

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

16 iunie 2022(*)

„Trimitere preliminară – Libera circulație a capitalurilor – Dividende provenite din pârți sociale deținute de un acționariat dispersat – Rambursarea impozitului pe veniturile din capital achitat de o societate nerezidentă – Condiții – Libera circulație a capitalurilor – Principiul proporționalității”

În cauza C-572/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), prin decizia din 20 mai 2020, primită de Curte la 3 noiembrie 2020, în procedura

ACC Silicones Ltd

împotriva

Bundeszentralamt für Steuern,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul C. Lycourgos, președinte de cameră, domnii S. Rodin și J.-C. Bonichot (raportor) și doamnele L. S. Rossi și O. Spineanu-Matei, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru ACC Silicones Ltd., de B. Pignot, Rechtsanwalt, și M. A. Linn, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de J. Möller și R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 ianuarie 2022,

pronunată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 63 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între ACC Silicones Ltd, pe de o parte, și Bundeszentralamt für Steuern (Oficiul Federal pentru Impozite, Germania), pe de altă parte, în legătură cu rambursarea impozitului pe veniturile din capital reținut la sursă pentru anii 2006-2008

din dividendele distribuite acestei societăți de Ambratex GmbH, societate cu sediul în Germania.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolului 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților și filialelor acestora din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 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) (denumit în continuare „Directiva 90/435”), această directivă se aplică societăților care dețineau în capitalul filialelor lor o participație minimă de 20 %, acest procent minim de participare fiind redus la 15 % începând cu 1 ianuarie 2007 și la 10 % începând cu 1 ianuarie 2009. Directiva 90/435 a fost abrogată prin Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8).

Dreptul german

4 Articolul 20 alineatul (1) punctul 1 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „EStG”), prevede că veniturile din capital cuprind părțile din profit (dividende).

5 Articolul 43 alineatul (1) prima teză punctul 1 din EStG prevede că, în cazul, printre altele, al veniturilor din capital în sensul articolului 20 alineatul (1) punctul 1 din EStG, „impozitul pe venit este perceput prin reținere din veniturile din capital (impozit pe veniturile din capital)”.

6 În conformitate cu articolul 8b alineatul (1) prima teză din Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „KStG”), referitor la participațiile în alte societăți și asociații, profiturile primite în sensul, printre altele, al articolului 20 alineatul (1) punctul 1 din EStG nu sunt luate în considerare la calcularea venitului și, prin urmare, nu sunt supuse impozitului pe profit.

7 În ceea ce privește impozitarea dividendelor distribuite unei societăți cu sediul social în Germania, din dispozițiile articolului 31 alineatul (1) prima teză din KStG coroborat cu articolul 36 alineatul (2) punctul 2 din EStG rezultă că impozitul pe veniturile din capital perceput prin reținere la sursă se deduce integral din impozitul pe profit datorat de societatea respectivă și, dacă este cazul, îi poate fi rambursat acesteia. Deducerea și, eventual, rambursarea impozitului presupun că impozitul a fost reținut și achitat, fapt ce trebuie dovedit prin prezentarea unui certificat emis de administrație, în conformitate cu articolul 45a alineatul (2) sau (3) din EStG.

8 În ceea ce privește impozitarea dividendelor distribuite unei societăți al cărei sediu social nu se află în Germania, articolul 32 alineatul (5) din KStG are următorul cuprins:

„(5) În cazul în care impozitul pe profit al creditorului aferent veniturilor din capital în sensul articolului 20 alineatul (1) punctul 1 din [EStG] a fost achitat în temeiul alineatului (1) [din prezentul articol], creditorului veniturilor din capital i se rambursează, la cerere, impozitul pe veniturile din capital reținut și achitat, în conformitate cu articolul 36 alineatul (2) punctul 2 din [EStG], atunci când

1. creditorul veniturilor din capital este o societate supusă parțial la plata impozitului în temeiul articolului 2 punctul 1, care

a) este de asemenea o societate în sensul articolului 54 [TFUE] sau al articolului 34 din

[Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 4)];

b) are sediul și locul conducerii activității pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene sau al unui stat în care se aplică [Acordul privind Spațiul Economic European],

c) este supus în statul în care se află locul conducerii activității sale, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții, unei obligații fiscale nelimitate comparabile cu cea prevăzută la articolul 1 și

2. creditorul participă direct la capitalul inițial sau social al societății debitoare a veniturilor din capital și nu îndeplinește condiția privind pragul minim pentru participare prevăzută la articolul 43b alineatul (2) din [EStG].

