

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JULIANE KOKOTT

prezentate la 11 noiembrie 2010<sup>1</sup>

Cuprins

|   |         |
|---|---------|
| I — Introducere .....   | I - 311 |
| II — Dreptul austriac .....   | I - 312 |
| III — Situațiile de fapt și întrebările preliminare .....   | I - 314 |
| IV — Aprecieri juridică .....   | I - 318 |
| A — Cu privire la a doua întrebare preliminară formulată în cauza Haribo .....                          | I - 318 |
| 1. Observații preliminare .....   | I - 319 |
| 2. Existența unei restricții .....  | I - 320 |
| 3. Justificare .....  | I - 321 |
| a) Comparabilitatea în ceea ce privește riscul dublei impuneri economice .....                          | I - 321 |
| b) Comparabilitatea în ceea ce privește metoda aplicată pentru evitarea dublei impuneri economice ..... | I - 322 |
| 4. Proportionalitatea .....   | I - 325 |
| a) Caracterul adecvat și necesar .....  | I - 325 |
| b) Concluzie intermediară .....   | I - 329 |
| c) Urmărirea coerentă a obiectivului .....  | I - 329 |
| 5. Concluzie .....  | I - 331 |
| B — Cu privire la prima întrebare preliminară formulată în cauza Haribo .....                           | I - 331 |

1 — Limba originală: germana.

|      |  |         |
|------|--|---------|
| 1.   | Admisibilitatea întrebării .....   | I - 331 |
| 2.   | Răspunsul la întrebare .....   | I - 333 |
| a)   | Restricția .....   | I - 333 |
| b)   | Justificare .....  | I - 334 |
| c)   | Proportionalitatea .....   | I - 335 |
| d)   | Concluzie .....  | I - 338 |
| C —  | Cu privire la a treia întrebare preliminară formulată în cauza Haribo .....                    | I - 338 |
| 1.   | Restricția .....   | I - 338 |
| 2.   | Justificare .....  | I - 339 |
| a)   | Particularități în cazul statelor terțe .....  | I - 339 |
| b)   | Justificările specifice .....  | I - 341 |
| i)   | Repartizarea competenței de impozitare .....   | I - 341 |
| ii)  | Reciprocitatea .....   | I - 343 |
| iii) | Supravegherea fiscală .....  | I - 344 |
| c)   | Concluzie .....  | I - 345 |
| D —  | Cu privire la întrebările preliminare 4, 4.1 și 4.2 formulate în cauza Haribo ...              | I - 345 |
| E —  | Cu privire la cele două întrebări preliminare formulate în cauza Österreichische Salinen ..... | I - 347 |
| 1.   | Admisibilitatea întrebărilor .....   | I - 348 |
| 2.   | Răspunsul la întrebările preliminare .....   | I - 348 |
| V —  | Concluzie .....  | I - 352 |

## I — Introducere

1. Prezentele cauze abordează din nou subiectul impozitării dividendelor din străinătate. Legislația austriacă referitoare la impozitul pe profit conține prevederi pentru evitarea situației în care profitul întreprinderilor distribuit sub formă de dividende să fie supus de două ori impozitului pe profit, o dată la nivelul societății care efectuează distribuirea și încă o dată la nivelul societății care primește dividendele. Această dublă impunere economică este evitată în cazul dividendelor naționale prin scutirea de la impozitul pe profit la nivelul societății care primește dividendele. În schimb, în cazul dividendelor din străinătate, acordarea scutirii, deducerea sau nededucerea doar a impozitului străin pe profit depind de nivelul participației, de impozitul pe profit achitat anterior și de origine.

Europene, mai exact al dividendelor din participații mai mici de 10%, este evident că metoda scutirii, respectiv a deducerii eșuează de cele mai multe ori deoarece beneficiarul nu reușește să furnizeze informațiile necesare privind impozitul pe profit din străinătate achitat anterior. În consecință, în astfel de situații are loc dubla impunere economică. În plus, în cazul în care dividendele de portofoliu provin dintr-un stat membru al SEE care nu aparține Uniunii Europene, se prevede asistență generală reciprocă și asistență în materie de executare. În privința dividendelor de portofoliu din state terțe, evitarea dublei impuneri economice nu este prevăzută de la început. Este necesar să se verifice în ce măsură acest regim special al dividendelor de portofoliu străine este compatibil cu libera circulație a capitalurilor. În acest context, se face din nou referire la aspectul echivalenței dintre metoda scutirii și metoda deducerii<sup>2</sup>, la eventualele particularități ale circulației capitalurilor către și din state terțe<sup>3</sup>, precum și la aspectul proporționalității restricțiilor, în măsura în care acestea se întemeiază pe considerente care, chiar dacă pot fi legitime, nu sunt urmărite în mod coerent<sup>4</sup>.

2. În cazul dividendelor de portofoliu care provin din alte state membre ale Uniunii

2 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctele 33-74).

3 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531), și Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation* (citată la nota de subsol 2, punctele 17 și 18).

4 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2009, *Hartlauer* (C-169/07, Rep., p. I-1721, punctul 55), Hotărârea din 8 septembrie 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional și Bwin International* (C-42/07, Rep., p. I-7633, punctul 61), Hotărârea din 6 octombrie 2009, *Comisia/Spania* (C-153/08, Rep., p. I-9735, punctul 38), și Hotărârile din 8 septembrie 2010, *Stoß și alții* (C-316/07, C-358/07-C-360/07, C-409/07 și C-410/07, Rep., p. I-8069, punctul 106), și *Carmen Media Group* (C-46/08, Rep., p. I-8149, punctul 68).

## II — Dreptul austriac

(Einkommensteuergesetz 1988) și care nu face obiectul punctului 7.

3. Articolul 10 din Legea din 1988 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz 1988)<sup>5</sup>, astfel cum a fost modificată prin Legea din 2009 a bugetului (Budgetbegleitgesetz 2009)<sup>6</sup> (denumită în continuare „KStG”), intitulat „Scutirea de impozit a câștigurilor din participații și a participațiilor internaționale”, se aplică tuturor plasamentelor deschise în conformitate cu articolul 26c punctul 16 litera (b) din KStG și prevede:

„(1) Câștigurile din participații sunt scutite de impozitul pe profit. Câștiguri din participații sunt considerate:

1. toate tipurile de câștiguri care provin din participații sub formă de acțiuni sau părți sociale în societățile de capital naționale sau în societăți cooperative cu scop comercial naționale.

[...]

5. câștigurile în sensul punctelor 1-4 care provin din participația într-o societate străină, care îndeplinește condițiile articolului 2 din Directiva nr. 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 (JO CE L 255 p. 6) prevăzute în anexa 2 la Legea din 1988 privind impozitul pe venit

6. câștigurile în sensul punctelor 1-4 care provin din participația într-o societate dintr-un stat membru al Spațiului Economic European, comparabilă cu societățile naționale menționate la articolul 7 alineatul (3), și cu al cărui stat gazdă este încheiat un acord general de asistență reciprocă și de asistență în materie de executare, cu condiția ca această participație să nu facă obiectul punctului 7.

7. toate tipurile de câștiguri care provin din participații internaționale în sensul alineatului (2).

- (2) Se consideră că există o participație internațională atunci când contribuabilul sau alte societăți străine supuse integral impozitului pe profit cărora li se aplică articolul 7 alineatul (3) sunt comparabile cu un contribuabil căruia i se aplică articolul 7 alineatul (3) și despre care se poate demonstra că deține participații sub formă de cote de capital pe o perioadă neîntreruptă de minimum un an în cuantum de minimum o zecime

1. la societăți străine comparabile cu o societate de capital națională,

2. la alte societăți din străinătate care îndeplinesc condițiile articolului 2 din Directiva nr. 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 (JO

<sup>5</sup> — BGBl. 401.

<sup>6</sup> — BGBl. I 52.

CE L 255 p. 6) prevăzute în anexa 2 la Einkommensteuergesetz 1988, în versiunea sa actualizată.

Perioada menționată de un an nu se aplică participațiilor care au fost obținute în urma majorării de capital, cu excepția cazului în care cuantumul participației crește în urma acestei operațiuni.

[...]

(4) Prin derogare de la dispozițiile alineatului (1) punctul 7, câștigurile, precum și câștigurile din înstrăinare, pierderile din înstrăinare și alte modificări de valoare rezultate din participațiile internaționale în sensul alineatului (2) nu sunt scutite de impozitul pe profit în conformitate cu următoarele dispoziții dacă există motive în temeiul cărora ministrul federal al finanțelor dispune în acest sens prin ordin în vederea prevenirii fraudelor fiscale și a abuzurilor (articolul 22 din Codul fiscal federal [Bundesabgabenordnung]). Existența acestor motive poate fi acceptată în special atunci când

1. activitatea principală a societății străine constă în obținerea directă sau indirectă de venituri din dobânzi, transferul de bunuri mobiliare corporale sau necorporale și înstrăinarea de participații și

2. venitul societății străine nu se supune niciunui impozit străin comparabil cu impozitul pe profit austriac cu privire la calcularea bazei de impozitare, respectiv cu privire la cotele de impozitare.

(5) Prin derogare de la dispozițiile alineatului (1) punctele 5 și 6, câștigurile nu sunt scutite de impozitul pe profit în cazul existenței uneia dintre următoarele condiții:

1. Societatea străină nu se supune efectiv în străinătate, în mod direct sau indirect, niciunui impozit comparabil cu impozitul pe profit austriac.

2. Câștigurile societății străine se supun în străinătate unui impozit comparabil cu impozitul pe profit austriac, a cărui cotă de impozitare aplicată este cu peste 10% mai mică decât impozitul pe profit austriac în conformitate cu articolul 22 alineatul (1).

3. Societatea străină face obiectul unei scutiri ample *in personam* sau *in rem* în străinătate. Nu se aplică scutirea prevăzută la alineatele (1) și (3).

(6) În cazurile prevăzute la alineatele (4) și (5), în ceea ce privește câștigurile, scutirea de un impozit străin corespunzător

impozitului pe profit se realizează astfel: impozitul străin considerat impozitare anterioară a distribuiri dividendelor se va deduce, la cerere, din impozitul pe profit național care corespunde câștigurilor obținute din participațiile internaționale. La stabilirea veniturilor, impozitul străin dedus se va adăuga tuturor tipurilor de câștiguri obținute din participațiile internaționale.”

4. Instanța de trimitere consideră că, în cadrul metodei deducerii, în vederea dovedirii impozitării în străinătate se aplică în continuare informarea din partea Ministerului Federal al Finanțelor cu privire la situația juridică anterioară<sup>7</sup>. Potrivit acesteia, în vederea obținerii unei deduceri din impozitul pe profit, contribuabilul ar trebui să dea o declarație care să conțină următoarele elemente:

- denumirea exactă a societății la care există participația, care distribuie dividende;
- indicarea cu exactitate a cuantumului participației;
- indicarea cu exactitate a cotei de impozit pe profit aplicate societății care distribuie dividende în statul în care se află sediul acesteia. Dacă aceasta nu se supune

regimului normal de impozitare aplicabil în statul în care se află sediul (ci, de exemplu, unei cote de impozitare avantajoase, unei scutiri de impozit *in personam* sau altor scutiri ori reduceri de impozit *in rem*), este necesară indicarea cotei de impozit efectiv aplicate;

- menționarea impozitului pe profit aplicat în străinătate, calculat pe baza parametrilor de mai sus, care revine participației societății;
- indicarea cu exactitate a cotei impozitului reținut efectiv la sursă (limitat la cota impozitului reținut la sursă DBA);
- calcularea impozitului deductibil.

### III — Situațiile de fapt și întrebările preliminare

5. Österreichische Salinen AG (denumită în continuare „Österreichische Salinen”), o

<sup>7</sup> — BMF-010216/0090-VI/6/2008.

societate de capital de drept austriac, cu sediul în Austria, a înregistrat în exercițiul financiar 2002 o pierdere din veniturile din activitatea comercială. În acel exercițiu financiar, societatea a obținut venituri prin intermediul fondurilor de investiții naționale, care au fost alcătuite și din dividende ale societăților de capital străine cu sediul în state membre ale Uniunii Europene și în state terțe. În temeiul KStG, în versiunea în vigoare la momentul respectiv, administrația financiară competentă a scutit de impozit dividendele naționale, însă nu a acordat această scutire pentru dividendele din străinătate provenite din participații mai mici de 25 %.

ar trebui aleasă cea care aduce cel mai puțin atingere noțiunii stabilite de legiuitorul austriac. Aceasta este reprezentată de metoda deducerii, deoarece, în cazul unui nivel de impozitare mai scăzut în străinătate, doar aceasta ar avea drept rezultat impozitarea egală cu cea aplicată dividendelor naționale. În plus, legiuitorul a prevăzut o diferență valorică în acest sens, stabilind în mod expres aplicarea metodei deducerii pentru participațiile la societățile străine care nu desfășoară o activitate operativă. De asemenea, participațiile minoritare în cauză, deținute în străinătate, obținute printr-un fond de investiții nu reprezintă un angajament operativ. Prin urmare, în locul metodei scutirii ar trebuie aplicată metoda deducerii, a cărei echivalență a fost recunoscută, în principiu, de Curte. În prezent, litigiul se află pe rolul instanței de trimitere.

