



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

11 septembrie 2014*

„Trimitere preliminară — Articolele 49 TFUE și 54 TFUE — Libertatea de stabilire — Articolele 63 TFUE și 65 TFUE — Libera circulație a capitalurilor — Legislație fiscală — Impozit pe profit — Reglementare a unui stat membru prin care se urmărește eliminarea dublei impunerii a profiturilor distribuite — Metoda deducerii aplicată dividendelor distribuite de societăți rezidente ale aceluiași stat membru ca societatea beneficiară — Metoda scutirii aplicată dividendelor distribuite de societăți rezidente ale altui stat membru decât societatea beneficiară sau ale unui stat terț — Diferență de tratament al pierderilor înregistrate de societatea beneficiară a dividendelor”

În cauza C-47/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Köln (Germania), prin decizia din 6 septembrie 2011, primită de Curte la 31 ianuarie 2012, în procedura

Kronos International Inc.

împotriva

Finanzamt Leverkusen,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, J. L. da Cruz Vilaça și E. Levits (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 mai 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Kronos International Inc., de W. Meilicke și de D. Rabback, Rechtsanwälte;
- pentru Finanzamt Leverkusen, de B. Hillebrand, de K. Kusch, de H. Brandenburg și de M. Brombach-Krüger, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Ossowski, în calitate de agent, asistat de S. Ford, barrister;

* Limba de procedură: germana.

— pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de W. Mölls, în calitate de agenți,
după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 noiembrie 2013,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 TFUE și 54 TFUE, privind libertatea de stabilire, precum și a articolelor 63 TFUE și 65 TFUE, privind libera circulație a capitalurilor.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Kronos International Inc. (denumită în continuare „Kronos”), societate constituită potrivit legislației statului Delaware (Statele Unite ale Americii), pe de o parte, și Finanzamt Leverkusen (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la deducerea din impozitul german pe profit pentru anii 1991-2001 a impozitului pe profit plătit în străinătate de filialele Kronos distribuitoare de dividende.

Cadrul juridic

Dreptul german

- 3 În ceea ce privește anii 1991-2000, pentru punerea în aplicare a impozitului pe profit, inclusiv deducerea, regularizarea și restituirea impozitului pe profit, articolul 49 alineatul (1) din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991, I, p. 638, denumită în continuare „KStG 1991”) făcea trimitere la dispozițiile Legii privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990, I, p. 1898, denumită în continuare „EStG 1990”).
- 4 Articolul 36 alineatul (2) punctul 3 din EStG 1990 reglementa așa-numitul regim „de deducere integrală” după cum urmează:

„(2) Se deduc din impozitul pe venit:

[...]

3. impozitul pe profit al unei societăți sau al unei asociații supuse integral impozitului pe profit în limita a 3/7 din venituri în sensul articolului 20 alineatul (1) punctul 1 sau 2, în măsura în care acestea nu provin din distribuiri de dividende care implică utilizarea de capitaluri proprii în sensul articolului 30 alineatul (2) punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit. Același lucru este valabil pentru veniturile în sensul articolului 20 alineatul (2) punctul 2 litera a), obținute în urma primei cesiuni de către asociat a unor cupoane sau a altor drepturi; în aceste cazuri, impozitul pe profit deductibil este limitat la 3/7 din suma distribuită pentru drepturile cedate.
[...] Impozitul pe profit nu se deduce:

[...]

- f) atunci când veniturile nu au fost contabilizate la stabilirea bazei de impozitare;

[...]”

5 Articolul 36 alineatul (4) din EStG 1990 prevedea:

„Dacă rezultă, după decont, un excedent în defavoarea persoanei impozabile, aceasta (persoana obligată la plată) trebuie să îl plătească imediat în măsura în care excedentul corespunde impozitului anticipat pe venit care este deja exigibil, dar pe care nu l-a plătit încă; în celelalte cazuri, aceasta trebuie să îl plătească în luna următoare notificării deciziei de impunere (plată finală). Dacă rezultă, după decont, un excedent în favoarea persoanei impozabile, acest excedent se plătește persoanei impozabile după notificarea deciziei de impunere.”

6 În cadrul trecerii de la regimul de deducere la așa-numitul regim de „reducere cu 50 %”, legiuitorul german a eliminat articolul 36 alineatul (2) punctul 3 din EStG 1990. Totuși, din decizia de trimitere, precum și din observațiile guvernului german rezultă că, prin efectul unor dispoziții tranzitorii, regimul de deducere integrală continua să se aplice în cazul dividendelor încasate în cursul anului 2001.

7 Articolul 26 alineatul (7) din KStG 1991, în versiunea aplicabilă până în anul 1993, precum și articolul 8b alineatul (5) din aceeași lege, în versiunea aplicabilă începând din anul 1994 (denumită în continuare „KStG 1994”), prevedeau următoarele:

„Dacă părțile de beneficii distribuite de o societate străină sunt, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri, scutite de impozitul pe profit sub rezerva unei participații minime, scutirea este aplicabilă indiferent de procentul de participare minim stabilit în convenție, atâ timp cât acesta este de cel puțin 10 %.”

Convențiile privind evitarea dublei impuneri

8 În conformitate cu convențiile privind evitarea dublei impuneri încheiate cu Regatul Danemarcei, cu Republica Franceză, cu Regatul Unit și cu Canada, Republica Federală Germania este obligată să scutească de impozitul german dividendele provenite din participații care ating sau depășesc un anumit prag și care sunt impozabile în statul societății distribuitoare.