Prima teză se aplică numai în cazul în care:

1. nu se prevede nicio rambursare a impozitului pe veniturile din capital în cauză în temeiul altor dispoziții,

2. veniturile din capital nu ar fi, conform articolului 8b alineatul (1), luate în considerare la stabilirea venitului,

3. în temeiul unor dispoziții străine, veniturile din capital nu sunt deduse niciunei persoane care nu ar avea dreptul la rambursare în temeiul prezentului alineat dacă aceasta ar fi obținut în mod direct veniturile din capital,

4. un drept la rambursarea totală sau parțială a impozitului pe veniturile din capital nu ar fi exclus în cazul aplicării prin analogie a articolului 50d alineatul (3) din [EStG] și

5. impozitul pe veniturile din capital nu poate fi dedus de creditorul sau de un acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul acestuia și nici nu poate fi scăzut cu titlu de cheltuieli de exploatare sau de cheltuieli profesionale; posibilitatea unei reportări a deducerii echivalează cu deducerea.

Creditorul veniturilor din capital are obligația de a face dovada îndeplinirii condițiilor de rambursare. Acesta trebuie printre altele să dovedească, prin intermediul unui certificat eliberat de autoritățile fiscale din statul său de reședință, că este considerat rezident fiscal în acest stat, că este integral supus impozitului pe profit în statul respectiv și că nu este scutit de impozitul pe profit, precum și că este beneficiarul efectiv al veniturilor din capital. Din certificatul eliberat de administrația fiscală străină trebuie să reiasă că impozitul german pe veniturile din capital nu poate fi dedus, scăzut sau reportat și că acest lucru nu a avut loc în mod efectiv. Rambursarea impozitului pe veniturile din capital se efectuează pentru toate veniturile din capital încasate în cursul unui an calendaristic, în sensul primei teze, pe baza unei decizii de scutire adoptate în temeiul articolului 155 alineatul (1) a treia teză din Abgabenordnung [(Codul fiscal)].”

Convenția pentru evitarea dublei impuneri

9 Convenția din 26 noiembrie 1964 dintre Republica Federală Germania și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord privind eliminarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale, astfel cum a fost modificată prin actul adițional din 23 martie 1970 (BGBl 1966 II, p. 359, BGBl. 1967 II, p. 828, BGBl. 1971 II, p. 46, denumit în continuare „Convenția pentru evitarea dublei impuneri”), prevede la articolul VI alineatul (1):

„(1) Dividendele plătite de o societate rezidentă pe unul dintre teritorii unui rezident al celuilalt teritoriu pot fi de asemenea impozitate pe primul teritoriu. Cu toate acestea, impozitul nu este

prelevat pe acest prim teritoriu la o cotă mai mare de 15 % din cuantumul brut al acestor dividende, cu condiția ca aceste dividende să fie sau supuse impozitului pe celălalt teritoriu, sau, în calitate de dividende plătite de o societate rezidentă în Regatul Unit, scutite de impozitul Republicii Federale în temeiul dispozițiilor articolului XVIII alineatul 2 litera (a)”.

10 Articolul XVIII alineatul (1) litera (a) din această convenție are următorul cuprins:

„(1) În cadrul prevederilor legislației Regatului Unit privind posibilitatea deducerii impozitului datorat în afara Regatului Unit din impozitul datorat în Regatul Unit (care nu afectează principiul general care urmează), se acordă următoarea deducere:

a) impozitul Republicii Federale [Germania] datorat în temeiul legislației Republicii Federale [Germania] și în conformitate cu prezenta convenție, fie direct, fie prin deducere, pentru profitul, veniturile sau câștigurile impozabile obținute în Republica Federală [Germania] (cu excepția, în cazul dividendelor, a impozitului pe profitul din care au fost plătite dividendele) se deduce din impozitul calculat în Regatul Unit pentru același profit, venit sau câștiguri impozabile în raport cu care s-a calculat impozitul datorat Republicii Federale [Germania].”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 ACC Silicones este o societate cu sediul în Regatul Unit care deținea, în cursul anilor 2006-2008, 5,26 % din capitalul Ambratec, o societate cu sediul în Germania. ACC Silicones era ea însăși deținută în proporție de 100 % de o altă societate, cu sediul în Regatul Unit și cotată la bursă.