6. Unabhängiger Finanzsenat, sesizat în vederea soluționării acțiunii împotriva deciziei de impunere („apel”), a considerat această măsură o încălcare nejustificată a liberei circulații a capitalurilor și a tratat dividendele din străinătate ca venituri scutite de impozit, aplicând, prin analogie, normele în vigoare privind dividendele naționale, fără a deduce impozitele reținute la sursă.

7. Verwaltungsgerichtshof [Curtea Administrativă], sesizată ulterior de administrația financiară, nu a împărtășit această opinie, deși, în hotărârea sa din 17 aprilie 2008, aceasta aprobase o restricție nejustificată privind libera circulație a capitalurilor. Dintre multiplele soluții conforme cu normele comunitare

8. Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (denumită în continuare „Haribo”), de asemenea o societate de capital de drept austriac cu sediul în Austria, a obținut în exercițiul financiar 2001 venituri din dividende distribuite de fondurile de investiții străine din state membre ale Uniunii Europene și din state terțe. Având în vedere situația juridică de la momentul respectiv, administrația financiară competentă a respins acordarea scutirii de impozit pentru dividendele din străinătate. Haribo a formulat apel împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

9. Prin deciziile din 29 septembrie 2008, primite de Curte la 3 octombrie 2008, *Unabhängiger Finanzsenat* a adresat Curții o serie de întrebări preliminare care s-au referit la KStG în versiunea publicată în BGBl. 797/1996, respectiv 161/2005. După ce, în temeiul articolului 104 alineatul (5) din Regulamentul de procedură, Curtea a solicitat instanței de trimitere clarificări privind modificarea KStG intervenită în 2009, aceasta din urmă a reformulat întrebările prin scrisoarea din 30 octombrie 2009, primită de Curte la 3 noiembrie 2009.

din state ale UE/SEE, în măsura în care nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea metodei scutirii, deși deținătorul de participații nu poate prezenta sau poate prezenta în mică măsură atât dovada îndeplinirii condițiilor pentru aplicarea metodei scutirii (impozitare comparabilă, cota impozitului străin, inexistența scutirilor *in personam* sau *in rem* în privința societăților străine), cât și datele necesare pentru deducerea impozitului pe profit din străinătate?

10. În cauza C-436/08 (*Haribo*), întrebările preliminare sunt formulate în prezent după cum urmează:

„1) Dreptul comunitar se opune posibilității ca participațiile de portofoliu din străinătate, din state ale SEE, să fie scutite de impozit numai dacă există asistență reciprocă și asistență în materie de executare, cu toate că scutirea de impozit nu se supune acestor condiții în cazul participațiilor internaționale (nici în cazul dividendelor din state terțe și nici în cazul «switch-over-ului» cu metoda deducerii)?

2) Dreptul comunitar se opune posibilității ca metoda deducerii să se aplice pentru dividendele de portofoliu din străinătate,

3) Dreptul comunitar se opune posibilității ca legea să nu acorde nici o scutire de la impozitul pe profit, nici o deducere a impozitului pe profit achitat pentru veniturile din participații deținute în state terțe, în cazul în care cuantumul participației este mai mic de 10% (25%), în timp ce veniturile din participațiile deținute pe teritoriul național sunt scutite de impozit independent de cuantumul participației?

4) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare: dreptul comunitar se opune aplicării de către o autoritate națională a metodei deducerii pentru a înlătura discriminarea participațiilor deținute în state terțe, în condițiile în care dovada impozitului (pe profit) achitat anterior în străinătate, din cauza nivelului redus

al participației, este imposibil de adus sau poate fi adusă numai cu eforturi disproporționate, întrucât, potrivit unei decizii a Verwaltungsgerichtshof din Austria, această soluție corespunde în cea mai mare măsură voinței (ipotetice) a legiuitorului, în timp ce, prin simpla neaplicare a limitei de participație de 10% (25%) cu efect discriminatoriu ar rezulta o scutire de impozit pentru dividendele din state terțe?

participației este mai mic de 10% (25%), deși deducerea impozitului – în anumite cazuri dispusă – în cazul veniturilor din participații deținute în state terțe nu este condiționată de existența asistenței reciproce și a asistenței în materie de executare în cazul unei participații mai mari de 10% (25%)?”

11. În cauza C-437/08 (Österreichische Salinen), întrebările preliminare sunt formulate în prezent după cum urmează:

4.1) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea 4: dreptul comunitar se opune posibilității ca scutirea de impozit a veniturilor din participații deținute în state terțe să fie refuzată, în condițiile în care cuantumul participației este mai mic de 10% (25%), deși scutirea de impozit a veniturilor din participații mai mari de 10% (25%) nu este condiționată de existența unei asistențe generale reciproce și a asistenței în materie de executare?

„1) Dreptul comunitar se opune posibilității ca, în cazul dividendelor din străinătate, să se aplice metoda deducerii în cazul schimbării metodei, care însă nu permite simultan reportarea deducerii asupra anilor următori sau acordarea unui credit fiscal aferent unui an în care s-au înregistrat pierderi cât privește, pe de o parte, impozitul pe profit datorat și, pe de altă parte, reținerea la sursă deductibilă?

4.2) În cazul unui răspuns negativ la întrebarea 4: dreptul comunitar se opune posibilității ca deducerea impozitului pe profit din străinătate să fie refuzată pentru veniturile din participațiile deținute în state terțe, în condițiile în care cuantumul

2) Dreptul comunitar se opune posibilității ca, în cazul dividendelor din state terțe, să se aplice metoda deducerii, deoarece, potrivit unei decizii a Verwaltungsgerichtshof, acest rezultat ar corespunde cel mai bine voinței (ipotetice) a legiuitorului,

care însă nu permite simultan reportarea deducerii sau acordarea unui credit fiscal aferent unui an în care s-au înregistrat pierderi?”

12. Prin Ordonanța președintelui Curții din 16 ianuarie 2009, cele două cauze au fost conexate în vederea bunei desfășurări a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

13. La procedura în fața Curții au participat Haribo, guvernele austriac, german, italian, olandez și finlandez, precum și guvernul Regatului Unit și Comisia Europeană, iar guvernul italian și cel finlandez au depus numai observații scrise.

#### IV — Aprecieri juridică

14. A doua întrebare preliminară adresată în cauza Haribo ridică problema de principiu care vizează echivalența metodei scutirii cu metoda deducerii pentru evitarea dublei impuneri economice aplicate dividendelor. În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea privind această echivalență, indiferent de imposibilitatea de a dovedi impozitul pe profit dedus în străinătate, nu ar exista motive

împotriva scutirii condiționate pentru dividendele de portofoliu din alte state membre ale UE/SEE și, de altfel, împotriva aplicării metodei deducerii în privința acestora, în timp ce dividendele de portofoliu naționale sunt scutite întotdeauna de impozitul pe profit. Având în vedere că răspunsul la această întrebare poate influența răspunsurile la celelalte întrebări preliminare, se impune mai întâi examinarea acesteia.

A — *Cu privire la a doua întrebare preliminară formulată în cauza Haribo*

15. Prin intermediul celei de a doua întrebări formulate în cauza Haribo, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă articolul 56 alineatul(1) CE<sup>8</sup> se opune situației în care societățile naționale trebuie să plătească regulat impozit pe profit pentru dividendele de portofoliu din alte state membre ale UE/SEE deoarece acestea nu reușesc sau reușesc în mică măsură să comunice informațiile solicitate privind impozitul pe profit achitat anterior în străinătate, necesare scutirii sau, cel puțin, deducerii, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază întotdeauna de scutire.

8 — Devenit articolul 63 TFUE după intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona. Având în vedere însă că acțiunea principală se referă la anii fiscali 2001 și 2002, la acest punct și la următoarele se va face referire la articolele din Tratatul CE.

1. Observații preliminare

fapt în sine nu constituie însă o inegalitate de tratament nelegală, deoarece cheltuielile administrative respective, care sunt specifice, depind de modul de funcționare a sistemului de credit fiscal<sup>11</sup>.

16. În conformitate cu Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation<sup>9</sup>, un stat membru care evită dubla impune economică aplicată dividendelor naționale trebuie să prevadă un tratament echivalent pentru dividendele din străinătate.

17. Curtea nu a exprimat îndoiele de principiu cu privire la aplicarea metodei scutirii pentru dividendele naționale și a metodei deducerii pentru dividendele din străinătate. Aceasta consideră că cele două metode sunt echivalente, în măsura în care cota de impozitare aplicată dividendelor din străinătate nu este superioară celei aplicate dividendelor naționale, iar suma plătită în străinătate este deductibilă până la contravaloarea impozitului la nivel național<sup>10</sup>.

18. Astfel, Curtea a stabilit că, în comparație cu metoda scutirii, metoda deducerii impune contribuabililor cheltuieli administrative suplimentare, deoarece trebuie dovedit impozitul plătit efectiv în statul unde își are sediul societatea care efectuează distribuirea. Acest

19. Din hotărâre nu reiese în ce stadiu al examinării a ajuns Curtea la această concluzie – examinând dacă există în general o restricție privind libera circulație a capitalurilor<sup>12</sup>, examinând dacă situațiile sunt comparabile sau dacă inegalitatea de tratament este justificată de motive imperative de interes general ori examinând proporționalitatea.

20. Stadiul examinării joacă însă un rol important în ceea ce privește calitatea eventualei echivalențe dintre metoda scutirii și metoda deducerii. Cu toate acestea, în cazul în care constatarea Curții, potrivit căreia cheltuielile administrative suplimentare fac parte din însăși esența metodei deducerii, ar trebui interpretată în sensul că această legătură intrinsecă exclude *a priori* existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor, ar fi trecute cu vederea consecințele pe care le poate avea aplicarea în practică a metodei deducerii.

9 — Citată la nota de subsol 2, punctul 72.

10 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 2, punctele 57 și 60) și Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Rep., p. I-2875, punctul 43).

11 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 2, punctele 53 și 60).

12 — Sau libertatea de stabilire.

21. În prezentele cauze, în care Haribo și Österreichische Salinen au obținut dividende de portofoliu din străinătate prin intermediul fondurilor de investiții naționale, conform concluziilor instanței de trimitere, este imposibil sau este posibil doar în mică măsură să se demonstreze impozitarea aplicată în străinătate. Deși acest aspect a făcut obiectul debaterilor aprinse între părți, Curtea nu poate aprecia ea însăși aspectul în sine. În cele din urmă, instanței de trimitere îi revine obligația de a face aprecierile necesare. În principiu, Curtea are obligația de a efectua interpretarea solicitată pe baza elementelor constatate de instanța de trimitere<sup>13</sup>.

cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un alt stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru să facă investiții în alte state<sup>14</sup>.

23. Deoarece și restricțiile cu domeniu de aplicare mai restrâns sau de mai mică însemnătate cad sub incidența interzicerii unei restricții<sup>15</sup>, considerăm că este necesar să se admită existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE, având în vedere în special ansamblul de situații de fapt prezentat de instanța de trimitere.

## 2. Existența unei restricții

22. În acest context, este necesar să se examineze mai întâi dacă dispoziția în cauză are drept rezultat o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu. Printre măsurile interzise la articolul 56 alineatul(1) CE ca restricții privind libera circulație a capitalurilor se numără

24. Spre deosebire de dividendele de portofoliu naționale, aplicarea metodei scutirii pentru dividendele de portofoliu din alte state membre ale UE/SEE este supusă anumitor condiții, în lipsa cărora fiind necesară aplicarea metodei deducerii, deși deținătorul de participații nu poate prezenta sau poate prezenta în mică măsură atât dovada îndeplinirii acestor condiții, cât și datele necesare pentru deducerea impozitului pe profit din străinătate. Având în vedere că, în pofida impozitării

13 — Hotărârea din 13 noiembrie 2003, Neri (C-153/02, Rec., p. I-13555, punctul 35), Hotărârea din 2 octombrie 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Rep., p. I-7333, punctul 15), și Hotărârea din 29 ianuarie 2009, Josef Vossding Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb (C-278/07-C-280/07, Rep., p. I-457, punctul 16).

14 — Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 44), Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen (C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 24), și Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 40).

15 — Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 43), Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 50), și Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Rep., p. I-6649, punctul 42).

regulate a veniturilor întreprinderii în străinătate, se aplică impozitarea națională integrală a dividendelor din străinătate, pentru un investitor rezident este mai puțin atractiv să dobândească sau să dețină o participație de portofoliu străină în locul uneia națională.

compatibilă cu dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor numai dacă tratamentul diferit fie se aplică situațiilor care nu pot fi comparate obiectiv, fie este justificat de un motiv imperativ de interes general<sup>16</sup>.

### 3. Justificare

25. Este necesar să se examineze în continuare dacă este totuși permisă restricția privind libera circulație a capitalurilor prevăzută de dispozițiile articolelor 57-60 CE sau dacă aceasta este justificată de un motiv imperativ de interes general recunoscut de jurisprudență.