9 În majoritatea cazurilor, pragul de participare indicat era de 10 %. Convenția cu Regatul Unit prevedea totuși un prag de 25 %, similar Convenției cu Canada pentru exercițiul financiar 2000, în timp ce pentru anul 2001 pragul aplicabil era de 10 %.

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 Kronos este o societate de tip holding formată dintr-un grup de societăți. Sediul social al acesteia este situat în Statele Unite, iar conducerea sa se află în Germania, unde aceasta are o sucursală și este înscrisă în Registrul comerțului din anul 1989. Kronos a fost înființată cu scopul de a prelua conducerea unică a filialelor europene și canadiene ale grupului. Din anul 1989, aceasta deține 99,95 % din părțile sociale ale societății germane Kronos Titan GmbH, cu care, la fel ca și cu alte societăți germane, existau contracte de control și de transfer al beneficiilor.

11 În perioada relevantă în cauza principală, și anume în anii 1991-2001, Kronos deținea participații directe la următoarele societăți:

- Société Industrielle du Titane (Franța), o participație reprezentând între 92,941 % și 93,771 % între anii 1991 și 2001;
- Kronos Norge (Norvegia), o participație de 100 % între anii 1991 și 1998;

- Kronos UK Ltd (Regatul Unit), o participație de 100 % între anii 1991 și 2001;
 - Kronos Europa SA (Belgia), o participație reprezentând între 98,4 % și 100 % între anii 1991 și 1998;
 - Kronos Denmark ApS (Danemarca), o participație de 100 % între anii 1999 și 2001 și
 - Kronos Canada Inc. (Canada), o participație de 100 % între anii 1991 și 2001.
- 12 În anii 2000 și 2001, Kronos deținea participații indirecte la societățile Kronos Europa SA (Belgia) și Kronos Norge (Norvegia) prin intermediul filialei sale Kronos Denmark ApS (Danemarca), deținută în proporție de 100 %. Participațiile Kronos Denmark ApS la societățile belgiană și norvegiană ale grupului erau de 99,99 % și, respectiv, de 100 %.
- 13 Impozitul pe profit datorat de Kronos în Germania pentru anii 1991-2001 a făcut obiectul unor decizii de impunere, rectificate atunci când a fost cazul, emise în cursul anilor 2004-2010. Ținând seama de pierderi sau de pierderi reportate într-un quantum aproximativ cuprins între 150 și 840 de milioane de mărci germane (DEM), deciziile menționate au stabilit quantumul impozitului pe profit pentru anul 1991, în urma plății de dividende, la 4 190 788,57 euro, iar pentru anul 1992, de asemenea în urma plății de dividende, la 2 050 183,81 euro. Pentru fiecare dintre exercițiile financiare 1993-2001, quantumul impozitului a fost, în schimb, zero.
- 14 Dividendele plătite de filiale străine, scutite de impozit în temeiul convențiilor privind evitarea dublei impuneri aplicabile, nu au fost luate în considerare la calcularea bazei relevante pentru deciziile de impunere și pentru constatările de pierderi.
- 15 În acest context, Kronos a solicitat deducerea din impozitul pe profit pe care îl datora în Germania a impozitelor pe profit și pe veniturile din capital plătite de filialele și de subfilialele sale stabilite în alte state membre (Belgia, Franța și Regatul Unit) și în state terțe (Canada și Norvegia) între anii 1991 și 2001, o astfel de deducere trebuind să conducă, dacă era cazul, la o restituire de impozit.
- 16 Prin decizia din 15 decembrie 2005, Finanzamt Leverkusen a refuzat să aprobe această solicitare. Decizia de refuz s-a întemeiat pe dispozițiile articolului 36 alineatul (2) punctul 3 litera f) din EStG 1990 coroborate cu cele ale articolului 49 alineatul (1) din KStG 1991, în temeiul cărora deducerea impozitului pe profit aferent dividendelor este posibilă numai dacă dividendele în cauză sunt contabilizate ca venituri impozabile. Or, întrucât dividendele de origine străină erau scutite în temeiul articolului 26 alineatul (7) din KStG 1991, în ceea ce privește anii 1991-1993, și al articolului 8b alineatul (5) din KStG 1994 pentru anii următori, acestea nu puteau fi luate în considerare ca venituri impozabile la stabilirea quantumului impozitului.
- 17 Prin decizia din 10 ianuarie 2007, Finanzamt Leverkusen a respins ca nefondată cererea formulată de Kronos în ceea ce privește decizia referitoare la regularizare și la deducerea creditului fiscal din impozitul pe profit aferent exercițiului financiar 1994.
- 18 La 7 februarie 2007, Kronos a sesizat Finanzgericht Köln cu o acțiune în anularea acestei decizii, precum și cu o acțiune în constatarea abținerii de a acționa privind regularizarea impozitului pe profit pentru exercițiile financiare 1991-1993 și 1995-2001.
- 19 În stadiul actual al procedurii naționale, Kronos solicită deducerea unui quantum de 201 966 724 de euro, plătit cu titlu de impozite pe profitul societăților din străinătate. Fac parte din acest quantum, pe de o parte, impozitele plătite de filialele Kronos în Franța pentru anii 1991-2001, în Regatul Unit pentru anii 1997 și 1999 și în Canada pentru anii 2000 și 2001, însumând un quantum total de 78 501 794 de euro. Pe de altă parte, solicitarea Kronos privește deducerea din dividendele pe care le-a

încasat de la filiala sa daneză în anii 2000 și 2001 a impozitelor pe profit plătite de subfilialele belgiană și norvegiană, respectiv o sumă totală de 123 448 418 euro, precum și deducerea impozitului danez pe profit în cuantum de 16 512 euro.