12 În cursul anilor 2006-2008, Ambratec a procedat în favoarea ACC Silicones la distribuirea de dividende, asupra cărora a fost prelevat, prin reținere la sursă, impozitul pe veniturile din capital la cota de 20 %, majorată cu taxa de solidaritate la cota de 5,5 %.

13 La 29 decembrie 2009, ACC Silicones a solicitat rambursarea impozitului astfel plătit. Această solicitare, pe de o parte, limitarea cotei reinerii la sursă la 15 %, în temeiul, printre altele, al articolului VI alineatul 1 din Convenția pentru evitarea dublei impunerii. Prevalându-se de libertățile fundamentale ale pieței interne și în special de libera circulație a capitalurilor, această solicitare, pe de altă parte, rambursarea soldului sumelor achitate.

14 Prin decizia din 7 octombrie 2010, Oficiul Federal pentru Impozite a admis prima parte a acestei cereri și a rambursat societății ACC Silicones reținerea la sursă care depășea cota de 15 % prevăzută de Convenția pentru evitarea dublei impunerii. Prin deciziile din 8 iunie 2015, acesta a refuzat, în schimb, să ramburseze acestei societăți soldul impozitului achitat, pentru motivul că nu erau îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 32 alineatul (5) din KStG, care urmăresc să evite seama de Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania (C-284/09, EU:C:2011:670).

15 După ce a solicitat fără succes rambursarea impozitului achitat, ACC Silicones a formulat o acțiune împotriva deciziilor din 8 iunie 2015 la instanța de trimitere, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), susținând că îndeplinea condițiile pentru a beneficia de această rambursare și în special că prezentase elementele de probă impuse de articolul 32 alineatul (5) din KStG.

16 Instanța de trimitere consideră că ACC Silicones îndeplinește condițiile impuse de legislația națională, cu excepția celei prevăzute la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG, care prevede că rambursarea este refuzată dacă impozitul pe veniturile din capital reținut la sursă poate fi dedus de creditorul sau de asociatul direct sau indirect al creditorului sau dacă poate fi scăzut cu titlu de cheltuieli de exploatare sau cheltuieli profesionale, simpla

posibilitate a unei reportări a deducerii fiind asimilat unei deduceri. Din această dispoziție ar rezulta că rambursarea nu poate fi acordată decât atunci când dezavantajul suferit, în raport cu rezidenții, de nerezidenții beneficiari ai unor dividende nu este compensat printr-o deducere, printr-o scădere din baza impozabilă sau printr-o reportare a deducerii în străinătate.

17 Instanța de trimitere arată că, în temeiul articolului 32 alineatul (5) a cincea teză din KStG, ACC Silicones trebuie să facă dovada că această condiție este îndeplinită prin prezentarea unui certificat eliberat de administrația fiscală străină care stabilește că impozitul german pe veniturile din capital nu poate fi dedus, scăzut sau reportat și că nicio deducere, nicio scădere sau nicio reportare nu a fost efectuată în fapt.

18 Or, potrivit instanței de trimitere, ar fi imposibil să se asigure că această condiție este îndeplinită în speță. Astfel, tratamentul impozitului pe veniturile din capital reținut la sursă de Republica Federală Germania în privința societății stabilite în Regatul Unit cotate la bursă care deține 100 % din capitalul ACC Silicones în cursul anilor 2006-2008 nu ar putea fi verificat din punct de vedere material, astfel încât cererea ACC Silicones ar trebui respinsă.

19 În aceste condiții, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea cerințelor prevăzute la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 și a cincea teză din KStG cu libertatea de circulație a capitalurilor.

20 Aceasta se întreabă, în primul rând, dacă faptul că rambursarea impozitului pe veniturile din capital societăților nerezidente care încasează dividende provenite din participații inferioare pragurilor prevăzute de Directiva 90/435 (denumite în continuare „dividende provenite din părți sociale deținute de un acționariat dispersat”) este supus unor condiții mai stricte decât rambursarea acestui impozit unor societăți rezidente este contrar liberei circulații a capitalurilor. Instanța de trimitere arată astfel că, în temeiul articolului 32 alineatul (5) din KStG, societăților nerezidente nu li se poate rambursa impozitul reținut la sursă asupra unor astfel de dividende încasate de la societăți germane decât dacă acest impozit nu poate să fie dedus sau să beneficieze de o reportare a deducerii la nivelul lor sau al acționarilor lor direcți sau indirecti și să fie scăzut cu titlu de cheltuieli de exploatare sau cheltuieli profesionale, aspect pe care acestea trebuie să îl dovedească prin intermediul unui certificat eliberat de administrația fiscală străină. Or, un astfel de nivel de exigență nu ar fi necesar în ceea ce privește societățile rezidente. Mai precis, instanța de trimitere ridică problema dacă restricția privind circulația capitalurilor instituită, în opinia sa, de legislația germană este justificată, în special în raport cu criteriile stabilite de Curte în Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