26. Astfel, articolul 58 alineatul (1) litera (a) CE permite statelor membre să stabilească o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește locul unde au fost investite capitalurile lor. Cu toate acestea, articolul 58 alineatul (3) CE prevede că aceasta nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară.

27. Prin urmare, o reglementare fiscală națională precum cea în cauză poate fi

a) Comparabilitatea în ceea ce privește riscul dublei impuneri economice

28. În continuare, este necesar să se examineze dacă tratamentul diferit aplicat societăților de capital stabilite în Austria este condiționat, de la caz de caz, de situațiile în care acestea obțin dividende de portofoliu naționale sau din state membre ale UE/SEE, care nu sunt comparabile, având în vedere obiectivul urmărit prin articolul 10 alineatul(1) din KStG<sup>17</sup>.

29. Articolul 10 alineatul (1) din KStG urmărește să evite dubla impunere a câștigurilor societăților prin scutirea

16 — Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 29), Hotărârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert (C-512/03, Rec., p. I-7685, punctul 42), și Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania (C-487/08, Rep., p. I-4843, punctul 47).

17 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063, punctele 29-32), Hotărârea Manninen (citată la nota de subsol 16, punctele 32-35) și Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia (C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 58).

societății care primește dividendele de la plata impozitului pe profit.

având în vedere de asemenea metoda aplicată pentru evitarea dublei impuneri economice<sup>19</sup>.

30. Potrivit unei jurisprudențe constante, acționarii care obțin dividende din străinătate și acționarii care obțin dividende naționale se află, în principiu, în aceeași situație, având în vedere reglementarea fiscală care urmărește să evite sau să atenueze dubla impunere a profiturilor distribuite ale societăților. În cele din urmă, în ambele cazuri se poate ajunge la o impozitare în lanț a profiturilor realizate<sup>18</sup>.

31. Rezultă că, atunci când se evită dubla impunere economică în cazul dividendelor naționale, este necesar să se evite dubla impunere și în cazul dividendelor de aceeași natură din străinătate.

b) Comparabilitatea în ceea ce privește metoda aplicată pentru evitarea dublei impuneri economice

32. Cu toate acestea, se pune întrebarea dacă situația dividendelor naționale este comparabilă cu cea a dividendelor din străinătate,

33. Dacă un stat membru decide să scutească de impozitul pe profit dividendele naționale – nu pentru că acesta dorește să renunțe în general la impozitarea profiturilor distribuite ale întreprinderilor, ci pentru că dorește să evite astfel dubla impunere economică –, trebuie să se admită că nivelul de impozitare dorit a fost deja atins prin perceperea impozitului pe profit la nivelul societății care distribuie profiturile. Este posibil ca în anumite cazuri această legătură intrinsecă să lipsească parțial sau total atunci când societatea care efectuează distribuirea beneficiază la rândul său de anumite avantaje fiscale. În contextul examinării necesare în cauză, considerăm însă că nu este relevantă analiza cazurilor individuale, ci evaluarea de ansamblu a sistemului.

34. În cauza Manninen<sup>20</sup>, această legătură intrinsecă dintre scutirea aplicată la nivelul acționarilor și impozitarea aplicată la nivelul societății a existat în totalitate. Mai exact, în acest caz, dubla impunere economică a dividendelor naționale nu a fost evitată formal prin scutire, ci prin acordarea unui credit fiscal egal cu cota impozitului pe profit aferentă profitului realizat de societate. Întrucât cota

18 — Hotărârea Lenz (citată la nota de subsol 17, punctele 31 și 32), Hotărârea Manninen (citată la nota de subsol 16, punctele 34-36) și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 2, punctul 62).

19 — A se vedea în acest sens Concluziile noastre prezentate în cauza Manninen (citată la nota de subsol 16, punctele 46 și 47).

20 — Citată la nota de subsol 16, punctul 44.

impozitului pe venit pentru veniturile din capital era aceeași, acest sistem a fost identic cu scutirea acordată pentru dividende. Cu toate acestea, legislația finlandeză prevedea în mod expres un impozit complementar pentru situația în care impozitul perceput de la societatea care efectuează distribuția era inferior sumei aferente creditului fiscal acordat în favoarea acționarului. Astfel s-a asigurat că nivelul de impozitare stabilit pentru dividendele naționale a fost atins efectiv.

impozitare se aplică numai în anumite situații pe baza modificării bazei de impozitare în urma anumitor reduceri acordate în mod excepțional<sup>22</sup>. Conchidem că, prin urmare, Curtea nu a mai dorit să își mențină propriile constatări privind echivalența dintre metoda scutirii și metoda deducerii<sup>23</sup> atunci când, în cazuri individuale, dividendele naționale au fost scutite de impozit, deși veniturile aferente nu fuseseră deja impozitate integral cu impozitul pe profit<sup>24</sup>.

35. În cauza *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Curtea a abordat numai în subsidiar legătura dintre scutirea aplicată dividendelor naționale și impozitarea aplicată la nivelul societății care efectuează distribuția. Reclamantele din acțiunea principală menționată au susținut că scutirea aplicată dividendelor naționale se aplica indiferent dacă societatea care a efectuat distribuția a plătit impozit și indiferent de cuantumul acestuia<sup>21</sup>.

37. În prezentele cauze, instanța de trimitere menționează că, având în vedere diferitele efecte de degrevare prevăzute în KStG, nivelul impozitării efective în Austria a dividendelor naționale ar putea fi mai scăzut decât cota de impozit nominală nu numai în cazuri individuale. Aceasta amintește cu titlu informativ posibilitatea reportării pierderilor și a impozitării la nivel de grup.

36. Pentru aceste motive, Curtea a solicitat instanței de trimitere să examineze dacă acele cote de impozit aplicabile societății care efectuează distribuția și societății beneficiare sunt într-adevăr egale, iar nivelurile diferite de

38. Cu toate acestea, considerăm că posibilitățile utilizate în mod curent pentru a reduce sarcina fiscală prin introducerea în

22 — Citată la nota de subsol 2, punctul 56.

23 — A se vedea mai sus, punctul 16 și următoarele.

24 — Deoarece în cazul dividendelor obținute de la societăți din străinătate nu au putut fi luate în considerare posibilele avantaje fiscale acordate societății care distribuie, avocatul general Geelhoed a afirmat în Concluziile prezentate în cauza *Test Claimants in the FII Group Litigation* că există o încălcare a libertății de stabilire.

21 — Citată la nota de subsol 2, punctul 54.

baza de impozitare a pierderilor din trecut și prin impozitarea consolidată a profiturilor și a pierderilor unui grup de societăți nu pot elimina legătura strânsă dintre scutire și impozitare care stă la baza oricărui sistem de scutiri. Același lucru este valabil și pentru scutirile *in personam* sau *in rem* de la plata impozitului pe profit, acordate în mod excepțional. Numai dacă se demonstrează, pe baza unei examinări de ansamblu a sistemului, că legătura dintre scutire și impozitarea anticipată este numai aparentă sau lipsește în mod evident, ar trebui să se constate că, în realitate, sistemul nu contribuie la eliminarea dublei impuneri economice.

39. Prin urmare, instanța de trimitere trebuie să verifice dacă, în contextul examinării întregului regim al impozitului austriac pe profit, există o legătură reală între scutirea de la plata impozitului pe profit pentru dividendele naționale și situația impozitării la nivelul societății care face distribuirea. În caz contrar, refuzul acordării unei scutiri necondiționate pentru dividendele din state membre ale UE/SEE, spre deosebire de dividendele naționale, ar constitui de la început o măsură arbitrară și, implicit, nepermisă.

40. În continuarea examinării, vom porni de la premisa că la baza sistemului de scutiri aplicabil în Austria pentru situațiile de fapt interne există o legătură intrinsecă între scutire și impozitarea anticipată în sensul descris anterior.

41. În ceea ce privește dividendele din străinătate, în opinia autorităților fiscale, este incert dacă acestora li s-a aplicat anterior impozitul pe profit și, în caz afirmativ, în ce cuantum. Astfel, este întru totul posibil ca veniturile provenite în principal din străinătate să nu fie impozitate<sup>25</sup>, să fie impozitate în alt mod sau să li se aplice un impozit mai mic la nivelul societății care face distribuirea. Cu toate acestea, dacă pentru dividendele din străinătate s-ar aplica necondiționat metoda scutirii, nu s-ar asigura impozitarea unică. În plus, aplicarea nediferențiată a metodei scutirii ar avea drept rezultat ca dividendelor din străinătate să li se aplice un tratament nu numai egal, ci posibil mai bun decât dividendelor naționale.

42. În acest context, trebuie amintit că dubla impunere economică aplicată dividendelor din străinătate apare ca urmare a faptului că două state își exercită în paralel supremația fiscală asupra profitului unei întreprinderi, unul aplicând impozitul pe profit societății care face distribuirea, iar celălalt societății beneficiare. În această privință, din libera

25 — În cazul scutirii acordate de statul membru de origine, în Hotărârea Manninen (citată la nota de subsol 16, punctul 34), Curtea a pornit de la premisa că dividendele naționale și cele din străinătate nu sunt comparabile.

circulație a capitalurilor nu rezultă nicio ordine de prioritate între competența de impozitare a diferitelor state membre sau deopotrivă a statelor terțe.

43. Numai în situațiile în care un stat membru decide să evite sau să atenueze dubla impunere economică aplicată dividendelor naționale, din libera circulație a capitalurilor<sup>26</sup> rezultă obligația de a prevedea un tratament egal pentru dividendele din străinătate<sup>27</sup>. Cu toate acestea, în cadrul organizării propriului sistem de evitare sau atenuare a dublei impunerii economice, un stat membru poate să aibă în vedere ca dividendelor din străinătate să li se aplice impozitul pe profit la un nivel cel puțin egal cu cel național<sup>28</sup>.

44. Întrucât metoda scutirii condiționate acordate dividendelor din străinătate nu este adecvată pentru asigurarea impozitării, situațiile analizate în cauză nu sunt comparabile în ceea ce privește metoda care trebuie aplicată în vederea evitării dublei impunerii economice.

#### 4. Proporționalitatea

45. Deși comparabilitatea lipsește în acest context, măsura restrictivă supusă dezbaterei trebuie să respecte totuși principiul proporționalității. Aceasta trebuie să fie adecvată, astfel încât să asigure atingerea obiectivului urmărit, și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv<sup>29</sup>.

##### a) Caracterul adecvat și necesar

46. Metoda scutirii condiționate cu trecerea posibilă către metoda deducerii este adecvată astfel încât să asigure că avantajul fiscal prezentat de evitarea sau de atenuarea dublei impunerii economice este utilizat numai dacă și în măsura în care plata în țară a impozitului pe profit ar conduce la dublă impozitare.

47. Se ridică totuși întrebarea dacă aceasta nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului menționat. Norma austriacă în discuție nu are drept rezultat doar cheltuieli administrative ridicate în cazul

26 — Și/sau din libertatea de stabilire.

27 — A se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 2, punctele 47 și 72).

28 — Hotărârea Manninen (citată la nota de subsol 16, punctul 54) și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 2, punctele 47-57).

29 — A se vedea Hotărârea Lenz (citată la nota de subsol 17, punctul 27), Hotărârea Manninen (citată la nota de subsol 16, punctul 29) și Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 56).

dividendelor de portofoliu din state membre UE/SEE, ci și impozitarea periodică în țară, deoarece, conform celor prezentate de instanța de trimitere, nu sunt îndeplinite sau sunt îndeplinite în mică măsură condițiile pentru aplicarea metodei scutirii sau pentru aplicarea cu succes a metodei deducerii.

48. Astfel, se ridică întrebarea cine trebuie să își asume în ultimă instanță răspunderea cu privire la colectarea tuturor informațiilor necesare privind situația impozitării în străinătate a profiturilor care stau la baza dividendelor.

49. Conform constatărilor efectuate de instanța de trimitere, fără a aduce atingere principiului sesizării din oficiu, în Austria, sarcina probei privind îndeplinirea condițiilor pentru acordarea unei scutiri sau a unui avantaj revine în cele din urmă contribuabilului. Pentru a putea beneficia de metoda scutirii, investitorul trebuie să fie în măsură să dovedească faptul că a avut loc o impozitare comparabilă în străinătate, cuantumului cotei de impozitare aplicate în străinătate, precum și inexistența unei scutiri *in personam* sau *in rem* acordate societății străine. În cazul în care contribuabilul nu poate prezenta aceste dovezi, putând astfel utiliza numai metoda deducerii, acesta trebuie să prezinte datele necesare pentru deducerea impozitului pe

profit plătit în străinătate. Dacă nu reușește nici acest lucru, pentru dividendele de portofoliu din state membre ale UE/SEE se va percepe impozit pe profit în Austria.

50. Referindu-se la jurisprudența Curții, guvernele austriac, german, italian și olandez, guvernul Regatului Unit și Comisia au susținut în această privință că administrația fiscală trebuie să solicite dovezi suficiente în cadrul stabilirii impozitului. Scutirea sau reducerea impozitului care face obiectul deducerii ar trebui refuzate dacă nu au fost prezentate aceste dovezi.