20 În plus, Kronos solicită deducerea sumei de 1 795 525 de euro cu titlu de impozit pe venitul din capitaluri aferent filialelor stabilite în Franța și în Regatul Unit dacă veniturile rezultate din dividende ar trebui tratate ca fiind supuse impozitării.

21 În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Imposibilitatea de a deduce impozitul pe profit ca urmare a scutirii de impozit a dividendelor plătite de societăți de capital dintr-o țară terță societăților de capital germane, în privința cărora prevederile naționale impun numai ca societatea de capital beneficiară a dividendelor să dețină o participație de cel puțin 10 % la societatea care distribuie dividendele, intră numai sub incidența libertății de stabilire în sensul articolului 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE sau și a liberei circulații a capitalurilor în sensul articolelor 63 TFUE-65 TFUE, atunci când participația efectivă a societății beneficiare a dividendelor este de 100 %?

2) Dispozițiile privind libertatea de stabilire (în prezent articolul 49 TFUE) și, eventual, și cele privind libera circulație a capitalurilor (până în anul 1993 articolul 67 CE, în prezent articolele 63 TFUE-65 TFUE) trebuie interpretate în sensul că se opun unei norme care, în cazul în care dividendele filialelor străine sunt scutite de impozit, exclude deducerea și restituirea impozitului pe profit pentru plata acestor dividende, chiar dacă societatea-mamă a înregistrat pierderi, în condițiile în care pentru plata dividendelor filialelor germane se prevede un avantaj fiscal sub forma deducerii impozitului pe profit?

3) Dispozițiile privind libertatea de stabilire (în prezent articolul 49 TFUE) și, eventual, și cele privind libera circulație a capitalurilor (până în anul 1993 articolul 67 CE, în prezent articolele 63 TFUE-65 TFUE) trebuie interpretate în sensul că se opun unei norme care exclude deducerea și restituirea impozitului pe profit pentru dividendele (sub)subfilialelor, scutite de impozit în țara în care are sediul filiala și care au fost plătite (ulterior) societății-mamă germane și care sunt scutite de asemenea de impozit în Germania, normă care însă, în cazul unui context exclusiv german, permite, dacă este cazul, o restituire pe calea deducerii de către filială a impozitului pe profit pentru dividendele subfilialei și deducerea de către societatea-mamă a impozitului pe profit pentru dividendele filialei dacă societatea-mamă a înregistrat pierderi?

4) În cazul în care sunt aplicabile și dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor, se pune – în funcție de răspunsul dat la a doua întrebare – o întrebare suplimentară în ceea ce privește dividendele canadiene:

Actualul articol 64 alineatul (1) TFUE trebuie interpretat în sensul că permite aplicarea reglementărilor naționale și a convențiilor pentru evitarea dublei impuneri, care nu au suferit modificări esențiale după 31 decembrie 1993, și, astfel, excluderea oricărei deduceri a impozitului pe profit canadian pentru dividendele scutite de impozit în Germania?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

Observații introductive

- 22 Trebuie să se constate că, deși în formularea primei întrebări adresate instanța de trimitere se referă numai la dividendele distribuite de societățile stabilite într-un stat terț, din decizia de trimitere reiese că conținutul acestei întrebări se referă și la dividendele distribuite de societățile stabilite în alte state membre decât Republica Federală Germania.
- 23 În conformitate cu articolul 36 alineatul (2) punctul 3 litera f) din EStG 1990, impozitul pe profit nu se deduce atunci când veniturile nu au fost contabilizate la stabilirea bazei de impozitare.
- 24 În cauza principală, dividendele distribuite de societățile rezidente ale unui alt stat membru sau ale unui stat terț nu au fost contabilizate la stabilirea bazei de impozitare a societății beneficiare a dividendelor respective ca urmare a aplicării în privința acestora a metodei scutirii, prevăzută de convențiile privind evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Federală Germania.
- 25 În această privință, instanța de trimitere arată că dispozițiile relevante pentru procedura de stabilire a cuantumului impozitului, astfel cum rezultă acestea din convențiile privind evitarea dublei impuneri și, dacă este cazul, din dispozițiile articolului 26 alineatul (7) din KStG 1991, pentru anii 1991-1993, și din articolul 8b alineatul (5) din KStG 1994, pentru anii 1994-2000, nu se aplică numai în cazul participațiilor care permit exercitarea unei influențe decisive asupra deciziilor societății respective și că, prin instituirea unui prag de aplicare de 10 %, legiuitorul german nu ar fi avut în vedere o participație importantă, în sensul unei influențe dominante.
- 26 Instanța de trimitere precizează de asemenea că, pe parcursul întregii perioade relevante în cauza principală, Kronos a deținut participații de aproximativ 93 %-100 % la diferitele filiale care au plătit dividendele.
- 27 În sfârșit, trebuie arătat că, potrivit informațiilor comunicate de instanța de trimitere, sediul social al Kronos este situat în Statele Unite, iar conducerea sa se află în Germania, unde aceasta are o sucursală și este înscrisă în Registrul comerțului. Nu se contestă faptul că Kronos este o societate înființată potrivit legislației statului Delaware. Guvernul german precizează în această privință că, potrivit articolului XXV alineatul (5) din Tratatul de prietenie, comerț și navigație dintre Republica Federală Germania și Statele Unite ale Americii din 29 octombrie 1954 (BGBl. 1956 II, p. 487), societățile constituite potrivit dreptului american trebuie să fie recunoscute ca atare în Germania.
- 28 În aceste condiții, prima întrebare trebuie interpretată în sensul că vizează să se stabilească dacă compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă a unui stat membru nu poate deduce impozitele pe profit plătite în alt stat membru sau într-un stat terț de societăți de capital distribuitoare de dividende, ca urmare a scutirii de impozit a acestor dividende în primul stat membru atunci când acestea sunt rezultate din participații reprezentând cel puțin 10 % din capitalul societății distribuitoare și când, precum în speță, participația efectivă a societății de capital care încasează dividendele este de peste 90 % și societatea beneficiară a fost înființată în conformitate cu legislația unui stat terț, trebuie apreciată în raport cu articolele 49 TFUE și 54 TFUE sau mai degrabă cu articolele 63 TFUE și 65 TFUE.