21 În al doilea rând, în ipoteza în care aceasta ar fi situația, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă principiul proporționalității și principiul efectului util se opun unei dispoziții naționale care impune societăților nerezidente, pentru a face dovada menționată la punctul anterior din prezenta hotărâre, să prezinte un certificat emis de administrația fiscală străină din care să rezulte că impozitul pe veniturile din capital reținut la sursă nu poate fi dedus sau să beneficieze de o reportare a deducerii, la nivelul lor sau al acționarilor lor direcți sau indirecti, sau să fie scăzut și că acest impozit nici nu a fost, în practică, dedus, reportat sau scăzut.

22 În acest context, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 56 CE, devenit articolul 63 TFUE, se opune unei dispoziții fiscale naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, care, în scopul rambursării impozitului pe veniturile din capital, impune unei societăți nerezidente care încasează dividende provenite din participații care nu ating pragul prevăzut la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva [90/435] furnizarea unei dovezi, prin intermediul unui certificat eliberat de administrația fiscală străină, care să ateste că

impozitul pe veniturile din capital nu poate fi dedus de această societate sau de un acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul acestei societăți sau să fie sczut cu titlu de cheltuieli de exploatare ori de cheltuieli profesionale și c? nu a avut loc efectiv o deducere, o scdere sau o reportare, în condițiile în care o asemenea dovadă nu este impusă, în scopul rambursării impozitului pe veniturile din capital, unei societăți rezidente care deține o participație echivalentă?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, principiul proporționalității și principiul efectului util se opun cerinței de a furniza certificatul menționat în prima întrebare în cazul în care societățile nerezidente beneficiare a dividendelor provenite din participații deținute de un acționariat dispersat îi este practic imposibil să prezinte acest certificat?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

23 Guvernul german arată că litigiul principal nu privește decât tratamentul fiscal al dividendelor provenite din părți sociale deținute de un acționariat dispersat plătite unei societăți stabilite într-un alt stat membru al Uniunii. În aceste condiții, el apreciază că întrebările adresate sunt inadmisibile în măsura în care privesc rambursarea reinerii la sursă pe veniturile din capital care se aplică dividendelor plătite unor societăți din state terțe.

24 Potrivit unei jurisprudențe constante, cererile de decizie preliminară adresate Curții beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de drept sau de fapt necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate [Hotărârea din 24 noiembrie 2020, Openbaar Ministerie (Fals în înscrisuri), C-510/19, EU:C:2020:953, punctul 26 și jurisprudența citată].

25 În speță, potrivit instanței de trimitere, deși legislația națională în cauză se aplică unor societăților care au sediul social sau sediul conducerii pe teritoriul unui stat membru al Uniunii sau al Spațiului Economic European, aceasta ar trebui să se aplice și societăților care au sediul social sau sediul conducerii în țări terțe.

26 Este necesar să se arate în această privință că compatibilitatea cu dreptul Uniunii a modalităților de rambursare a reinerii la sursă aplicate dividendelor distribuite unor societăți stabilite în țări terțe ar trebui să dea naștere unei aprecieri specifice în măsura în care, deși articolul 63 alineatul (1) TFUE interzice în general restricțiile privind circulația capitalurilor, inclusiv între statele membre și țările terțe, jurisprudența referitoare la restricțiile privind libera circulație a capitalurilor în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă integral în cazul circulației capitalurilor între statele membre și țările terțe, care se înscrie într-un context juridic diferit [a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 90 și jurisprudența citată].

27 Cu toate acestea, din cererea de decizie preliminară reiese că litigiul principal privește numai rambursarea reinerii la sursă pe veniturile din capital achitate pentru dividendele de origine germană plătite unei societăți nerezidente stabilite în Regatul Unit, în perioada în care acest stat era membru al Uniunii.

