fiscal acumularea profiturilor în interiorul societății decât distribuirea lor către acționari.

90 În măsura în care faptul de a evita a doua etapă a impozitării poate fi considerat ca fiind conform cu obiectivul regimului fiscal menționat, care este de a favoriza acumularea profiturilor în interiorul societății beneficiare în detrimentul distribuirii acestora acționarilor sub formă de dividende, nu se poate considera că avantajul constând într-o scutire a dividendelor distribuite unei societăți rezidente de reținerea la sursă este în toate cazurile compensat prin impozitarea acestor profituri în măsura în care constituie venituri ale acționarilor societății beneficiare.

91 Argumentul Republicii Federale Germania potrivit căruia, chiar în cazul în care profiturile societății beneficiare nu sunt distribuite acționarilor, a doua etapă de impozitare ar interveni, cu toate acestea, ulterior, în măsura în care o operațiune impozabilă s-ar produce în mod necesar în viitor, nu poate fi primit. Chiar dacă s-ar presupune că acesta ar fi cazul, o eventuală impozitare diferită nu este susceptibilă să justifice o scutire imediată de reținerea la sursă a dividendelor plătite societăților beneficiare rezidente.

92 În consecință, nu există o legătură directă, în sensul jurisprudenței citate la punctul 86 din prezenta hotărâre, între scutirea reinerii la sursă a dividendelor plătite societăților beneficiare rezidente și impozitarea dividendelor menționate, fie în calitate de venituri ale acționarilor acestor societăți, fie cu ocazia unei eventuale operații impozabile ulterioare.

93 Reiese că restricția privind libera circulație a capitalurilor care rezultă din legislația fiscală în cauză nu poate fi justificată prin motivele invocate de Republica Federală Germania.

94 Rezultă din tot ceea ce precedă că, întrucât a supus dividendele distribuite unor societăți stabilite în alte state membre, în cazul în care nu este atins pragul minim pentru participarea unei societăți-mamă la capitalul filialei sale prevăzut la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435, unei impozități mai oneroase, în termeni economici, decât cea care grevează dividendele distribuite unor societăți al căror sediu este situat pe teritoriul său, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE.

Cu privire la încălcarea articolului 40 din Acordul privind SEE

95 Unul dintre principalele obiective ale Acordului privind SEE este acela de a realiza în modul cel mai complet cu putință libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor pe tot cuprinsul SEE, astfel încât piața internă să fie realizată pe teritoriul Uniunii și fie extinsă la statele membre ale AELS. Din această perspectivă, mai multe dispoziții ale acordului respectiv vizează să garanteze o interpretare cât mai uniformă cu putință a acestuia pe tot cuprinsul SEE (a se vedea Avizul 1/92 din 10 aprilie 1992, Rec., p. I-2821). În acest cadru, este de competența Curții să vegheze ca regulile din Acordul privind SEE care sunt identice în esență cu cele din tratat să fie interpretate uniform în interiorul statelor membre (Hotărârea din 23 septembrie 2003, Ospelt și Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec., p. I-9743, punctul 29,

precum și Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 65).

96 Rezultă că, deși unele restricții privind libera circulație a capitalului între resortisanții statelor semnatare ale Acordului privind SEE trebuie apreciate din perspectiva articolului 40 din acordul respectiv și a anexei XII la acesta, stipulațiile în cauză prezintă aceeași valoare juridică precum dispozițiile identice, în esență, ale articolului 56 CE (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Franta de Jos, C-521/07, Rep., p. I-4873, punctul 33, și Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 66).

97 Astfel cum s-a constatat la punctul 49 din prezenta hotărâre, societățile beneficiare stabilite în Germania nu suportă o sarcină fiscală decurgând din reținerea la sursă pentru dividendele care le sunt distribuite de filialele lor rezidente.

98 În ceea ce privește dividendele plătite societăților stabilite în Islanda și în Norvegia, reținerea la sursă este considerată de dreptul german a fi fost prelevată definitiv.

99 În consecință și pentru aceleași motive ca și cele expuse cu ocazia examinării acțiunii din perspectiva articolului 56 alineatul (1) CE, se impune să se considere că, întrucât a supus dividendele distribuite unor societăți stabilite în Islanda și în Norvegia unei impozitări mai oneroase, în termeni economici, decât cea care grevează dividendele distribuite unor societăți al căror sediu este situat pe teritoriul său, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 40 din Acordul privind SEE.

Cu privire la cheltuielile de judecată

100 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenție este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Federale Germania la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Federală Germania a căzut în pretenție, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară și hotărăște:

1) Întrucât a supus dividendele distribuite unor societăți stabilite în alte state membre, în cazul în care nu este atins pragul minim pentru participarea unei societăți-mam la capitalul filialei sale prevăzut la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mam și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003, unei impozitări mai oneroase, în termeni economici, decât cea care grevează dividendele distribuite unor societăți al căror sediu este situat pe teritoriul său, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE.

2) Întrucât a supus dividendele distribuite unor societăți stabilite în Islanda și în Norvegia unei impozitări mai oneroase, în termeni economici, decât cea care grevează dividendele distribuite unor societăți al căror sediu este situat pe teritoriul său, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992.

3) Obligă Republica Federală Germania la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături

* Limba de procedură: germană.