Cu privire la libertatea în discuție

- 29 Din jurisprudența constantă a Curții rezultă că tratamentul fiscal al dividendelor poate face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire, și din cel al articolului 63 TFUE, privitor la libera circulație a capitalurilor (Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 33, Hotărârea Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 30, și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 89).
- 30 În ceea ce privește întrebarea dacă o reglementare națională ține de vreuna dintre libertățile de circulație, dintr-o jurisprudență consacrată rezultă că trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctul 90 și jurisprudența citată).
- 31 O reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privitor la libertatea de stabilire (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 37, Hotărârea Idryma Typou, C-81/09, EU:C:2010:622, punctul 47, Hotărârea Accor, EU:C:2011:581, punctul 32, Hotărârea Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, punctul 23, și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctul 91).
- 32 În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, EU:C:2011:61, punctul 35, Hotărârea Accor, EU:C:2011:581, punctul 32, Hotărârea Scheunemann, EU:C:2012:481, punctul 23, și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctul 92).
- 33 În cauza principală, din convențiile privind evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Federală Germania cu Regatul Danemarcei, cu Republica Franceză și – în ceea ce privește anul fiscal 2001 – cu Canada, precum și din aplicarea articolului 8b alineatul (5) din KStG 1994 coroborat cu convențiile privind evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Federală Germania cu Regatul Unit și cu Canada, în ceea ce privește anul fiscal 2000, rezultă că dividendele plătite societăților rezidente în Germania de societățile rezidente ale acestor alte state sunt scutite de impozitul german pe venit dacă participațiile societății beneficiare la societatea distribuitoare ating pragul de 10 %.
- 34 Un asemenea prag permite, desigur, excluderea din domeniul de aplicare al scutirii a investițiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii.
- 35 Totuși, contrar celor susținute de guvernul german, un astfel de prag nu face, în sine, scutirea aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia. Astfel, Curtea a statuat deja că o participație de o asemenea pondere nu implică în mod necesar că titularul acestei participații exercită o influență certă asupra deciziilor societății al cărei acționar este (a se vedea în acest sens Hotărârea ITEL CAR și Fazenda Pública, C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 22).
- 36 În consecință, reglementarea națională în discuție în litigiul principal se aplică nu numai dividendelor încasate de o societate rezidentă pe baza unei participații care conferă o influență certă asupra deciziilor societății care distribuie dividendele menționate și care permite să se stabilească activitățile acesteia, ci și dividendelor încasate pe baza unei participații care nu conferă o astfel de influență.