28 Rezultă că, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 30 din concluzii, problema dac?, în cazul dividendelor distribuite unor societăți stabilite într-o țară terță, condițiile prevăzute

de legisla?ia german? în cauz? pentru a ob?ine rambursarea impozitului pe veniturile din capital re?inut la surs? sunt contrare dreptului Uniunii în materie de liber? circula?ie a capitalurilor nu are nicio leg?tur? cu obiectul litigiului principal.

29 Prin urmare, cererea de decizie preliminar? este inadmisibil? în această m?sur?.

Cu privire la prima întrebare

30 Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei dispozi?ii a legisla?iei fiscale a unui stat membru care condi?ioneaz? rambursarea impozitului pe veniturile din capital achitat pentru dividendele provenite din p?r?i sociale de?inute de un ac?ionariat dispersat, primite de o societate stabilit? într?un alt stat membru, de dovada faptului c? acest impozit nu poate fi dedus de această societate sau de ac?ionarii s?i direc?i sau indirecti ?i nici nu poate fi sc?zut de societatea men?ionat? cu titlu de cheltuieli profesionale sau de cheltuieli de exploatare, în timp ce o asemenea condi?ie nu este prev?zută în ceea ce prive?te rambursarea impozitului pe veniturile din capital pl?tit de o societate rezident? care prime?te acela?i tip de venituri.

31 Potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, constituie printre altele restric?ii privind libera circula?ie a capitalurilor m?surile de natur? s? descurajeze nereziden?ii s? fac? investi?ii într?un stat membru sau s? descurajeze reziden?ii unui stat membru s? fac? investi?ii în alte state (Hot?rârea din 22 noiembrie 2018, Sofina ?i al?ii, C?575/17, EU:C:2018:943, punctul 23 ?i jurispruden?a citat?).

32 În ceea ce prive?te participa?iile inferioare pragurilor stabilite de Directiva 90/435, statele membre sunt cele c?rora le revine sarcina s? determine dac? ?i în ce m?sur? trebuie evitat? dubla impozitare economic? sau impozitarea în lan? a profiturilor distribuite ?i s? introduc? în acest scop, unilateral sau prin intermediul conven?iilor încheiate cu alte state membre, mecanisme destinate s? atenueze sau s? previn? această dubl? impozitare economic? sau această impozitare în lan?, f?r? îns? ca aceasta s? le autorizeze s? ia m?surile contrare libert??ilor de circula?ie (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, EU:C:2006:773, punctul 54, ?i Hot?rârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C?379/05, EU:C:2007:655, punctul 24).

33 Astfel cum Curtea a statuat deja în Hot?rârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania (C?284/09, EU:C:2011:670, punctele 72 ?i 73), o legisla?ie na?ional? care prevede, în ceea ce prive?te participa?iile care nu intr? sub inciden?a Directivei 90/435, rambursarea re?inerii la surs? aplicate dividendelor pl?tite unor societ??i rezidente, în condi?iile în care nu este prev?zută nicio posibilitate de rambursare în ceea ce prive?te re?inerea la surs? aplicat? dividendelor pl?tite unor societ??i situate în alte state membre, f?r? ca această diferen?? s? fie neutralizat? pe cale conven?ional?, instituie o restric?ie privind libera de circula?ie a capitalurilor.

34 Situa?ia este aceea?i în cazul unei legisla?ii na?ionale care extinde o astfel de posibilitate de rambursare la re?inerea la surs? aplicat? dividendelor pl?tite unor societ??i nerezidente stabilite în alte state membre, dar supunând?o unor condi?ii suplimentare în raport cu cele prev?zute pentru rambursarea re?inerii la surs? aplicate dividendelor pl?tite unor societ??i rezidente, f?r? ca această diferen?? de tratament s? fie neutralizat? pe cale conven?ional?. O asemenea legisla?ie are astfel drept consecin?? s? fac? mai dificil? exercitarea dreptului la rambursare de c?tre aceste societ??i nerezidente decât de c?tre societ??ile rezidente ?i, prin urmare, s? supun? dividendele pl?tite acestora unui tratament fiscal dezavantajos în raport cu cel rezervat dividendelor pl?tite societ??ilor rezidente.

35 Or, din cererea de decizie preliminar? reiese c?, în temeiul legisla?iei na?ionale în cauz?,

condițiile în care impozitul pe veniturile din capital reîntre la sursă pentru dividendele care provin din părți sociale deținute de un acționariat dispersat poate face obiectul unei rambursări variabile după cum beneficiarul acestor dividende este o societate rezidentă sau o societate nerezidentă.