51. Într-adevăr, Curtea a stabilit deja că autoritățile fiscale nu pot fi împiedicate să solicite contribuabilului să aducă toate dovezile pe care le consideră necesare pentru a evalua situația, pentru a constata dacă sunt îndeplinite condițiile de acordare a unei scutiri sau reduceri de impozit și, dacă este cazul, să refuze acordarea scutirii sau reducerii de impozit solicitate în cazul neprezentării acestor dovezi<sup>30</sup>.

30 — A se vedea Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner (C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 50), și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 54). A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Manninen (citată la nota de subsol 16, punctele 77 și 78).

52. În plus, Curtea a stabilit că, deși autoritățile financiare naționale au posibilitatea, în temeiul Directivei 77/799<sup>31</sup> privind asistența reciprocă, de a solicita informații din partea autorității competente dintr-un alt stat membru, o astfel de solicitare nu constituie nicidecum o obligație. Este de competența fiecărui stat membru să aprecieze cazurile specifice în care nu există informații privind operațiunile efectuate de contribuabilii stabiliți pe teritoriul său și să decidă dacă aceste cazuri justifică adresarea unei cereri de informații către un alt stat membru<sup>32</sup>.

53. Astfel cum a arătat Comisia<sup>33</sup>, nu trebuie să se excludă posibilitatea ca, în anumite condiții, o autoritate fiscală națională să fie obligată să obțină ea însăși informațiile necesare, mai exact în situațiile în care aceasta, spre deosebire de contribuabil, are acces la informații fără a depune eforturi deosebite. Această obligație ar putea presupune și utilizarea instrumentelor de asistență reciprocă și în special aplicarea Directivei 77/799<sup>34</sup> privind asistența reciprocă. Astfel cum a susținut Comisia, în cauza Haribo nu există indicii care să susțină că ar fi putut exista o astfel de situație specifică. În ultimă instanță,

este de competența instanței de trimitere să efectueze o verificare în această privință.

54. Astfel, sarcina probei care revine contribuabilului ar trebui privită în mod critic dacă motivul pentru care un investitor nu poate îndeplini obligația menționată constă în împrejurarea că dovezile sunt solicitate conform regimului intern, acestea neaplicându-se în situațiile de fapt din străinătate și fără să fi fost neapărat necesare. Cu toate acestea, în răspunsul la o cerere prin care s-au solicitat lămuriri instanței de trimitere, aceasta a afirmat că forma de prezentare a dovezii este stabilită în mod liber de contribuabil.

55. În prezentele cauze, problema se situează mai degrabă în domeniul concretului. Astfel, Haribo susține că în cazul participăției la o societate din străinătate prin intermediul unui fond de investiții național nu se poate afla nici măcar de la care societate au provenit dividendele.

56. În opinia noastră, privite în sine, aceste dificultăți de prezentare a dovezilor nu cauzează disproporționalitate în aplicarea unei metode condiționate de scutire, înlocuită eventual cu metoda deducerii, astfel cum prevede dreptul austriac pentru dividendele de portofoliu obținute din state membre ale UE/SEE.

31 — Directiva 77/799/CE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/106/CE a Consiliului din 16 noiembrie 2004 (JO L 359, p. 30, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 154).

32 — Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 32), și Hotărârea Persche (citată la nota de subsol 30, punctul 65).

33 — Se face trimitere la Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate la 14 octombrie 2008 în cauza Persche (C-318/07, citată la nota de subsol 30, punctele 110 și 111).

34 — Citată la nota de subsol 31.

57. Concret, o astfel de normă nu solicită nimic imposibil de realizat. Informațiile necesare se află într-un anumit loc, mai exact la societățile respective care au distribuit dividendele și, eventual, și la fondurile de investiții naționale prin intermediul cărora beneficiarii dividendelor au achiziționat părțile sociale. În cazul în care obținerea acestor informații presupune eforturi substanțiale și costisitoare, investitorul trebuie să reflecteze la ce este mai avantajos pentru el: dovada plății anticipate a impozitului în străinătate sau renunțarea la scutire, respectiv la deducere.

58. Chiar dacă, în cele din urmă, dovada nu poate fi prezentată, deoarece acționarul nu este în măsură nici *de iure*, nici *de facto* să obțină aceste informații, prezentarea dovezii este totuși obligația deținătorului de participații<sup>35</sup>. Atât societatea din străinătate, cât și fondul de investiții național au interesul de a face cât mai atractiv portofoliul de investiții. În acest scop, deținătorului de participații trebuie să i se pună la dispoziție informații astfel încât acesta să poată profita în propriul stat de reședință de posibilitatea evitării sau a atenuării dublei impunerii economice<sup>36</sup>. Lipsa informațiilor din partea investitorului nu reprezintă o problemă care să determine necesitatea intervenției statului membru respectiv.

35 — A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Manninen (citată la nota de subsol 16, punctul 78).

36 — A se vedea Hotărârea Persche (citată la nota de subsol 30, punctul 59).

59. Având în vedere repartizarea riscurilor (sarcina obiectivă a probei), nu se depășește ceea ce este necesar dacă un stat membru optează pentru aplicarea metodei deducerii — cu posibilitatea intercalării metodei scutirii condiționate — pentru dividendele de portofoliu din state membre ale UE/SEE, chiar dacă aceasta nu determină în cele din urmă evitarea dublei impunerii economice deoarece contribuabilul nu reușește să dovedească plata anticipată a impozitului în străinătate.

60. Dacă pentru astfel de dividende de portofoliu se aplică metoda deducerii, s-ar depăși totuși ceea ce este necesar atunci când nu s-ar ține seama pe cât posibil de neregularitățile regimului impozitului național pe profit, iar deducerea s-ar efectua static pe baza unei cote unice de impozitare.

61. Astfel cum s-a menționat anterior<sup>37</sup>, nici regimul de scutiri aplicabil dividendelor naționale nu garantează că în fiecare caz individual dividendele sunt scutite de impozitul pe profit exclusiv în cuantumul exact al impozitului anticipat. Prin urmare, și în cadrul metodei deducerii trebuie să existe posibilitatea de a transmite acționarilor avantajele fiscale de care beneficiază societatea care efectuează distribuirea. Dacă societatea stabilizează în

37 — Punctul 33 și următoarele.

străinătate beneficiază în țara respectivă, de exemplu, de o cotă de impozit pe profit redusă pentru activitățile de cercetare și dacă pe teritoriul național s-ar acorda de asemenea un astfel de avantaj unei societăți naționale, acest avantaj ar trebui menținut în cadrul deducerii și pentru beneficiarul dividendelor din străinătate.

proporționalității, ca reglementarea națională care determină restrângerea unei libertăți fundamentale să răspundă preocupării privind atingerea obiectivului urmărit de aceasta în mod coerent și sistematic<sup>38</sup>. În caz contrar, Curtea va considera că reglementarea nu este adecvată pentru a atinge obiectivul menționat sau pentru a contribui la atingerea acestuia.

b) Concluzie intermediară

62. Rezumând, se reține, așadar, că metoda scutirii și metoda deducerii nu pot fi considerate în totalitate echivalente; cu toate acestea, în limitele menționate, dreptul Uniunii permite aplicarea metodei scutirii pentru dividendele de portofoliu naționale și a metodei deducerii pentru dividendele din state membre ale UE/SEE. Aceeași concluzie este valabilă și atunci când se aplică mai întâi metoda scutirii condiționate în locul metodei deducerii.

64. În opinia noastră, acest criteriu se referă mai puțin la aspectul adecvării decât la cel al proporționalității în sens mai restrâns. Frecvent, este posibil ca o măsură să contribuie în totalitate la realizarea unui obiectiv, însă, cu toate acestea, obiectivul în sine nu poate fi atins. Acest lucru nu înseamnă însă că măsura nu este adecvată. Este necesar să se stabilească mai degrabă dacă din cadrul de reglementare mai general reiese că obiectivul în cauză nu este urmărit în mod coerent și sistematic, acesta pierzându-și astfel forța justificativă.

c) Urmărirea coerentă a obiectivului

63. În jurisprudența sa mai recentă, Curtea a solicitat în mod repetat, în cadrul examinării

65. În cazul în care această jurisprudență s-ar aplica în cadrul prezentei examinări, ar putea apărea îndoieli referitoare la urmărirea în mod coerent și sistematic a obiectivului avut în vedere prin aplicarea metodei scutirii condiționate, respectiv a metodei deducerii, acela de a asigura impozitarea unică la nivel național a dividendelor din străinătate.

38 — Hotărârea Hartlauer (citată la nota de subsol 4, punctul 55), Hotărârea Liga Portuguesa de Futebol Profissional și Bwin International (citată la nota de subsol 4, punctul 61), Hotărârea Comisia/Spania (citată la nota de subsol 4, punctul 38), Hotărârea Stoß și alții (citată la nota de subsol 4, punctul 106), precum și Hotărârea Carmen Media Group (citată la nota de subsol 4, punctul 68).

66. În conformitate cu KStG, dividendele obținute din participațiile internaționale beneficiază în esență mai ușor de scutirea de impozit decât dividendele din statele membre ale UE/SEE. În temeiul articolului 10 alineatul (1) punctul 7 din KStG, acestea sunt scutite, în principiu, de la impozitul pe profit, fără ca scutirea să aibă legătură cu condițiile aplicabile participațiilor de portofoliu. Articolul 10 alineatele (4) și (6) din KStG prevede înlocuirea eventuală cu metoda deducerii și în cazul dividendelor obținute din participațiile internaționale, însă numai în limite mult mai restrânse, mai exact numai în condițiile în care ministrul federal al finanțelor dispune această măsură prin ordin în vederea combaterii fraudei fiscale și a abuzurilor. Acest fenomen poate apărea în special în situațiile în care societatea din străinătate la care este deținută o participație nu desfășoară o activitate operativă, iar veniturile acesteia nu sunt supuse în străinătate niciunui impozit comparabil cu impozitul pe profit austriac.

67. Verificarea atât de amplă a coerenței ar limita excesiv marja de acțiune a legiuitorului național în ceea ce privește stabilirea veniturilor pe care dorește să le impoziteze și a cuantumului impozitării.

68. Astfel cum a susținut, la cerere, guvernul austriac în cadrul ședinței, acordarea unui

statut privilegiat participațiilor internaționale ar trebui să încurajeze activitatea economică activă a întreprinderilor austriece în străinătate. În concluzie, obiectivul impozitării unice nu este urmărit în acest caz în aceeași măsură precum în cazul dividendelor de portofoliu obținute din state membre ale UE/SEE. Însă acest lucru nici nu trebuie să se întâmple. Numai pentru faptul că legiuitorul urmărește o altă politică fiscală pentru participațiile încrucișate internaționale decât pentru dividendele de portofoliu obținute din statele membre ale UE/SEE nu înseamnă că metoda scutirii condiționate cu posibila înlocuire cu metoda deducerii este disproporționată. Aceeași concluzie este valabilă și atunci când în practică se produce regulat o dublă impunere economică pentru dividendele de portofoliu obținute din state membre ale UE/SEE din cauza dificultăților de dovedire a impozitării în străinătate.

69. Această concluzie este susținută de Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora<sup>39</sup>, care a fost avută în vedere de legiuitorul austriac la stabilirea limitei de participație de 10 %, respectiv a limitei de participație de 25 %, anterior în vigoare. Directiva a instituit un regim fiscal comun pentru societățile-mamă și filialele acestora din diferite state membre, pentru a facilita gruparea societăților la nivel comunitar. În acest sens, pentru dividendele pe care o societate-mamă

39 — Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118).

le obține de la filiala sa, directiva prevede fie scutirea de impozit, fie deducerea impozitului plătit în străinătate. Această prevedere subliniază că aplicarea unui regim fiscal diferit pentru participații și pentru participații de portofoliu poate fi legitimă.

urmărește să se stabilească dacă articolul 56 alineatul (1) CE se opune situației în care sunt scutite de la plata impozitului pe profit dividendele de portofoliu dintr-un stat membru al SEE, dar care nu este membru al Uniunii Europene, numai dacă există asistență reciprocă și asistență în materie de executare, deși aceasta nu este necesară pentru dividendele obținute din participații internaționale.

## 5. Concluzie

70. În concluzie, la a doua întrebare preliminară formulată în cauza Haribo trebuie să se răspundă că articolul 56 alineatul (1) CE nu se opune situației în care societățile naționale trebuie să plătească regulat impozit pe profit pentru dividendele din state membre ale UE/SEE, deoarece acestea nu reușesc sau reușesc în mică măsură să comunice informațiile solicitate privind impozitul pe profit achitat anterior în străinătate, necesare scutirii sau, cel puțin, deducerii, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază întotdeauna de scutire.