- 37 În prezența unei legislații al cărei obiect nu permite să se stabilească dacă aceasta face parte în mod preponderent din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE sau al articolului 63 TFUE, Curtea a statuat deja că, în măsura în care legislația națională are în vedere dividende provenite dintr-un stat membru, trebuie luate în considerare elementele de fapt ale speței pentru a stabili dacă situația avută în vedere în litigiul principal face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE sau al articolului 63 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctele 93 și 94, precum și jurisprudența citată, Hotărârea Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punctele 27 și 28, precum și Hotărârea Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, punctul 30).
- 38 În schimb, în ceea ce privește tratamentul fiscal al dividendelor provenite dintr-un stat terț, Curtea a statuat că examinarea obiectului unei legislații naționale este suficientă pentru a aprecia dacă tratamentul fiscal al unor astfel de dividende face parte din domeniul de aplicare al prevederilor Tratatului FUE referitoare la libera circulație a capitalurilor, întrucât o legislație națională referitoare la tratamentul fiscal al dividendelor provenite din țări terțe nu poate să facă parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctele 96 și 97).
- 39 Astfel, Curtea a statuat că o societate rezidentă a unui stat membru care deține o participație la o societate rezidentă a unei țări terțe care îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestei din urmă societăți și îi permite să stabilească activitățile societății menționate poate să invoce articolul 63 TFUE pentru a pune în discuție conformitatea cu această dispoziție a legislației din statul membru respectiv privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite din țara terță menționată, care nu se aplică în exclusivitate situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctul 104).
- 40 Rezultă că, atunci când legislația națională privind tratamentul dividendelor nu are ca obiect să se aplice în mod exclusiv situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele, trebuie să se țină seama de importanța participației societății beneficiare la societatea distribuitoare, cu condiția ca atât articolul 49 TFUE, cât și articolul 63 TFUE să poată fi invocate în speță și ca importanța acestei participații să permită să se stabilească dacă situația vizată intră în domeniul de aplicare al uneia sau al celeilalte dintre libertățile consacrate prin aceste două dispoziții ale dreptului Uniunii.
- 41 În măsura în care, ținând seama de localizarea într-un stat terț a societății care distribuie dividendele, numai libera circulație a capitalurilor poate fi invocată împotriva legislației naționale privind tratamentul dividendelor distribuite de societatea respectivă, nu este necesar să se ia în considerare importanța participațiilor la societatea distribuitoare. Astfel, o societate rezidentă a unui stat membru poate, indiferent de ponderea participației pe care o deține la societatea care distribuie dividendele stabilită într-o țară terță, să invoce articolul 63 TFUE pentru a pune în discuție legalitatea unei astfel de reglementări (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctele 99 și 104).
- 42 Acest raționament este de asemenea aplicabil prin analogie în cazul în care numai libera circulație a capitalurilor poate fi invocată, având în vedere limitele domeniului de aplicare personal al libertății de stabilire.
- 43 Aceasta este o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care societatea beneficiară a dividendelor este o societate constituită în conformitate cu legislația unui stat terț.
- 44 Astfel, normele tratatului privind libertatea de stabilire nu se aplică decât unui resortisant al unui stat membru al Uniunii Europene (a se vedea în acest sens Hotărârea Ferrer Laderer, C-147/91, EU:C:1992:278, punctul 9).

- 45 În conformitate cu articolul 54 TFUE, societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii sunt asimilate, în aplicarea dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire, persoanelor fizice resortisante ale statelor membre (Hotărârea National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 25).
- 46 Prin urmare, o societate care nu este constituită în conformitate cu legislația unui stat membru nu poate beneficia de libertatea de stabilire.
- 47 Această considerație nu este repusă în discuție de argumentul invocat de Kronos potrivit căruia o societate dintr-un stat terț nu ar putea fi discriminată din punct de vedere fiscal în raport cu o societate de drept german și ar trebui, în consecință, să poată invoca beneficiul libertății prevăzute la articolul 49 TFUE.
- 48 Astfel, în lipsa unei definiții uniforme date de dreptul Uniunii societăților care pot beneficia de dreptul de stabilire în funcție de criteriul unei legături unice care să determine dreptul național aplicabil unei societăți, problema dacă articolul 49 TFUE se aplică unei societăți care invocă libertatea fundamentală consacrată la acest articol constituie o chestiune prealabilă care, în stadiul actual al dreptului Uniunii, poate fi soluționată numai de dreptul național aplicabil (a se vedea Hotărârea Cartesio, C-210/06, EU:C:2008:723, punctul 109, și Hotărârea National Grid Indus, EU:C:2011:75, punctul 26).
- 49 Un stat membru dispune astfel de posibilitatea de a defini legătura specifică solicitată unei societăți pentru ca aceasta să poată fi considerată constituită potrivit dreptului său național și susceptibilă, din acest motiv, să beneficieze de dreptul de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea Cartesio, EU:C:2008:723, punctul 110, și Hotărârea National Grid Indus, EU:C:2011:785, punctul 27).
- 50 Totuși, un stat membru nu poate extinde în mod unilateral domeniul de aplicare personal al capitolului din tratat referitor la libertatea de stabilire, al cărui obiectiv este să garanteze libertatea de stabilire exclusiv în beneficiul resortisanților statelor membre (a se vedea în acest sens Ordonanța Lasertec, C-492/04, EU:C:2007:273, punctul 27).
- 51 Prin urmare, trebuie să se concluzioneze că, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care libertatea de stabilire nu poate fi invocată din cauza legăturii societății beneficiare a dividendelor cu ordinea juridică a unui stat terț, o reglementare națională privind tratamentul fiscal al dividendelor provenite din alt stat membru sau dintr-un stat terț, care nu se aplică în exclusivitate situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele, trebuie să fie apreciată în raport cu articolul 63 TFUE.
- 52 În consecință, o societate constituită în conformitate cu legislația unui stat terț, rezidentă a unui stat membru, poate, indiferent de ponderea participației pe care o deține la societatea care distribuie dividendele rezidentă a unui alt stat membru sau a unei țări terțe, să invoce această dispoziție pentru a pune în discuție legalitatea unei astfel de reglementări.
- 53 Trebuie de asemenea arătat că Curtea a statuat că, din moment ce tratatul nu extinde libertatea de stabilire la țările terțe, trebuie să se evite ca interpretarea articolului 63 alineatul (1) TFUE, în ceea ce privește relațiile cu țările terțe, să permită unor operatori economici care nu se încadrează în limitele domeniului de aplicare teritorială al libertății de stabilire să beneficieze de aceasta (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctul 100).
- 54 Or, după cum a arătat în esență avocatul general la punctul 64 din concluzii, un asemenea risc nu există într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal. Astfel, reglementarea germană nu privește condițiile de acces pe piață ale unei societăți din acest stat membru într-o țară terță sau ale

unei societăți dintr-o țară terță în statul membru menționat. Această reglementare se referă numai la tratamentul fiscal al dividendelor care provin din investiții efectuate de beneficiarul acestora într-o societate rezidentă a unui alt stat membru sau a unei țări terțe.