36 Astfel, potrivit elementelor prezentate Curții, în cazul unei societăți rezidente, reînerea la sursă este integral dedusă din impozitul pe profit datorat de aceasta din urmă, iar eventualele surpluse îi este rambursat. În schimb, în cazul unei societăți nerezidente, rambursarea impozitului pe veniturile din capital este supusă condiției ca acest impozit să nu poată fi dedus sau să facă obiectul unei raportări a deducerii de către această societate sau de către acționarii săi direcți sau indirecti și nici să nu poată fi scăzut cu titlu de cheltuieli de exploatare sau de cheltuieli profesionale de către aceasta din urmă.

37 Trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 65 alineatul (1) TFUE, o astfel de diferență de tratament nu este admisibilă decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 aprilie 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punctul 24).

38 Pentru a stabili existența unei discriminări, analizarea caracterului comparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă a statului membru trebuie să fie realizată ținând seama de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (Hotărârea din 30 aprilie 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, punctul 26 și jurisprudența citată), care, în speță, astfel cum arată instanța de trimitere, constă în prevenirea dublei impozitări sau a impozitării în lanș a profiturilor.

39 Desigur, în privința măsurilor prevăzute de un stat membru în vederea atingerii unui astfel de obiectiv, societățile beneficiare rezidente nu se găsesc în mod necesar într-o situație comparabilă cu cea a societăților beneficiare nerezidente stabilite într-un alt stat membru (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 55 și jurisprudența citată).

40 Cu toate acestea, dacă 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 societăților nerezidente se apropie de cea a societăților rezidente (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 56 și jurisprudența citată).

41 Astfel, simpla exercitare de către acest stat membru a competenței sale fiscale, independent de orice impozitare într-un alt stat membru, generează un risc de impozitare în lanș sau de dublă impozitare 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 63 TFUE, 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 lanș sau a dublei impozitări economice (Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 57 și jurisprudența citată).

42 În speță, din elementele prezentate Curții reiese că Republica Federală Germania a ales să își exercite competența fiscală cu privire la toate dividendele care provin din părți sociale deținute de un acționariat dispersat, indiferent dacă aceste dividende sunt plătite unor societăți rezidente sau unor societăți stabilite în alte state membre. Aceste două categorii de societăți se află, pentru acest simplu motiv, într-o situație comparabilă în ceea ce privește riscul dublei impozitări economice sau al impozitării în lanș a acestor dividende. În consecință, acestea trebuie

s? fie supuse unui tratament echivalent (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C?284/09, EU:C:2011:670, punctul 58 ?i jurispruden?a citat?).

43 Pentru a demonstra c? aceasta este situa?ia în spe??, guvernul german face referire la Conven?ia pentru evitarea dublei impuneri.

44 În aceast? privin??, trebuie amintit c?, de?i un stat membru nu poate invoca beneficiul unui avantaj acordat unilateral de un alt stat membru pentru a se sustrage de la obliga?iile care îi incumb? în temeiul tratatului, obiectivul care const? în asigurarea unui tratament echivalent al dividendelor pl?tite unor societ??i rezidente ?i nerezidente poate fi atins prin intermediul unei conven?ii pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C?379/05, EU:C:2007:655, punctele 78 ?i 79, precum ?i jurispruden?a citat?), cu condi?ia ca aplicarea acesteia din urm? s? permit? compensarea integral? a efectelor diferen?ei de tratament rezultate din legisla?ia na?ional?.

45 Curtea a statuat astfel c? diferen?a de tratament dintre dividendele distribuite unor societ??i rezidente ?i dividendele distribuite unor societ??i nerezidente dispare numai în ipoteza în care impozitul re?inut la surs? în virtutea acestei legisla?ii poate fi dedus din impozitul datorat în cel?lalt stat membru pân? la concuren?a diferen?ei de tratament instituite de legisla?ia na?ional? (Hot?rârea din 17 septembrie 2015, Miljoen ?i al?ii, C?10/14, C?14/14 ?i C?17/14, EU:C:2015:608, punctul 79 ?i jurispruden?a citat?).

46 Potrivit informa?iilor furnizate Cur?ii, în temeiul Conven?iei pentru evitarea dublei impuneri, cota re?inerii la surs? aplicat? de Republica Federal? Germania dividendelor rezultate din p?r?ile sociale de?inute de un ac?ionariat dispersat pl?tite unei societ??i situate în Regatul Unit este limitat? la 15 %, iar aceast? re?inere la surs? poate fi dedus? din impozitul britanic. Cu toate acestea, în temeiul articolului XVIII alineatul 1 litera a) din aceast? conven?ie, aceast? deducere este limitat? la impozitul britanic calculat pe baza profiturilor sau a veniturilor luate în considerare pentru calcularea impozitului german.