### 1. Admisibilitatea întrebării

72. Guvernul austriac susține că prima întrebare este inadmisibilă, deoarece este evident că aceasta nu prezintă relevanță pentru soluționarea acțiunii principale. Prezentarea situației de fapt realizată de instanța de trimitere nu conține nicio precizare din care să rezulte dacă se face referire și la dividendele din Norvegia, din Islanda sau din Liechtenstein ori dacă este vorba numai despre participații deținute la societăți de capital cu sediul în statele membre ale Uniunii Europene și în state terțe.

*B — Cu privire la prima întrebare preliminară formulată în cauza Haribo*

71. Prin intermediul primei întrebări formulate în cauza Haribo, instanța de trimitere

73. Potrivit unei jurisprudențe constante, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului comunitar, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe. Cu toate acestea, în mod excepțional, Curtea

poate refuza să ofere un răspuns, printre altele, în cazul în care interpretarea solicitată nu are, în mod evident, o legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale sau în cazul în care problema are un caracter ipotetic<sup>40</sup>.

74. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare în cauza Haribo se referă în realitate, în cadrul prezentării situației de fapt, numai la „dividendele din spațiul UE sau din state terțe”. În această privință, din documentele depuse la dosar care au fost anexate cererii nu rezultă detalii suplimentare.

75. Guvernul austriac realizează o interpretare restrictivă a formulării „din state terțe”, în sensul că se face referire la toate statele, cu excepția statelor membre ale Uniunii Europene și a statelor părți la Acordul privind SEE. Reglementarea austriacă analizată în cauză susține această interpretare restrictivă, care face distincția între dividendele naționale, cele din state membre ale UE, ale SEE sau cele din state terțe. Întrebările preliminare reformulate și dezbaterile acestora de către instanța de trimitere reflectă în mod clar această distincție.

76. Situația de fapt la care se referă guvernul austriac a fost însă prezentată în cererea inițială de pronunțare a unei hotărâri preliminare. La acel moment, nu a existat niciun motiv pentru care să se diferențieze între

statele membre ale SEE, Norvegia, Islanda și Liechtenstein, și celelalte state care nu aparțin Uniunii Europene. În ceea ce privește participațiile de portofoliu, versiunea anterioară a KStG făcea distincția numai între participațiile naționale și cele deținute în străinătate. Având în vedere că Verwaltungsgerichtshof, în hotărârea sa din 17 aprilie 2008, și Ministerul Federal al Finanțelor, în informarea sa comunicată în legătură cu aceasta<sup>41</sup>, au făcut distincția, în plus, într-o măsură diferită, între participațiile deținute în state membre ale UE și cele deținute în state terțe, instanța de trimitere a fost în măsură să preia această diferențiere în decizia sa de trimitere.

77. Prin urmare, formularea „din state terțe” din cererea inițială de pronunțare a unei hotărâri preliminare poate fi interpretată automat în sensul că se face referire la toate statele care nu aparțin Uniunii Europene, prin urmare și la statele membre ale SEE, Norvegia, Islanda și Liechtenstein.

78. În concluzie, prima întrebare preliminară nu are un caracter evident ipotetic și, prin urmare, este admisibilă.

40 — Hotărârea din 16 decembrie 2008, *Cartesio* (C-210/06, Rep., p. I-9641, punctul 67), și Hotărârea din 22 octombrie 2009, *Zurita García* (C-261/08 și C-348/08, Rep., p. I-10143, punctele 34-36).

41 — BMF-010216/0090-VI/6/2008.

## 2. Răspunsul la întrebare

## a) Restricția

79. Printre măsurile interzise de articolul 56 alineatul(1) CE drept restricții privind libera circulație a capitalurilor se numără cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un alt stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru să facă investiții în alte state<sup>42</sup>.

80. În pofida formulării din întrebarea preliminară, pentru a aprecia dacă există o restricție privind libera circulație a capitalurilor în acest sens, este necesar să se stabilească mai întâi că nu se compară dividendele de portofoliu din state membre ale SEE<sup>43</sup> cu dividendele obținute din participații internaționale, ci, astfel cum au susținut și guvernele austriac, german și olandez și Comisia, cu dividendele de portofoliu naționale. Investitorii aflați în căutare de oportunități de a obține participații de portofoliu nu sunt descurajați în demersul lor de a efectua

astfel de investiții în străinătate de faptul că participațiile internaționale beneficiază de un regim fiscal mai avantajos pe teritoriul național, ci de faptul că participația de portofoliu națională beneficiază de un regim fiscal mai avantajos. Astfel cum se va arăta în continuare, tratamentul fiscal aplicat participațiilor internaționale joacă un rol în cadrul justificării, mai exact în cadrul examinării proporționalității.

81. În temeiul articolului 10 alineatul (1) punctul 6 din KStG, dividendele de portofoliu din state membre ale SEE sunt scutite de impozit pe profit numai dacă există asistență generală reciprocă și asistență reciprocă în materie de executare cu respectivul stat membru al SEE. Dimpotrivă, dividendele de portofoliu naționale sunt întotdeauna scutite de impozit.

82. O astfel de normă are drept rezultat descurajarea societăților rezidente în Austria de a-și investi propriul capital sub formă de participații de portofoliu la societăți cu sediul în state membre ale SEE. Această situație se regăsește în orice caz atunci când lipsește un acord corespunzător de asistență generală reciprocă și de asistență în materie de executare, astfel cum este cazul Islandei și al Liechtensteinului, conform celor prezentate în cauza Haribo. Având în vedere că dividendele obținute din aceste participații se supun unui

42 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 14.

43 — La acest punct și în continuare, SEE se va utiliza exclusiv cu referire la cele trei state membre ale SEE, care nu sunt membre ale Uniunii Europene, prin urmare Norvegia, Islanda și Liechtenstein.

regim fiscal mai puțin avantajos decât cele distribuite de o societate națională, acestea sunt mai puțin atractive pentru societățile cu sediul în Austria decât participațiile de portofoliu naționale<sup>44</sup>.

83. Prin urmare, o normă precum cea prevăzută în articolul 10 alineatul (1) punctul 6 din KStG are drept rezultat o restricție privind libera circulație a capitalurilor între statele membre și statele membre ale SEE, interzisă, în principiu, în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE.

#### b) Justificare

84. În conformitate cu jurisprudența privind interpretarea articolului 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție să poată fi totuși considerată compatibilă, printre altele, cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, diferența de tratament trebuie să privească situații care nu sunt comparabile în mod vedere obiectiv<sup>45</sup>.

85. În cadrul răspunsului a doua întrebare preliminară<sup>46</sup> s-a stabilit deja că dividendele naționale și cele din străinătate nu sunt, de regulă, comparabile în ceea ce privește metoda aplicată în vederea evitării dublei impunerii economice. Prin urmare, se justifică, în principiu, ca dividendelor din străinătate să li se aplice metoda deducerii, respectiv ca aplicarea metodei scutirii să fie condiționată de prezentarea dovezilor privind plata anticipată a impozitului în străinătate.

86. Guvernul austriac consideră că, în cazul dividendelor de portofoliu din state membre ale SEE, este necesară asistența generală reciprocă și asistență în materie de executare deoarece, pentru a se verifica dacă este oportună aplicarea metodei deducerii în locul metodei scutirii, în conformitate cu articolul 10 alineatul (5) din KStG, este necesar schimbul de informații cu administrația fiscală a statului de reședință al societății care efectuează distribuția. Sunt necesare, de exemplu, informații care să arate dacă societatea care distribuie este scutită, în general, de la plata impozitului pe profit *in personam* sau *in rem*. Numai prin intermediul unei proceduri de asistență reciprocă s-ar putea stabili dacă societatea din străinătate este scutită de la plata impozitului pe profit în țara de reședință, de exemplu în calitate de companie maritimă sau în calitate de vehicul investițional. De asemenea, s-ar putea avea în vedere că o societate

44 — A se vedea în acest sens Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 42 și jurisprudența citată).

45 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 16.

46 — A se vedea mai sus, punctul 32 și următoarele.

dintr-un stat membru al SEE ar putea fi interpusă în mod fraudulos între o societate dintr-un stat terț și o societate austriacă pentru ca societatea-mamă din Austria să se sustragă de la plata impozitului pe profit aferent dividendelor distribuite. În absența asistenței generale reciproce și a asistenței în materie de executare, ar lipsi informațiile necesare pentru a putea refuza scutirea de impozit în cazurile de fraudă.

87. Astfel, cerința existenței unei asistențe generale reciproce și a asistenței în materie de executare trebuie să asigure aplicarea corespunzătoare a mecanismului pe baza căruia se evită dubla impunere economică în cazul dividendelor de portofoliu din SEE. Întrucât dividendele naționale și cele din SEE nu se circumscriu aceleași situații în ceea ce privește metoda aplicată pentru evitarea dublei impunerii economice, aceeași concluzie este valabilă și pentru mijloacele menite să asigure aplicarea corespunzătoare a metodelor respective.

### c) Proporționalitatea

88. Chiar în lipsa comparabilității, măsura restrictivă supusă dezbaterii trebuie să respecte totuși principiul proporționalității. Aceasta trebuie să fie adecvată, astfel încât să asigure atingerea obiectivului urmărit, și nu trebuie să depășească ceea ce este necesar

în acest scop<sup>47</sup>. În acest context, este necesar să se analizeze din nou dacă se poate acorda relevanță criteriului urmăririi coerente și sistematice a obiectivului<sup>48</sup>.

89. În ceea ce privește cerința privind asistența în materie de executare, împărtășim opinia exprimată de Haribo și de Comisie, conform căreia aceasta nu este adecvată pentru atingerea obiectivului urmărit. Mai exact, în cauză nu se face referire la executarea unei creanțe fiscale în străinătate, ci doar la stabilirea corectă a impozitului pentru o societate națională.

90. Argumentul prezentat de guvernul austriac în cadrul ședinței, conform căruia asistența în materie de executare ar fi necesară în cazul schimbării locului de stabilire al contribuabilului, nu este convingător. Schimbarea locului de stabilire al contribuabilului este o ipoteză prea îndepărtată încât să poată justifica condiționarea evitării dublei impunerii economice aplicate dividendelor de portofoliu din SEE de existența unui acord de asistență în materie de executare.

91. În măsura în care o reglementare națională precum cea prevăzută la articolul 10 alineatul (1) punctul 6 din KStG impune, pe lângă asistența reciprocă, și asistența în materie de executare, astfel încât dividendele

47 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 29.

48 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 38.

de portofoliu din SEE să poată fi avute în vedere pentru acordarea scutirii condiționate de impozit, aceasta este incompatibilă cu dispozițiile articolului 56 alineatul (1) CE, dacă nu este adecvată pentru atingerea obiectivului urmărit de măsura restrictivă.

92. Pe de altă parte, cerința privind asistența reciprocă ar putea fi, în principiu, justificată.

93. Astfel, în Hotărârea A<sup>49</sup>, cu privire la state terțe diferite de statele membre ale SEE, Curtea a stabilit următoarele: este compatibilă cu libera circulație a capitalurilor condiționarea de către un stat membru a scutirii de impozit pentru dividendele din străinătate de existența unei convenții fiscale încheiate cu țara terță respectivă, atunci când scutirea este supusă unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată de autoritățile competente ale statului membru decât prin obținerea de informații de la statul în care este stabilită societatea care face distribuirea.

94. Reglementarea suedeză care a făcut obiectul examinării în cauza menționată anterior nu a necesitat o analiză separată din partea Curții cu privire la dividendele din state membre ale SEE care nu aparțin Uniunii

Europene. Din Hotărârea Comisia/Italia<sup>50</sup> rezultă însă că această concluzie, menționată la punctul de mai sus, se aplică și în privința acestor state membre ale SEE. În plus, din această hotărâre reiese că cerința privind asistența reciprocă nu este justificată doar în mod excepțional, ci poate exista, în principiu, necesitatea verificării.

95. În acest sens, avocatul general Jääskinen a susținut în Concluziile prezentate în cauza *Établissements Rimbaud*<sup>51</sup> că, spre deosebire de situația existentă în relația dintre statele membre, în relația dintre acestea și statele membre ale SEE, mecanismele de colaborare dintre autoritățile fiscale nu pot fi înlocuite cu prezentarea de documente justificative de către contribuabili, având în vedere cadrul juridic diferit. Suntem de aceeași părere. Pentru ca informațiile prezentate de contribuabili să fie fiabile, acestea trebuie de asemenea să fie verificate.

96. În prezent, în Hotărârea *Établissements Rimbaud*<sup>52</sup>, Curtea a confirmat că, în relația cu un stat membru al SEE, se justifică în principiu acordarea beneficiului unui avantaj fiscal în funcție de existența unui acord de

49 — Citată la nota de subsol 3, punctul 67.

50 — Citată la nota de subsol 17, punctul 57 și următoarele și punctul 68 și următoarele.

51 — Concluziile prezentate la 29 aprilie 2010, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, Rep., p. I-10659, punctul 53 și următoarele).

52 — Hotărârea din 28 octombrie 2010, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, citată la nota de subsol 51, punctul 40 și următoarele).

asistență reciprocă, care face posibilă verificarea datelor furnizate de contribuabil.