55 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima întrebare că compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă a unui stat membru nu poate deduce impozitele pe profit plătite în alt stat membru sau într-un stat terț de societăți de capital care distribuie dividende, ca urmare a scutirii de impozit a acestor dividende în primul stat membru atunci când acestea sunt rezultate din participării reprezentând cel puțin 10 % din capitalul societății distribuitoare și când, precum în speță, participația efectivă a societății de capital care încasează dividendele este de peste 90 % și societatea beneficiară a fost înființată în conformitate cu legislația unui stat terț, trebuie apreciată în raport cu articolele 63 TFUE și 65 TFUE.

Cu privire la a doua întrebare

56 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 TFUE și, dacă este cazul, articolul 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării metodei scutirii în cazul dividendelor distribuite de societăți rezidente ale altor state membre și ale unor state terțe, în condițiile în care metoda deducerii este aplicată dividendelor distribuite de societățile rezidente ale aceluiași stat membru ca societatea beneficiară și în care, dacă această societate beneficiară înregistrează pierderi, metoda deducerii conduce la situația în care impozitul plătit de societatea distribuitoare rezidentă este restituit în totalitate sau în parte.

57 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, a doua întrebare trebuie abordată exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor.

58 În această privință, Kronos susține că, din cauza restituirii impozitului plătit de societatea care distribuie dividendele, investiția într-o societate rezidentă ar fi mai avantajoasă decât investiția într-o societate nerezidentă în situația în care societatea beneficiară înregistrează pierderi.

59 Pe de altă parte, regimul de deducere nu ar fi echivalent cu regimul de scutire, dacă s-ar lua în considerare și impozitarea în Germania a dividendelor la data redistribuirii acestora către acționari.

60 În acest context, trebuie amintit, cu titlu introductiv, că instanța de trimitere este singura competentă să definească obiectul întrebărilor pe care are în vedere să le adreseze Curții (Hotărârea Kersbergen-Lap și Dams-Schipper, C-154/05, EU:C:2006:449, punctul 21).

61 Or, prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe nu cu privire la efectele tratamentului fiscal al dividendelor distribuite de societățile rezidente și nerezidente asupra acționarilor societății beneficiare a dividendelor în cazul în care acestea sunt eventual redistribuite acționarilor, ci exclusiv cu privire la efectele acestui tratament fiscal în ceea ce privește societatea beneficiară a dividendelor.

62 Astfel, cererea de decizie preliminară nu conține nici informații potrivit cărora situația acționarilor ar fi fost considerată relevantă de instanța de trimitere, nici informații referitoare la tratamentul fiscal al dividendelor eventual redistribuite de societatea beneficiară, nici informații privind efectele pe care aplicarea metodelor scutirii și deducerii la nivelul societății beneficiare le produce asupra situației fiscale a acționarilor societății respective.

63 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că situația fiscală a deținătorilor de titluri de participare ale unui instrument de investiție este lipsită de relevanță în vederea aprecierii caracterului discriminatoriu sau nediscriminatoriu al unei reglementări naționale, atunci când criteriul de distincție în ceea ce privește

tratamentul fiscal aplicabil, stabilit de reglementarea națională în cauză, nu este situația fiscală a deținătorului de titluri de participare, ci numai statutul instrumentului de investiție, după cum acesta este sau nu este rezident (a se vedea în acest sens Hotărârea Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctele 28 și 41).

- 64 În ceea ce privește reglementarea fiscală națională în discuție în litigiul principal, trebuie constatat că aceasta stabilește un criteriu de distincție întemeiat pe luarea în considerare a unui venit la stabilirea bazei de impozitare, fapt care conduce la un tratament diferențiat al dividendelor în funcție de locul sediului societății care distribuie dividendele.
- 65 În aceste condiții, pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie amintit că articolul 63 TFUE impune unui stat membru în care există un sistem de evitare a dublei impunerii economice în cazul dividendelor plătite unor societăți rezidente de alte societăți rezidente să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite societăților rezidente de societăți nerezidente (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, punctul 72, Hotărârea Harribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Saline, EU:C:2011:61, punctul 156, precum și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctul 38).
- 66 Curtea a statuat de asemenea că un stat membru este liber, în principiu, să evite impozitarea în lanț a dividendelor primite de o societate rezidentă prin alegerea metodei scutirii atunci când dividendele sunt plătite de o societate rezidentă și prin alegerea metodei deducerii atunci când acestea sunt plătite de o societate nerezidentă. Aceste două metode sunt astfel echivalente însă în măsura în care cota de impozitare pentru dividendele de origine străină nu este superioară cotei de impozitare aplicate dividendelor de origine națională, iar creditul fiscal este cel puțin egal cu impozitul plătit în statul societății care efectuează distribuirea, până la limita impozitului aplicat în statul membru al societății beneficiare (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 67 Prin analogie, un stat membru este de asemenea liber, în principiu, să evite impozitarea în lanț a dividendelor primite de o societate rezidentă prin alegerea metodei deducerii atunci când dividendele sunt plătite de o societate rezidentă și prin alegerea metodei scutirii atunci când acestea sunt plătite de o societate nerezidentă.
- 68 Astfel, din moment ce dreptul Uniunii, în stadiul său actual, nu impune criterii generale pentru repartizarea competențelor între statele membre în ceea ce privește eliminarea dublei impunerii în interiorul Uniunii (Hotărârea Kerckhaert și Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punctul 22, precum și Hotărârea Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, punctul 31 și jurisprudența citată), orice stat membru rămâne liber să organizeze propriul sistem de impozitare a profiturilor distribuite, cu condiția totuși ca sistemul în cauză să nu prevadă măsuri discriminatorii interzise de tratat (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, punctul 40).
- 69 Indiferent care este mecanismul adoptat pentru a evita sau a atenua impozitarea în lanț sau dubla impunere economică, libertățile de circulație garantate de tratat se opun ca un stat membru să trateze într-un mod mai puțin avantajos dividendele de origine străină în raport cu dividendele de origine națională, cu excepția cazului în care această diferență de tratament vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau este justificată de motive imperative de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea Lenz, C-315/02, EU:C:2004:446, punctele 20-49, Hotărârea Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punctele 20-55, precum și Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, punctul 46).
- 70 După cum s-a arătat la punctul 64 din prezenta hotărâre, dividendele încasate de o societate rezidentă în Germania erau supuse, în perioada vizată în litigiul principal, unui tratament diferențiat în funcție de locul sediului societății care distribuie dividendele.

