

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

1 octombrie 2009\*

În cauza C-247/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Köln (Germania), prin decizia din 23 mai 2008, primită de Curte la 9 iunie 2008, în procedura

**Gaz de France – Berliner Investissement SA**

împotriva

**Bundeszentralamt für Steuern,**

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul P. Jann, președinte de cameră, domnii M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (raportor) și J.-J. Kasel, judecători,

\* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul J. Mazák,  
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 aprilie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Gaz de France – Berliner Investissement SA, de T. Hackemann și H. von Cölln, Rechtsanwälte, asistați de doamna U. Witt, Wirtschaftsprüfer;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de doamna I. Bruni, în calitate de agent, asistată de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna H. Walker, în calitate de agent, asistată de domnul K. Beal, barrister;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 iunie 2009,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- <sup>1</sup> Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 2 litera (a) din 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) coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta, precum și validitatea acestei dispoziții în raport cu articolele 43 CE, 48 CE, 56 CE și 58 CE.
  
- <sup>2</sup> Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Gaz de France – Berliner Investissement SA, o societate cu sediul în Franța, constituită până în anul 2002 sub forma juridică de „société par actions simplifiée” (SAS), pe de o parte, și Bundeszentralamt für Steuern (Oficiul Federal Central de Impozite), pe de altă parte, având ca obiect impozitarea profiturilor repartizate acesteia în cursul anului fiscal 1999 de Gaz de France Deutschland GmbH, al cărei sediu este în Germania.

## Cadrul juridic

### *Reglementarea comunitară*

3 Articolul 2 din Directiva 90/435 are următorul cuprins:

„În sensul prezentei directive, termenul «societate dintr-un stat membru» desemnează orice societate care îndeplinește următoarele condiții:

- (a) are una din formele de organizare prezentate în anexă;
  
- (b) în conformitate cu legislația fiscală a statului membru, este considerată ca având reședința fiscală în statul membru și, în temeiul unui acord privind dubla impozitare încheiat cu un stat terț, nu se consideră că are sediul fiscal în afara Comunității;
  
- (c) în plus, plătește unul din următoarele impozite, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări:

[...]

— impôt sur les sociétés în Franța;

[...]

sau un alt impozit care substituie unul din impozitele menționate.”

- 4 Potrivit articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, profiturile repartizate de filială societății-mamă sunt scutite de taxa reținută la sursă, cel puțin în cazul în care societatea-mamă deține minimum 25 % din capitalul filialei.
- 5 Anexa la Directiva 90/435, intitulată „Lista companiilor menționate la articolul 2 litera (a)”, enumeră la litera (f) următoarele societăți:

„societăți aflate sub incidența legislației franceze, denumite: «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», precum și entități și întreprinderi publice cu caracter industrial și comercial”.

- 6 Potrivit considerentului (4) al Directivei 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 de modificare a Directivei 90/435/CEE (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118):

„Articolul 2 din Directiva [90/435] definește societățile comerciale care intră sub incidența directivei. Anexa conține o listă a societăților comerciale cărora li se aplică

directiva în cauză. Anumite forme de societăți comerciale nu sunt incluse în lista prevăzută de anexă, deși sunt rezidente fiscal într-un stat membru și sunt supuse regimului de impozitare a societăților comerciale. Prin urmare, domeniul de aplicare al Directivei [90/435] ar trebui extins, de asemenea, la entități care pot întreprinde activități transfrontaliere în cadrul Comunității și care îndeplinesc toate condițiile prevăzute de directivă.”

- 7 Articolul 1 punctul 6 din Directiva 2003/123 prevede înlocuirea anexei la Directiva 90/435 cu textul din anexa la Directiva 2003/123. Ca urmare a acestei modificări, noua literă (f) din anexa la Directiva 90/435 se citește după cum urmează:

„societățile comerciale reglementate de legislația franceză, denumite «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», «société par actions simplifiée», «société d'assurance mutuelle», «caisses d'épargne et de prévoyance», «sociétés civiles» care fac automat obiectul impozitării societăților comerciale, «coopératives» și «unions de coopératives», întreprinderi publice industriale și comerciale, precum și alte societăți comerciale înființate în temeiul legislației franceze și care fac obiectul impozitării societăților comerciale în Franța”.

- 8 Conform articolului 2 din Directiva 2003/123, aceasta trebuia să fie transpusă în dreptul statelor membre până la 1 ianuarie 2005.

*Reglementarea națională*

- 9 Articolul 44d din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (denumită în continuare „EStG 1999”), are următorul conținut:

„(1) La cererea contribuabilului, impozitul pe veniturile din capital nu este aplicat veniturilor din capital în sensul articolului 20 alineatul (1) punctul 1 [...], obținute de o societate-mamă care nu are nici sediul, nici administrația pe teritoriul național și care provin din repartizarea profiturilor unei societăți de capitaluri supusă în mod nelimitat la plata impozitului în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit sau din rambursarea impozitului pe profit.

(2) Prin «societate-mamă» în sensul alineatului (1) se înțelege o societate care întrunește condițiile stipulate la articolul 2 din Directiva [90/435], prevăzute în anexa 7 la prezenta lege, și care, la momentul nașterii impozitului pe veniturile din capital conform articolului 44 alineatul (1) al doilea paragraf, poate dovedi că participă în mod direct la capitalul nominal al societății de capitaluri supusă în mod nelimitat la plata impozitului, cel puțin până la limita a un sfert din acesta. În plus, trebuie să se demonstreze că participarea a fost păstrată în mod neîntrerupt timp de douăsprezece luni. [...]”

- 10 Anexa 7 la EStG 1999 prevede:

„Prin societate-mamă în sensul articolului 2 din Directiva [90/435] se înțelege orice societate care îndeplinește următoarele condiții:

1. are una dintre următoarele forme de organizare:

[...]