97. În concluzie, scutirea de impozit acordată pentru dividendele obținute din state membre ale SEE poate fi condiționată de existența unui acord de asistență reciprocă încheiat cu statul în care își are sediul societatea care efectuează distribuirea.

98. Spre deosebire de a doua întrebare preliminară<sup>53</sup>, în acest context, considerăm că este admisibil și necesar ca în cadrul proporționalității să se verifice și coerența reglementării naționale. Cerința privind asistența reciprocă nu se referă de fapt la marja de acțiune a legiuitorului național în ceea ce privește stabilirea veniturilor pe care dorește să le impoziteze și a cuantumului impozitării, ci numai la o măsură care urmărește să asigure eficiența controlului fiscal. Astfel, este perfect legitimă întrebarea privind gradul de determinare a legiuitorului în legătură cu această măsură.

99. În această privință, este necesar să se constate că cerința privind asistența reciprocă se aplică numai dividendelor de portofoliu din state membre ale SEE, însă nu și dividendelor obținute din participații internaționale, așadar și din state membre ale SEE. În temeiul articolului 10 alineatul (1) punctul 7 din

KStG, acestea sunt scutite de impozit, cu excepția cazului în care nu este vorba despre o participație la o societate dintr-un stat membru ale SEE care nu desfășoară o activitate operativă și care beneficiază de o cotă mai redusă de impozitare în străinătate. În temeiul articolului 10 alineatul (4) și (6) din KStG, pentru acestea din urmă se aplică metoda deducerii. Cu toate acestea, nu se impune asistență reciprocă nici în vederea scutirii, nici în vederea deducerii.

100. Desigur, guvernul german și guvernul Regatului Unit pot susține că deținătorul unei participații este mai în măsură să prezinte toate dovezile necesare, având în vedere influența mai mare a acestuia asupra situației societății din străinătate. Această situație ar trebuie să se aplice *a fortiori* atunci când, astfel cum arată instanța de trimitere, deținătorul unei participații de portofoliu obținute prin intermediul unui fond de investiții se poate afla în imposibilitatea de a prezenta dovezile corespunzătoare.

101. Nu este însă evident de ce ar trebui să existe o diferențiere în funcție de cuantumul participației în ceea ce privește riscul prezentării de informații incorecte<sup>54</sup>. În plus, este necesar să se amintească faptul că dreptul

53 — A se vedea mai sus, punctul 63 și următoarele.

54 — A se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos (C-521/07, Rep., p. I-4873, punctul 49).

Uniunii nu admite să se presupună cu titlu general că participațiile de portofoliu la societățile din străinătate ar fi dobândite sau deținute cu scopul exclusiv al săvârșirii unei evaziuni fiscale. De fapt, combaterea evaziunii fiscale poate fi invocată ca justificare numai dacă aceasta vizează montaje artificiale care urmăresc eludarea legislației fiscale<sup>55</sup>.

este necesară pentru dividendele obținute din participații internaționale.

*C — Cu privire la a treia întrebare preliminară formulată în cauza Haribo*

102. Întrucât obiectivul de supraveghere fiscală eficientă prevăzut de cerința privind asistența reciprocă nu este urmărit în mod coerent și sistematic, acesta este disproporționat.

d) Concluzie

103. În concluzie, la prima întrebare preliminară formulată în cauza Haribo trebuie să se răspundă că articolul 56 alineatul (1) CE se opune situației în care dividendele de portofoliu din state membre ale SEE, dar care nu sunt membre ale Uniunii Europene, sunt scutite de la plata impozitului pe profit numai dacă există asistență reciprocă și asistență în materie de executare, deși această condiție nu

104. Prin intermediul celei de a treia întrebări formulate în cauza Haribo, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă articolul 56 alineatul (1) CE se opune situației în care, în privința dividendelor obținute din participații deținute în state terțe, nu este prevăzută nici scutirea de la plata impozitului pe profit, nici deducerea impozitului pe profit plătit în străinătate, în măsura în care este vorba despre participații de portofoliu, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază de scutire.

1. Restricția

105. Printre măsurile interzise de articolul 56 alineatul(1) CE drept restricții privind libera circulație a capitalurilor se numără cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un alt stat membru sau să

<sup>55</sup> — A se vedea Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 26), Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 91), și Hotărârea Comisia/Italia (citată la nota de subsol 17, punctul 58).

descurajeze rezidenții statului membru să facă investiții în alte state<sup>56</sup>. Curtea a refuzat în mod expres să interpreteze diferit noțiunea de restricție privind libera circulație a capitalurilor în relațiile dintre statele membre și state terțe și în relațiile dintre statele membre<sup>57</sup>.

o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă în principiu de articolul 56 alineatul (1) CE.

## 2. Justificare

106. Examinarea celei de a doua întrebări preliminare a arătat că se justifică aplicarea metodei scutirii pentru dividendele naționale, urmând ca pentru dividendele din străinătate să se aplice numai deducerea impozitului pe profit plătit în străinătate<sup>58</sup>. Prin urmare, examinarea existenței unei restricții privind libera circulație a capitalurilor trebuie să se concentreze pe eliminarea posibilității de acordare a unei deduceri pentru dividendele de portofoliu din state terțe.

108. Prin urmare, este necesar să se analizeze dacă este totuși permisă restricția privind libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolele 57-60 CE sau dacă aceasta este justificată de un motiv imperativ de interes general.

### a) Particularități în cazul statelor terțe

107. Având în vedere că, în conformitate cu legislația austriacă, în pofida impozitării efectuate deja în străinătate a veniturilor impozabile ale întreprinderii, se aplică constant impozitarea internă integrală a dividendelor de portofoliu din state terțe, pentru un investitor rezident este indiscutabil mai puțin atractiv să dobândească sau să dețină o participație de portofoliu în străinătate în locul uneia națională. În consecință, există

109. Având în vedere jurisprudența Curții<sup>59</sup>, guvernele austriac, german, italian, olandez și finlandez consideră că, în privința statelor terțe, ar trebui aplicate alte standarde decât în cazul statele membre.

110. Astfel, Curtea a recunoscut că liberalizarea circulației capitalurilor cu statele terțe poate, desigur, să urmărească alte obiective

56 — A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 14.

57 — Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctele 28-39).

58 — A se vedea mai sus punctul 62.

59 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 2, punctele 170 și 171) și Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 37).

decât cele urmărite în interiorul Uniunii Europene, cum ar fi în special cele de a asigura credibilitatea monedei unice comunitare pe piețele financiare mondiale și de a menține în statele membre centre financiare de dimensiune mondială<sup>60</sup>. De asemenea, Curtea a stabilit că circulația capitalurilor cu statele terțe se înscrie într-un context juridic diferit<sup>61</sup>.

111. Având în vedere formularea clară a articolului 56 alineatul(1) CE și economia articolelor 56-60 CE, Curtea nu a ținut seama de aceste diferențieri în demersul său de a constata dacă există o restricție interzisă, în principiu, potrivit articolului 56 alineatul (1) CE. Cu toate acestea, Curtea le-a acordat importanță atunci când a examinat dacă o măsură restrictivă este admisibilă în temeiul articolelor 57-60 CE sau pe baza unui motiv imperativ de interes general. Aria de extindere a competenței statelor membre de a aplica anumite măsuri de restricționare a mișcărilor de capital către și din state terțe nu ar putea fi stabilită fără a ține seama de faptul că mișcările de capital se derulează într-un alt cadru juridic decât cele care au loc în interiorul Comunității<sup>62</sup>.

112. Prin urmare, Curtea a constatat următoarele: din cauza gradului de integrare juridică existentă între statele membre ale Uniunii Europene și în special din cauza existenței unor măsuri legislative comunitare privind cooperarea dintre autoritățile fiscale naționale, cum ar fi Directiva 77/799, impozitarea de către un stat membru a activităților economice cu aspecte transfrontaliere care se situează în cadrul Comunității nu este întotdeauna comparabilă cu cea a activităților economice care au legătură cu relațiile dintre statele membre și statele terțe<sup>63</sup>.

113. În plus, Curtea nu a exclus nici faptul ca un stat membru să poată demonstra că o restricție privind circulația capitalurilor cu state terțe este justificată de un anumit motiv, în împrejurări în care acest motiv nu ar fi de natură să constituie o justificare validă pentru o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre<sup>64</sup>.

114. Cu toate acestea, formulările „nu este întotdeauna comparabilă” și „nu a exclus” denotă lipsa unei „cărți albe” din partea Curții, acordată statelor membre pentru a aplica restricții privind circulația capitalurilor către și din state terțe. De asemenea, ar fi illogică

60 — Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 31) și Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Rep., p. I-3747, punctul 87).

61 — Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctele 32 și 60), Hotărârea Orange European Smallcap Fund (citată la nota de subsol 60, punctul 89) și Hotărârea Comisia/Italia (citată la nota de subsol 17, punctul 69).

62 — Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 36).

63 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 2, punctul 170), Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 37) și Hotărârea Orange European Smallcap Fund (citată la nota de subsol 60, punctul 89).

64 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 2, punctul 171) și Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 37).

acordarea aceleiași importanțe interdicției, prevăzută la articolul 56 alineatul(1) CE, de a aplica restricții privind circulația capitalurilor cu statele terțe ca în cazul circulației capitalurilor în interiorul Uniunii, iar ulterior să nu se mai țină seama de această interdicție în planul justificării. În acest context, trebuie amintit în special că statele membre au ținut deja seama de particularitățile circulației capitalurilor cu țările terțe prin aceea că au prevăzut la articolele 57, 59 și 60 CE clauze speciale de salvagardare și derogări pentru mișcările de capital către și din țările terțe<sup>65</sup>.

115. Având în vedere cele prezentate anterior, este necesară, așadar, examinarea justificărilor specifice invocate de diferitele guverne în prezentele cauze.

## b) Justificările specifice

### i) Repartizarea competenței de impozitare

116. Guvernele austriac și finlandez susțin că necesitatea de a asigura repartizarea

echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și statele terțe ar putea reprezenta un motiv imperativ de interes general, deoarece aceasta ar justifica regimul fiscal diferit aplicat dividendelor din state terțe și dividendelor naționale.

117. În această privință, este necesar să se constate că, în relațiile dintre statele membre, Curtea a recunoscut că necesitatea de a asigura repartizarea echilibrată a competenței de impozitare reprezintă un motiv imperativ de interes general, în primul rând numai coroborată cu alte justificări, însă apoi asumată deopotrivă în mod individual<sup>66</sup>. Cu toate acestea, importanța acordată acestei justificări până în prezent în jurisprudență este mai redusă decât ar putea fi prezumată din denumirea sa.

118. Astfel, necesitatea de a asigura repartizarea echilibrată a competenței de impozitare poate justifica o restricție mai ales dacă măsura restrictivă urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența de impozitare a activităților

65 — Hotărârea A (citată la nota de subsol 3, punctul 32 și următoarele).

66 — Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctele 43-51), Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 51), Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 42), și Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, Rep., p. I-1215, punctul 33).

economice desfășurate pe teritoriul acestuia<sup>67</sup>. Astfel, Curtea a recunoscut, în general, dreptul statelor membre de a interzice unui contribuabil să își transfere liber profiturile sau pierderile dintr-un stat membru în altul, fără a ține seama de locul unde acestea au fost realizate, eludând astfel repartizarea competenței de impozitare.

119. Este necesar să se constate în primul rând că acest motiv nu ar putea justifica în forma sa recunoscută până în prezent neacordarea posibilității de deducere a impozitului în privința dividendelor de portofoliu din state terțe.

120. Pe de o parte, în cauză nu se face referire la competența de impozitare a activităților economice exercitate pe teritoriul național, ci la impozitarea veniturilor din străinătate, iar pe de altă parte, competența de impozitare a Austriei nu ar fi compromisă dacă aceasta ar permite deducerea impozitului pe profit perceput în statul terț pentru profitul aplicat în cazul dividendelor de portofoliu din state terțe. Dacă și în măsura în care impozitul

anticipat din străinătate nu atinge nivelul impozitului pe profit aplicabil dividendelor naționale, după aplicarea metodei deducerii se va achita impozitul național pe profit.

121. Se ridică însă întrebarea dacă este necesar să se acorde o importanță substanțială acestei justificări în ceea ce privește statele terțe. Având în vedere diversitatea posibilelor situații, la această întrebare se poate da un răspuns cel mult general.

122. În contextul de față, în care se analizează dacă libera circulație a capitalurilor oferă, în cazul dividendelor de portofoliu din state terțe, cel puțin posibilitatea deducerii impozitului pe profit plătit anterior în străinătate, o abordare mai permisivă ar ridica, în cele din urmă, întrebarea dacă diminuarea sumelor încasate din impozite poate justifica refuzul deducerii. Vom analiza în detaliu, în cadrul examinării motivului respectiv, în ce măsură se invocă și cerința de reciprocitate în privința repartizării echilibrate a competenței de impozitare.

123. Deducerea impozitului pe profit datorat într-un stat terț poate conduce evident la diminuarea veniturilor din impozite.

67 — Hotărârea Oy AA (citată la nota de subsol 65, punctul 54), Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 82), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 60).

124. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, reducerea veniturilor din impozite nu poate constitui ca atare un motiv imperativ de interes general care să poată fi invocat pentru a justifica aplicarea unei măsuri care este în principiu contrară unei libertăți fundamentale<sup>68</sup>. Curtea nu s-a pronunțat până în prezent cu privire la aplicabilitatea acestei jurisprudențe și în legătură cu statele terțe<sup>69</sup>.

125. Chiar dacă pare legitimă contestarea obiectului și a finalității liberei circulații a capitalurilor către și din state terțe, garanțată unilateral de Uniunea Europeană, rămâne esențial faptul că statele membre au aderat fără echivoc la dispozițiile articolului 56 alineatul (1) CE. Angajamentul clar în favoarea liberei circulații a capitalurilor cu statele terțe ar fi foarte puțin probabil să fie compatibil cu admisibilitatea restricțiilor privind libera circulație a capitalurilor, ce rezultă din legislația fiscală națională, doar prin faptul că astfel s-ar putea diminua veniturile din impozite. Drept urmare, o astfel de interpretare ar însemna că legislația fiscală este eliminată din domeniul de aplicare al dispozițiilor privind libera circulație a capitalurilor. Astfel, ar fi posibilă restricționarea circulației capitalurilor nu numai în cazuri excepționale, ci sistematic și cu nerespectarea dispozițiilor speciale ale articolului 57 CE și următoarelor,

prin refuzarea avantajelor în special în cazul participațiilor deținute în state terțe, care se acordă participațiilor naționale, deși situația deținătorilor de participații nu este diferită în ceea ce privește obiectivul normelor care stau la bază.

126. În concluzie, refuzul de a aplica metoda deducerii pentru dividendele de portofoliu din state terțe nu este justificat nici de diminuarea veniturilor din impozite, nici de necesitatea de a asigura o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între stele membre și statele terțe.

## ii) Reciprocitatea

127. Guvernele austriac, german, olandez și finlandez susțin în continuare că obligația statelor membre de a aplica același tratament în legătură cu avantajele fiscale acordate societăților dintr-un alt stat și societăților naționale se întemeiază pe reciprocitate. Dimpotrivă, în relația cu statele terțe, această reciprocitate lipsește. Chiar dacă ar exista obligația de a aplica același tratament dividendelor din state terțe și dividendelor naționale, ar fi afectată poziția de negociere a statelor membre față de statele terțe în vederea

68 — Hotărârea Manninen (citată la nota de subsol 16, punctul 49), Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 59), și Hotărârea Glaxo Wellcome (citată la nota de subsol 67, punctul 82).

69 — Hotărârea Orange European Smallcap Fund (citată la nota de subsol 60, punctul 95).

încheierii convențiilor pentru evitarea dublei impuneri care trebuie să asigure nu numai repartizarea echilibrată a competențelor de impozitare, ci să servească și combaterii economiei subterane și a infraționalității.

invocate de guvernul austriac. În plus, în ceea ce privește lipsa unui instrument pentru armonizarea legislațiilor statelor terțe, trebuie arătat că, deși la nivelul Uniunii există un astfel de instrument, acesta nu a fost utilizat până în prezent în legătură cu impozitarea participațiilor de portofoliu.

128. Guvernul austriac susține de asemenea că asigurarea veniturilor din impozite nu se referă doar la motive de ordin economic, ci mai degrabă la asigurarea neutralității fiscale internaționale pe piața unică. Spre deosebire de alte state membre, statele terțe nu sunt obligate să accepte o pierdere comparabilă a bazei impozabile. În plus, statelor terțe le lipsesc mecanismele pentru asigurarea echilibrului fiscal, astfel cum prevede Tratatul CE, printre altele, prin intermediul posibilității de armonizare a legislațiilor.

### iii) Supravegherea fiscală

129. Chiar dacă recunoașterea cerinței de reciprocitate în relația cu statele terțe poate părea tentantă, aceasta se opune formulării și economiei articolului 56 CE și următoarelor. Statele membre s-au exprimat în mod expres în favoarea liberalizării unilaterale a circulației capitalurilor către și din statele terțe, renunțând astfel la reciprocitate. Liberalizarea unilaterală ar fi foarte puțin probabil compatibilă cu recunoașterea cerinței de reciprocitate la nivel justificativ. Pentru acest motiv, trebuie respinse și celelalte argumente

130. În sfârșit, în ceea ce privește necesitatea recunoscută în jurisprudență de asigurare a supravegherii fiscale, în cadrul primei întrebări preliminare<sup>70</sup> s-a stabilit că, în privința statelor terțe, metoda deducerii este condiționată de cerința privind existența unui acord de asistență reciprocă încheiat cu statul terț respectiv care să permită autorităților fiscale din statul membru respectiv să verifice respectarea reală a condițiilor pentru acordarea avantajului fiscal care face obiectul deducerii. În această privință, nu este afectată poziția de negociere a statului membru respectiv de faptul că, în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE, acesta poate fi obligat să

70 — A se vedea mai sus, punctul 92 și următoarele.

permită, în principiu, deducerea impozitului pe profit din străinătate.

terțe, nu este prevăzută deducerea impozitului pe profit plătit în străinătate, în măsura în care este vorba despre participații de portofoliu, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază de scutire.

131. Necesitatea de a asigura eficiența supravegherii fiscale nu poate fi admisă ca justificare deoarece, conform KStG, deducerea impozitului pe profit plătit anticipat în străinătate pentru dividendele de portofoliu din state terțe este refuzată independent de existența unui acord de asistență reciprocă.

D — *Cu privire la întrebările preliminare 4, 4.1 și 4.2 formulate în cauza Haribo*

c) Concluzie

132. În concluzie, articolul 56 alineatul (1) CE este încălcat întrucât niciunul dintre motivele invocate nu poate justifica lipsa prevederii ca, în privința dividendelor de portofoliu din state terțe, să nu existe nicio posibilitate de deducere a impozitului pe profit plătit anticipat în străinătate.

134. Prin intermediul întrebărilor 4, 4.1 și 4.2 formulate în cauza Haribo, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă dubla impunere economică a dividendelor de portofoliu din state terțe, care încalcă dispozițiile articolului 56 alineatul (1) CE, trebuie evitată de autoritățile sau instanțele naționale competente prin aplicarea scutirii prevăzute pentru alte tipuri de dividende sau dacă, în această privință, este suficientă deducerea impozitului pe profit plătit anticipat în străinătate. În continuare, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă metoda adoptată în mod corespunzător – deoarece dreptul național nu conține prevederi în acest sens nici în cazul participațiilor deținute în state terțe – trebuie aplicată și în cazul inexistenței unei asistențe generale reciproce și a asistenței în materie de executare.

133. Prin urmare, la a treia întrebare preliminară formulată în cauza Haribo trebuie să se răspundă că articolul 56 alineatul (1) CE se opune situației în care, în privința dividendelor obținute din participații deținute în state

135. Răspunsul la aceste întrebări rezultă în mare măsură din răspunsurile la primele trei întrebări preliminare formulate în cauza Haribo.

136. Astfel, examinarea celei de a doua întrebări preliminare a arătat că se justifică rezervarea metodei scutirii pentru dividendele obținute de la societăți naționale, urmând ca pentru dividendele obținute de la societăți din străinătate să se prevadă doar posibilitatea de deducere a impozitului pe profit plătit în străinătate. Această prevedere se aplică chiar dacă dovada referitoare la impozitul pe profit achitat anterior este imposibil de adus sau poate fi adusă numai cu eforturi disproporționate. Examinarea celei de a treia întrebări a evidențiat că nu se justifică lipsa prevederii privind deducerea impozitului pe profit plătit în străinătate pentru dividendele obținute din participații, în măsura în care este vorba despre participații de portofoliu, în timp ce dividendele de portofoliu naționale sunt scutite de impozit.

137. Prin urmare, dubla impunere economică aplicată dividendelor de portofoliu din state terțe, care încalcă dispozițiile articolului 56 alineatul (1) CE, poate fi înlăturată în principiu prin posibilitatea acordată deținătorilor de dividende de a li se deduce impozitul pe profit achitat anterior în străinătate.

138. În acest context, este necesară totuși respectarea jurisprudenței mai recente, conform căreia o reglementare națională care restrânge una dintre libertățile fundamentale este proporțională numai în condițiile în care răspunde cu adevărat preocupării privind atingerea obiectivului urmărit de aceasta în

mod coerent și sistematic<sup>71</sup>. Aceasta trebuie avută în vedere și cu privire la soluția aplicată de autoritățile și instanțele naționale competente în vedere eliminării dublei impunerii economice, aplicată dividendelor de portofoliu obținute din state terțe, care încalcă dreptul Uniunii Europene.

139. Dacă dreptul național prevede în privința dividendelor de portofoliu similare din afara UE/SEE, precum în prezentele cauze, nu numai deducerea impozitului pe profit plătit anterior în străinătate, ci și aplicarea metodei scutirii condiționate prin înlocuirea eventuală cu metoda deducerii, din considerente de incoerență, aplicarea exclusivă a metodei deducerii în cazul dividendelor de portofoliu din state terțe ar fi disproporționată.

140. În ceea ce privește cerința privind asistența generală reciprocă și asistența în materie de executare, în cadrul răspunsului oferit la prima<sup>72</sup> întrebare preliminară formulată în cauza Haribo, în legătură cu dividendele de portofoliu din state membre ale SEE s-a stabilit că această cerință este disproporționată: nu este necesară asistența în materie de executare, deoarece este vorba

71 — A se vedea mai sus, punctul 63 și următoarele.

72 — A se vedea mai sus, punctul 89 și următoarele.

despre impozitarea societăților rezidente, iar cerința privind asistența reciprocă este incoerentă, deoarece aceasta nu este necesară în cazul participațiilor internaționale.

141. Aceste considerații pot fi emise automat și pentru dividendele de portofoliu din state terțe. În acest caz, asistența în materie de executare este necesară într-o măsură la fel de mică ca și în cazul dividendelor de portofoliu din state membre SEE. Pe de altă parte, este legitim, în principiu, ca avantajul fiscal reprezentat de scutire și/sau deducere să fie condiționat de existența unei convenții de asistență reciprocă încheiate cu statul în care își are sediul societatea care efectuează distribuția. Cu toate acestea, având în vedere că dreptul austriac nu prevede o astfel de cerință pentru dividendele din participații deținute în state terțe, existența acestei cerințe în cazul dividendelor de portofoliu din state terțe ar fi incoerentă și, implicit, disproporționată.

142. În concluzie, la întrebările preliminare 4, 4.1 și 4.2 formulate în cauza Haribo trebuie să se răspundă că autoritățile și instanțele naționale pot elimina, în principiu, dubla impunere economică sistematică, contrară articolului 56 alineatul (1), aplicată dividendelor de portofoliu din state terțe, prin posibilitatea acordată deținătorilor de dividende de a li se deduce impozitul pe profit achitat anterior în străinătate. Cu toate acestea, dacă dreptul național prevede aplicarea metodei scutirii condiționate prin înlocuirea sa eventuală cu metoda deducerii pentru dividendele de portofoliu similare din afara UE/SEE,

aplicarea exclusivă a metodei deducerii în cazul dividendelor de portofoliu din state terțe ar fi disproporționată. În principiu, deducerea, respectiv scutirea condiționată se aplică în funcție de existența unei convenții de asistență reciprocă încheiate cu statul terț respectiv. Cu toate acestea, în cazul inexistenței unei cerințe privind asistența reciprocă pentru dividendele obținute din participațiile deținute în state terțe, în măsura în care, în privința acestora, se acordă fie numai deducerea, fie numai scutirea condiționată, impunerea acestei cerințe pentru dividendele de portofoliu obținute din state terțe ar fi disproporționată.

*E — Cu privire la cele două întrebări preliminare formulate în cauza Österreichische Salinen*

143. Prin intermediul celor două întrebări preliminare formulate în cauza Österreichische Salinen, instanța de trimitere urmărește să se stabilească dacă articolul 56 alineatul (1) CE se opune situației în care, în cadrul aplicării metodei deducerii, dividendele de portofoliu din străinătate fac totuși obiectul dublei impuneri într-un an în care s-au înregistrat pierderi, deoarece acestea diminuează

pierderea eventuală reportată în anii următori, iar impozitul pe profit și impozitul reținut la sursă care fac obiectul deducerii nu pot fi reportate sau luate în considerare în altă modalitate, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază întotdeauna de scutirea de impozitul pe profit.

echivalența metodei scutirii cu metoda deducerii și pentru motivul că, prin aplicarea metodei deducerii fără reportarea deducerii, dividendele din străinătate ar fi supuse în final dublei impunerii în situații în care se înregistrează pierderi. Din această perspectivă, întrebările preliminare prezintă totuși relevanță pentru soluționarea acțiunii principale.

146. În concluzie, ambele întrebări preliminare sunt admisibile.