- 71 Astfel, dividendele distribuite de societăți rezidente în Germania erau impozitate în statul membru menționat, iar impozitul pe profit plătit de societatea distribuitoare pentru dividendele distribuite era dedus în parte dacă societatea beneficiară nu distribuia dividendele și, respectiv, în totalitate dacă le redistribuia.
- 72 Într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care societatea beneficiară a dividendelor suferise, pe de altă parte, pierderi, dividendele plătite de o societate rezidentă erau luate în considerare la stabilirea cuantumului impozitului societății beneficiare, fapt care avea drept consecință compensarea în totalitate sau în parte a pierderilor și, prin urmare, reducerea acestora sau împiedicarea reportării lor pentru un exercițiu financiar ulterior sau anterior. Atunci când veniturile din dividendele plătite de societățile rezidente nu depășeau pierderile înregistrate de societatea beneficiară, impozitul datorat de aceasta era zero, iar creditul fiscal din impozitul care grevase dividendele plătite de filiala germană era restituit.
- 73 În schimb, dividendele distribuite de o societate rezidentă a unui alt stat membru sau a unui stat terț erau scutite de impozit în Germania și nu erau luate în considerare la stabilirea cuantumului impozitului societății beneficiare. În consecință, aceste dividende nu aveau efect nici asupra bazei de impozitare a societății beneficiare, nici asupra pierderilor eventual reportabile ale acesteia.
- 74 În plus, întrucât societatea beneficiară nu plătea impozit în Germania pentru dividendele încasate, indiferent de cota de impozitare la care sunt supuse, pentru societatea distribuitoare, profiturile care au stat la baza dividendelor și de suma pe care aceasta o plătiase efectiv în contul acestui impozit, metoda scutirii permitea, dacă era cazul, păstrarea beneficiului unei impozitări mai reduse în statul societății care distribuie dividendele.
- 75 Astfel cum reiese de decizia de trimitere, societatea rezidentă beneficiară a dividendelor era în plus scutită de orice taxă administrativă inerentă metodei deducerii.
- 76 În sfârșit, întrucât dividendele distribuite de societăți nerezidente nu erau luate în considerare la stabilirea cuantumului impozitului datorat de societatea beneficiară, metoda scutirii avea ca efect faptul că, într-un context în care societatea beneficiară înregistrează pierderi sau poate compensa, în exercițiul fiscal în cauză, pierderi anterioare, nici dividendele distribuite nu erau supuse unei duble impuneri economice.
- 77 Metoda scutirii, precum și lipsa unui efect al dividendelor scutite asupra cuantumului pierderilor societății beneficiare rezidente elimină riscul dublei impuneri a dividendelor respective în ceea ce privește societatea beneficiară a acestora în statul în care este stabilită.
- 78 În consecință, aplicarea metodei scutirii în privința dividendelor încasate de societățile nerezidente nu conduce, din punctul de vedere al obiectivului prevenirii dublei impuneri economice, urmărit de reglementarea națională în discuție în litigiul principal, la un tratament mai avantajos al acestor dividende în raport cu dividendele distribuite de societăți rezidente.
- 79 Într-o situație în care societatea beneficiară raportează pierderi, precum cea în discuție în litigiul principal, restituirea impozitului plătit de societatea care distribuie dividendele ar putea fi considerată un avantaj de trezorerie.
- 80 Desigur, din jurisprudența Curții rezultă că excluderea unui avantaj de trezorerie într-o situație transfrontalieră, deși este acordat pe teritoriul național într-o situație similară, constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea prin analogie Hotărârea Comisia/Spania, C-269/09, EU:C:2012:439, punctul 59 și jurisprudența citată).