47 Un asemenea mecanism nu pare de natur? s? garanteze în toate cazurile compensarea diferen?ei de tratament rezultate din legisla?ia na?ional?, o astfel de compensare nefiind în realitate posibil? decât în ipoteza în care cuantumul impozitului britanic calculat pe dividendele distribuite este cel pu?in egal cu cel re?inut la surs? perceput de Republica Federal? Germania (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C?284/09, EU:C:2011:670, punctele 67 ?i 68, precum ?i Hot?rârea din 17 septembrie 2015, Miljoen ?i al?ii, C?10/14, C?14/14 ?i C?17/14, EU:C:2015:608, punctul 86).

48 Or, în lipsa ramburs?rii re?inerii la surs?, numai deducerea integral? a acestei re?ineri din impozitul datorat, în statul s?u membru de stabilire, de societatea nerezident? beneficiar? a dividendelor ar putea face s? dispar? diferen?a de tratament rezultat? din legisla?ia na?ional?, f?r? s? fie necesar s? fie luate în considerare eventualele posibilit??i de deducere la nivelul ac?ionarilor direc?i sau indirect?i ai acestei societ??i, aspect de care legisla?ia german? nu ?ine, de altfel, seama în ceea ce prive?te societ??ile rezidente.

49 Nici sc?derea re?inerii la surs? din baza de calcul al impozitului datorat în statul membru în care este stabilit? societatea beneficiar? a dividendelor cu titlu de cheltuieli de exploatare sau de cheltuieli profesionale, nici posibilitatea acestei societ??i de a beneficia de o reportare a deducerii, a c?rei exercitare este totdeauna incert?, în timp ce societ??ile rezidente beneficiaz? de deducerea imediat? ?i, dac? este cazul, de rambursarea surplusului re?inerii la surs? achitate, nu sunt în schimb de natur? s? permit? neutralizarea integral? a acestei diferen?e de tratament (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 septembrie 2015, Miljoen ?i al?ii, C?10/14, C?14/14 ?i C?17/14, EU:C:2015:608, punctul 83, precum ?i, prin analogie, Hot?rârea din 22 noiembrie 2018,

Sofina și alții, C-575/17, EU:C:2018:943, punctele 28-34).

50 Sub rezerva verificărilor ce revin instanței de trimitere, o legislație precum cea în discuție în litigiul principal, care supune rambursarea impozitului reținut la sursă pe veniturile din capital unor condiții mai stricte atunci când beneficiarul dividendelor este o societate nerezidentă decât atunci când este vorba despre o societate rezidentă, fiind ca această diferență de tratament să fie neutralizată pe cale convențională, este susceptibil să descurajeze societățile stabilite în alte state membre să investească în societăți din statul membru în cauză și este de asemenea de natură să constituie un obstacol în calea colectării de capitaluri de către societățile rezidente de la societăți stabilite în alte state membre. Ea constituie, prin urmare, o restricție privind libera circulație a capitalurilor, în principiu interzisă de articolul 63 alineatul (1) TFUE.

51 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, o astfel de restricție poate fi totuși admisă dacă este justificată de un motiv imperativ de interes general, este de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia [Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe), C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 70, și Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Köln Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, punctul 83, precum și jurisprudența citată].

52 Potrivit guvernului german, legislația națională în cauză ar fi justificată de obiectivul menținerii repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, precum și de necesitatea de a evita o dublă luare în considerare a impozitului reținut la sursă.

53 Din jurisprudența Curții reiese că menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre se numără printre motivele imperative de interes general susceptibile să justifice o restricție privind libera circulație a capitalurilor, cum este o măsură națională prin care se urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 121, precum și Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 98).

54 Cu toate acestea, un astfel de motiv nu poate justifica impozitarea societăților nerezidente beneficiare ale unor dividende de către un stat membru care a ales să nu impoziteze societățile rezidente în privința acestui tip de venituri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 2011, Comisia/Germania, C-284/09, EU:C:2011:670, punctul 78 și jurisprudența citată).