### 1. Admisibilitatea întrebărilor

144. Guvernul austriac consideră inadmisibile ambele întrebări preliminare deoarece, în mod evident, acestea nu ar prezenta relevanță pentru soluționarea acțiunii principale. Acordarea sau neacordarea reportării deducerii pentru anul următor nu ar fi relevantă pentru decizia de impunere a impozitului pe profit pentru anul 2002, care constituie obiectul acțiunii principale.

145. Cu toate acestea, instanța de trimitere nu urmărește să se stabilească doar dacă este necesar să se acorde o reportare a creditului pentru anii următori anului 2002 în care s-a înregistrat pierderea. Din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare reiese mai degrabă că aceasta pune la îndoială

### 2. Răspunsul la întrebările preliminare

147. În ceea ce privește impozitul reținut la sursă menționat în întrebările preliminare, este necesar să se amintească faptul că încasarea acestuia nu poate duce la o dublă impunere economică, ci la o dublă impunere juridică. Aceasta apare ca urmare a faptului că state diferite își exercită competența de impozitare asupra deținătorilor de participații – statul în care își are sediul societatea care efectuează distribuirea percepe impozitul reținut la sursă, reținut de societate, iar statul în care este stabilit deținătorul de participații percepe impozitul pe venit sau pe profit.

148. Cu toate acestea, dreptul Uniunii nu prevede nicio interdicție generală a dublei

impuneri juridice<sup>73</sup>. Prin urmare, din dreptul Uniunii nu se poate desprinde nicio obligație generală a statului membru în care este stabilit deținătorul de participații de a înlătura dubla impunere juridică prin deducerea impozitului reținut la sursă în străinătate<sup>74</sup>. Deși dreptul Uniunii nu impune deducerea impozitului reținut la sursă, din acesta nu poate reieși nicio obligație de a înlătura efectele acestei impozitări prin acordarea unei reportări a deducerii într-un an următor sau în alt mod în locul unui anumit an fiscal în care acestea nu pot fi înlăturate prin deducere din cauza pierderilor înregistrate.

în speță, posibilitatea reportării pierderilor în anii următori, se va reduce, în consecință, și cuantumul aferent eventualei pierderi reportate. Întrucât în anul următor în care se înregistrează profit pot fi deduse din profitul impozabil numai pierderile din anul în care s-au înregistrat pierderi, din care au fost scăzute dividendele din străinătate, dividendele cu sumele aferente se vor regăsi în baza de impozitare a anului în care s-a înregistrat profit, rezultând un impozit pe profit mai ridicat.

149. Prin urmare, întrebările preliminare trebuie analizate numai în legătură cu impozitul pe profit deductibil.

151. Dacă impozitul pe profit achitat anterior în străinătate pentru dividendele din străinătate nu mai poate fi dedus în anul următor sau nu mai poate fi avut în vedere în alt mod, s-ar ajunge totuși în final la dubla impunere, care ar trebui înlăturată tocmai prin aplicarea metodei deducerii, astfel cum susține instanța de trimitere.

150. Dacă o societate națională înregistrează pierderi într-un anumit an fiscal, iar dividendele din străinătate sunt incluse în baza de impozitare în cadrul metodei deducerii, pierderile vor fi reduse cu suma aferentă dividendelor. Dacă dreptul național prevede, precum

152. Dimpotrivă, dubla impunere economică este înlăturată definitiv în cazul dividendelor naționale. Având în vedere că acestea sunt scutite de la plata impozitului pe profit, acestea nu sunt incluse în baza de impozitare și, prin urmare, nu pot avea drept rezultat reducerea pierderii din anii în care au fost înregistrate. Astfel, pierderile pot fi reportate în totalitate în anii următori.

73 — Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morris (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctele 20-24), Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux (C-128/08, Rep., p. I-6823, punctul 25 și următoarele), și Hotărârea Comisia/Spania (citată la nota de subsol 16, punctul 56). Cu toate acestea, în legătură cu plata impozitului reținut la sursă în cazul participațiilor, a se vedea articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 (citată la nota de subsol 39).

74 — A se vedea Hotărârea Damseaux (citată la nota de subsol 73, punctul 32 și următoarele).

153. Împărtășim opinia Haribo, a guvernului olandez și a Comisiei potrivit căreia o asemenea discriminare a dividendelor de portofoliu din străinătate nu este compatibilă cu dispozițiile articolului 56 alineatul (1) CE. Aplicarea metodei deducerii pentru aceste dividende în anii în care s-au înregistrat pierderi are drept rezultat o restricție disproporționată privind libera circulație a capitalurilor, în condițiile în care, în comparație cu posibilitatea reportării pierderii, nu există și posibilitatea de a ține seama de impozitul pe profit achitat anterior în străinătate prin reportarea deducerii sau prin altă metodă în sensul reducerii impozitului.

154. În susținerea opiniei sale potrivit căreia nu este necesară reportarea deducerii, respectiv a creditului fiscal, guvernul austriac face referire la punctul 52 din Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*<sup>75</sup>, potrivit căruia creditul fiscal ar trebui acordat numai până la limita impozitului pe profit datorat de societatea beneficiară. În cazul în care nu se plătește impozit național din cauza înregistrării unor pierderi, nu ar trebui să aibă loc nici deducerea sarcinii fiscale, nici acordarea unui credit fiscal.

155. Acest argument nu ține însă seama de faptul că, în pasajul citat, Curtea a subliniat doar că evitarea dublei impuneri economice

prin aplicarea metodei deducerii nu ar fi atât de extinsă încât statul membru în care este stabilită societatea beneficiară să ramburseze beneficiarului impozitul achitat în străinătate care depășește deducerea. Statul membru nu este obligat să aducă totalul impozitării dividendelor la nivel național prin intermediul impozitului pe profit. Dubla impunere economică trebuie evitată numai până la nivelul de impozitare național.

156. Cu toate acestea, dubla impunere nu este evitată dacă deducerea nu se efectuează într-un an în care societatea beneficiară națională a înregistrat pierderi, deoarece nu există o sarcină fiscală internă care ar putea fi dedusă, însă pierderea reportată este redusă în cuantumul dividendelor din străinătate, iar aceste dividende sunt impozitate apoi indirect în anii următori prin perceperea impozitului pe profit național.

157. Curtea a analizat deja o situație similară în contextul Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora<sup>76</sup>. Hotărârea *Cobelfret*<sup>77</sup>, precum și Ordonanța *KBC-Bank*<sup>78</sup> au avut drept obiect o reglementare belgiană care a avut drept consecință reducerea pierderilor societății-mamă în limita valorii dividendelor încasate, în condițiile în care în perioada impozabilă avută în vedere

<sup>76</sup> — Citată la nota de subsol 73.

<sup>77</sup> — Hotărârea din 12 februarie 2009, C-138/07 (Rep., p. I-731, punctele 37-45).

<sup>78</sup> — Ordonanța din 4 iunie 2009, C-439/07 și C-499/07 (Rep., p. I-4409, punctele 39 și 40).

<sup>75</sup> — Citată la nota de subsol 2.

societatea-mamă nu realizase alte venituri impozabile. Întrucât legislația fiscală belgiană permitea reportarea pierderilor, deși dividendele obținute de societatea-mamă nu au fost supuse plății impozitului pe profit aferent exercițiului fiscal în cursul căruia au fost distribuite aceste dividende, reducerea pierderilor reportate ale societății-mamă a avut ca efect ca respectiva societate-mamă să fie în mod indirect supusă impozitării acestor dividende în cursul exercițiilor financiare ulterioare, dacă rezultatul său era pozitiv. Curtea a stabilit în această privință că obiectul de evitare a dublei impunerii economice nu este îndeplinit în această situație.

158. Prin urmare, argumentul guvernului austriac trebuie respins.

159. Guvernul italian consideră că nu se poate exclude *a priori* posibilitatea ca, în cadrul grupurilor de societăți din care fac parte societatea care primește dividendele și societatea din străinătate care distribuie dividendele, să se fi aplicat practici prin care dividendele să fie transferate unei societăți care înregistrează pierderi, astfel încât acestei societăți să nu i se perceapă impozit din cauza pierderilor înregistrate, iar scutirea de impozit aferent dividendelor să fie menținută și în anii următori (prin reportarea deducerii). Prin analogie, din

Hotărârea Glaxo Wellcome<sup>79</sup> ar putea rezulta că o reglementare precum cea analizată în cauză, care nu prevede o reportare a deducerii, nu depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura atingerea obiectivului menținerii unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și obiectivul prevenirii aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror scop constă în obținerea unui avantaj fiscal. În cele din urmă, acest aspect trebuie analizat de instanța de trimitere.

160. În acest context, argumentul prezentat nu poate fi admis, deoarece nu este vorba despre plata dividendelor în cadrul grupurilor de societăți, ci despre dividende obținute din participații de portofoliu deținute prin intermediul unui fond de investiții național sub formă de coproprietate împreună cu alți investitori. În speță, aranjamentele pur artificiale din cadrul grupului de societăți la care face referire guvernul italian par a fi excluse.

161. În încheiere, în scopul clarificării, dorim să menționăm că precedentele considerații se aplică nediferențiat pentru dividendele de portofoliu din state membre ale UE/SEE și din state terțe. Astfel cum rezultă din răspunsul la a treia întrebare preliminară formulată în cauza Haribo, în cazul dividendelor de portofoliu din state terțe trebuie să se acorde cel puțin posibilitatea deducerii, având în vedere că prin scutire se evită dubla impunere

79 — Citată la nota de subsol 67.

economică în cazul dividendelor de portofoliu naționale. Dacă societatea beneficiară înregistrează pierderi, situația analizată în cauză există indiferent de originea exactă a dividendelor de portofoliu din străinătate.

162. În concluzie, la ambele întrebări formulate în cauza Österreichische Salinen trebuie să se răspundă că articolul 56 alineatul (1) CE

se opune situației în care, în cadrul aplicării metodei reducerii, dividendele de portofoliu din străinătate fac totuși obiectul dublei impuneri într-un an în care s-au înregistrat pierderi, deoarece acestea diminuează pierderea eventuală reportată în anii următori, iar impozitul pe profit care face obiectul deducerii nu poate fi reportat sau luat în considerare în altă modalitate, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază întotdeauna de scutirea de impozitul pe profit.

## V — Concluzie

163. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem să se răspundă la întrebările preliminare formulate de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, în cauza C-436/08 (Haribo) după cum urmează:

„1) Articolul 56 alineatul (1) CE nu se opune situației în care societățile naționale trebuie să plătească regulat impozit pe profit pentru dividendele din state membre ale UE/SEE, deoarece acestea nu reușesc sau reușesc în mică măsură să comunice informațiile solicitate privind impozitul pe profit achitat anterior în străinătate,

necesare scutirii sau, cel puțin, deducerii, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază întotdeauna de scutare.

- 2) Articolul 56 alineatul (1) CE se opune situației în care dividendele de portofoliu din state membre ale SEE, dar care nu sunt membre ale Uniunii Europene, sunt scutite de la plata impozitului pe profit numai dacă există asistență reciprocă și asistență în materie de executare, deși aceasta condiție nu este necesară pentru dividendele obținute din participații internaționale.
  
- 3) Articolul 56 alineatul (1) CE se opune situației în care, în privința dividendelor obținute din participații deținute în state terțe, nu este prevăzută deducerea impozitului pe profit plătit în străinătate, în măsura în care este vorba despre participații de portofoliu, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază de scutare.
  
- 4) Autoritățile și instanțele naționale pot elimina, în principiu, dubla impunere economică sistematică, contrară articolului 56 alineatul (1), aplicată dividendelor de portofoliu din state terțe, prin posibilitatea acordată deținătorilor de dividende de a li se deduce impozitul pe profit achitat anterior în străinătate. Cu toate acestea, dacă dreptul național prevede aplicarea metodei scutirii condiționate prin înlocuirea sa eventuală cu metoda deducerii pentru dividendele de portofoliu similare din afara UE/SEE, aplicarea exclusivă a metodei deducerii în cazul dividendelor de portofoliu din state terțe ar fi disproporționată. În principiu, deducerea, respectiv scutirea condiționată se aplică în funcție de existența unei convenții de asistență reciprocă încheiate cu statul terț respectiv. Cu toate acestea, în cazul inexistenței unei cerințe privind asistența reciprocă pentru dividendele obținute din participațiile deținute în state terțe, în măsura în care, în privința acestora, se acordă fie numai deducerea, fie numai scutirea condiționată,

impunerea acestei cerințe pentru dividendele de portofoliu obținute din state terțe ar fi disproporționată.”

164. De asemenea, propunem să se răspundă la întrebările preliminare formulate de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, în cauza C-437/08 (Österreichische Salinen) după cum urmează:

„Articolul 56 alineatul (1) CE se opune situației în care, în cadrul aplicării metodei reducerii, dividendele de portofoliu din străinătate fac totuși obiectul dublei impuneri într-un an în care s-au înregistrat pierderi, deoarece acestea diminuează pierderea eventuală reportată în anii următori, iar impozitul pe profit care face obiectul deducerii nu poate fi reportat sau luat în considerare în altă modalitate, în timp ce dividendele de portofoliu naționale beneficiază întotdeauna de scutirea de impozitul pe profit.”