- 81 Totuși, în contextul din litigiul principal, refuzul restituirii, precum și diferența de tratament astfel constatată se explică printr-o diferență obiectivă de situație. Prin urmare, în privința restituirii impozitului plătit de societatea care distribuie dividendele, astfel cum a fost solicitată de Kronos, o societate care încasează dividende de origine străină nu se află într-o situație comparabilă cu cea a unei societăți care încasează dividende de origine națională.
- 82 Diferența existentă între aceste situații decurge, în primul rând, din faptul că Republica Federală Germania a renunțat, în urma încheierii cu alte state membre și cu state terțe a unor convenții privind prevenirea dublei impunerii, la exercitarea competenței sale fiscale asupra dividendelor distribuite de societăți rezidente ale statelor respective.
- 83 Curtea a statuat deja că libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 63 alineatul (1) TFUE, nu poate avea ca efect să impună statelor membre să procedeze la mai mult decât o anulare a impozitului național pe venit care trebuie plătit de acționar pentru dividendele de origine străină încasate și să efectueze rambursarea unei sume care își are originea în sistemul fiscal al unui alt stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, punctul 52), în caz contrar, autonomia fiscală a primului stat membru fiind restrânsă prin exercitarea competenței fiscale a celui alt stat membru (a se vedea în special Hotărârea *Meilicke* și alții, C-262/09, EU:C:2011:438, punctul 33 și jurisprudența citată).
- 84 În plus, Curtea a stabilit că calitatea de stat membru în care este stabilită societatea beneficiară a dividendelor nu poate conduce la obligația, pentru acest stat membru, de a compensa un dezavantaj fiscal care rezultă dintr-o impozitare în lanț efectuată în întregime de statul membru pe teritoriul căruia este stabilită societatea care distribuie aceste dividende, în măsura în care primul stat membru nici nu impozitează, nici nu ia în considerare în mod diferit dividendele încasate, în ceea ce privește organismele de plasament colectiv stabilite pe teritoriul său (*Hotărârea Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, punctul 41).
- 85 În consecință, într-o situație în care statul membru nu își exercită competența fiscală asupra dividendelor încasate, nici prin impozitarea acestora, nici prin luarea lor în considerare în mod diferit, în ceea ce privește societatea beneficiară, obligațiile sale, în calitate de stat în care este stabilită societatea beneficiară a dividendelor, nu se întind până la a trebui să compenseze sarcina fiscală rezultată din exercitarea competențelor fiscale ale unui alt stat membru sau ale unui alt stat terț.
- 86 Rezultă că obligațiile statului în care este stabilită societatea beneficiară a dividendelor care nu își exercită propria competență de impozitare asupra acestor dividende diferă, în privința tratamentului impozitării realizate de un alt stat membru, de cele care îi revin atunci când primul stat optează pentru impozitarea dividendelor respective și trebuie, în consecință, să ia în considerare, în limitele propriei sale impozitări, sarcina fiscală rezultată din exercitarea competențelor fiscale ale celui alt stat membru.
- 87 În al doilea rând, restituirea solicitată de Kronos constituie, în cadrul metodei deducerii, completarea logică a luării în considerare a dividendelor și a reducerii pierderilor reportabile efectuate anterior. Astfel, în lipsa unei asemenea restituiri, luarea în considerare a dividendelor și reducerea pierderilor societății beneficiare poate avea ca efect o dublă impunere economică a acestor dividende în cursul exercițiilor financiare ulterioare, dacă rezultatul societății beneficiare este pozitiv (a se vedea în acest sens Hotărârea *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, punctele 39 și 40, precum și Ordonanța *KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctele 39 și 40).
- 88 În schimb, în cadrul metodei scutirii, întrucât pierderile nu sunt reduse, asupra dividendelor încasate nu planează niciun risc de dublă impunere economică. Lipsa restituirii are ca revers neluarea în considerare a dividendelor la stabilirea bazei de impozitare.

89 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune aplicării metodei scutirii în cazul dividendelor distribuite de societăți rezidente ale altor state membre și ale unor state terțe, în condițiile în care metoda deducerii este aplicată dividendelor distribuite de societățile rezidente ale aceluiași stat membru ca societatea beneficiară și în care, dacă această societate beneficiară înregistrează pierderi, metoda deducerii conduce la situația în care impozitul plătit de societatea rezidentă distribuitoare să fie restituit în totalitate sau în parte.

Cu privire la a treia și la a patra întrebare

90 Având în vedere răspunsul dat la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia și la a patra întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) **Compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia o societate rezidentă a unui stat membru nu poate deduce impozitele pe profit plătite în alt stat membru sau într-un stat terț de societăți de capital care distribuie dividende, ca urmare a scutirii de impozit a acestor dividende în primul stat membru atunci când acestea sunt rezultate din participații reprezentând cel puțin 10 % din capitalul societății distribuitoare și când, precum în speță, participația efectivă a societății de capital care încasează dividendele este de peste 90 % și societatea beneficiară a fost înființată în conformitate cu legislația unui stat terț, trebuie apreciată în raport cu articolele 63 TFUE și 65 TFUE.**
- 2) **Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune aplicării metodei scutirii în cazul dividendelor distribuite de societăți rezidente ale altor state membre și ale unor state terțe, în condițiile în care metoda deducerii este aplicată dividendelor distribuite de societățile rezidente ale aceluiași stat membru ca societatea beneficiară și în care, dacă această societate beneficiară înregistrează pierderi, metoda deducerii conduce la situația în care impozitul plătit de societatea rezidentă distribuitoare să fie restituit în totalitate sau în parte.**

Semnături