55 În speță, deși Republica Federală Germania a ales să își exercite competența fiscală cu privire la ansamblul dividendelor care provin din părți sociale deținute de un acționariat dispersat, aceasta a ales de asemenea, potrivit elementelor prezentate Curții, să neutralizeze integral sarcina reinerii la sursă aplicate acestor dividende atunci când acestea din urmă sunt plătite unor societăți rezidente. În aceste condiții, menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre nu poate justifica impozitarea societăților stabilite în alte state membre cu privire la acest tip de venituri.

56 În ceea ce privește justificarea referitoare la necesitatea de a evita o dublă luare în considerare a reinerii la sursă la nivelul societăților beneficiare ale dividendelor stabilite în alte state membre sau al acționarilor lor direcți sau indirecti, trebuie arătat că obligația impusă societăților beneficiare ale unor dividende stabilite în alte state membre de a dovedi că impozitul reținut la sursă nu a fost dedus și nici nu a făcut obiectul unei reportări a deducerii la nivelul lor sau al acționarilor lor direcți sau indirecti și că nu a fost scăzut cu titlu de cheltuieli profesionale sau de cheltuieli de exploatare nu are un echivalent în ceea ce privește societățile rezidente. Cu

toate acestea, nimic nu permite să se excludă că aceste societăți sunt, și ele, deținute de acționari nerezidenți care intră sub incidența unor legislații naționale care permit luarea în considerare, la nivelul lor, a reinerii la sursă suferite de societatea beneficiară a dividendelor. În consecință, posibilitatea unei duble luări în considerare a impozitului prelevat la sursă nu poate fi exclusă în ceea ce privește societățile rezidente, împrejurarea că legislația germană nu ar autoriza luarea în considerare a reinerii la sursă decât la nivelul societății beneficiare ale dividendelor fiind în această privință lipsită de relevanță.

57 Or, trebuie amintit că, pentru a fi considerat de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit, o măsură trebuie să răspundă preocupării de a atinge obiectivul respectiv într-un mod coerent și sistematic (a se vedea printre altele, în acest sens, în materia libertății de stabilire, Hotărârea din 14 noiembrie 2018, Memoria și Dall’Antonia, C-342/17, EU:C:2018:906, punctul 52 și jurisprudența citată, precum și, în materia liberei prestări a serviciilor, Hotărârea din 3 februarie 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, punctul 59 și jurisprudența citată).

58 Astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 69 din concluzii, nu aceasta este situația, din perspectiva obiectivului care constă în evitarea dublei luări în considerare a impozitului plătit, a unei legislații naționale care supune rambursarea impozitului reținut la sursă pentru dividendele provenite din părți sociale deținute de un acționariat dispersat unor condiții mai stricte atunci când societățile beneficiare ale dividendelor sunt stabilite în alte state membre decât atunci când este vorba despre societăți rezidente, în timp ce nimic nu permite să se excludă dubla luare în considerare a impozitului reținut la sursă în ceea ce privește societățile rezidente. Prin urmare, o astfel de legislație nu poate, în niciun caz, să fie justificată de necesitatea de a evita dubla luare în considerare a impozitului reținut la sursă.

59 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă instanței de trimitere că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții a legislației fiscale a unui stat membru care condiționează rambursarea impozitului pe veniturile din capital achitat pentru dividendele provenite din părți sociale deținute de un acționariat dispersat, primite de o societate stabilită într-un alt stat membru, de dovada faptului că acest impozit nu poate fi dedus de această societate sau de acționarii săi direcți sau indirecti și nici nu poate fi scăzut de societatea menționată cu titlu de cheltuieli profesionale sau de cheltuieli de exploatare, în timp ce o asemenea condiție nu este prevăzută în ceea ce privește rambursarea impozitului pe veniturile din capital plătit de o societate rezidentă care primește același tip de venituri.

Cu privire la a doua întrebare

60 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la cea de a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții a legislației fiscale a unui stat membru care condiționează rambursarea impozitului pe veniturile din capital achitat pentru dividendele provenite din participații inferioare pragurilor prevăzute de Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților

Amam și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003, primate de o societate stabilită într-un alt stat membru, de dovada faptului că acest impozit nu poate fi dedus de această societate sau de acționarii săi direcți sau indirecti și nici nu poate fi scăzut de societatea menționată cu titlu de cheltuieli profesionale sau de cheltuieli de exploatare, în timp ce o asemenea condiție nu este prevăzută în ceea ce privește rambursarea impozitului pe veniturile din capital plătit de o societate rezidentă care primește același tip de venituri.

Semnături

* Limba de procedură: germana.