— societăți comerciale reglementate de legislația franceză, denumite:

«société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», precum și entități și întreprinderi publice cu caracter industrial și comercial;

[...]

2. în conformitate cu legislația fiscală a statului membru, este considerată ca având reședința fiscală în statul membru și, în temeiul unui acord privind dubla impozitare încheiat cu un stat terț, nu se consideră că are sediul fiscal în afara Comunității, și
  
3. plătește unul dintre următoarele impozite, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări:

[...]

— impôt sur les sociétés în Franța,



[...]

sau un alt impozit care substituie unul dintre impozitele menționate.”

### **Acțiunea principală și întrebările preliminare**

- 11 La 16 iunie 1999, Gaz de France Deutschland GmbH, ale cărei părți sociale sunt deținute în totalitate de reclamanta din acțiunea principală, a repartizat acesteia un profit în valoare de 980 387 DEM, reținând un impozit pe veniturile din capital care se ridică la 49 019,35 DEM, precum și un supliment de solidaritate care se ridică la 2 696,06 DEM, care au fost plătite serviciului fiscal competent.
- 12 La 16 august 1999, reclamanta din acțiunea principală a introdus în fața Bundesamt für Finanzen, devenit, la 1 ianuarie 2006, Bundeszentralamt für Steuern, o cerere de rambursare a impozitului pe veniturile din capital, inclusiv a suplimentului de solidaritate.
- 13 Prin decizia din 6 septembrie 1999, pârâtul din acțiunea principală a refuzat rambursarea solicitată pentru motivul că reclamanta din acțiunea principală nu era o societate-mamă în sensul dispozițiilor articolului 44d alineatul (2) din EStG 1999 coroborate cu dispozițiile articolului 2 din Directiva 90/435.
- 14 Întrucât reclamația introdusă împotriva acestei decizii a fost respinsă, reclamanta din acțiunea principală a sesizat Finanzgericht Köln, care apreciază că, potrivit modului de redactare a Directivei 90/435, reclamanta din acțiunea principală nu beneficiază de dreptul la rambursarea impozitului pe veniturile din capital, întrucât, în cursul anului

repartizării, aceasta nu avea niciuna dintre formele de organizare prezentate în dispozițiile coroborate ale articolului 2 litera (a) din Directiva 90/435 și ale literei (f) din anexa la aceasta.

15 Totuși, această instanță are îndoieli în privința faptului că trebuie să se limiteze la interpretarea literală a dispozițiilor Directivei 90/435. Potrivit instanței menționate, ar trebui de asemenea să se țină seama de obiectivul acestei directive, precum și de împrejurarea că, pe de o parte, la momentul intrării în vigoare a acesteia, forma juridică „société par actions simplifiée” nu exista încă în dreptul francez și că, pe de altă parte, Directiva 2003/123 a inclus această formă de societate în anexa la Directiva 90/435.

16 Potrivit Finanzgericht Köln, în cauza cu care este sesizat se pune, în consecință, problema dacă o lacună involuntară de reglementare ar putea să împiedice să se deducă prin analogie din articolul 2 litera (a) din Directiva 90/435 coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta că o societate comercială reglementată de legislația franceză care are forma unei „société par actions simplifiée” poate fi considerată, pentru anii anteriori anului 2005, drept o „societate dintr-un stat membru” în sensul Directivei 90/435 și dacă, în acest caz, articolul 2 litera (a) din această directivă coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta încalcă articolele 43 CE și 48 CE sau articolele 56 CE și 58 CE.

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

„1) Articolul 2 litera (a) din Directiva 90/435 coroborat cu litera (f) din anexa la [această] directivă [...] trebuie interpretat în sensul că o societate franceză organizată sub forma unei «société par actions simplifiée» poate fi considerată, chiar și pentru anii anteriori anului 2005, drept o «societate dintr-un stat membru» în sensul directivei menționate, ceea ce are ca rezultat că, în ceea ce privește profitul repartizat în 1999 de una dintre filialele sale germane, respectiva societate trebuie să fie exonerată de reținerea la sursă a impozitului în conformitate cu articolul 5 alineatul (1) din Directiva [90/435]?”

- 2) Dacă răspunsul la prima întrebare este negativ, articolul 2 litera (a) [din Directiva 90/435] coroborat cu litera (f) din anexa la [această] directivă [...] încalcă articolele 43 CE și 48 CE sau articolul 56 alineatul (1) CE și articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE dacă prevede, coroborat cu articolul 5 alineatul (1) din Directiva [90/435], exonerarea de reținerea la sursă a impozitului în cazul unei repartizări de profituri de către o filială germană către o societate-mamă franceză organizată sub forma juridică a unei «société anonyme», a unei «société en commandite par actions» sau a unei «société à responsabilité limitée», dar nu și în cazul în care societatea-mamă franceză este organizată sub forma juridică a unei «société par actions simplifiée»?”

## Cu privire la întrebările preliminare

### *Cu privire la admisibilitate*

- 18 Guvernul italian pune la îndoială admisibilitatea cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare pentru motivul că aceasta nu conține informații cu privire la structura și la regimul juridic al „société par actions simplifiée” și nici cu privire la celelalte tipuri de societăți cu care aceasta este comparată. În lipsa unor astfel de informații, nu ar fi posibil să se evalueze elementele care stau la baza ipotezei de pornire a instanței de trimitere, potrivit căreia o „société par actions simplifiée” prezintă caracteristici similare celor ale societăților reglementate de legislația franceză care au beneficiat întotdeauna de exonerarea de reținerea la sursă a impozitului asupra profiturilor repartizate în temeiul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 și, în consecință, să se aprecieze relevanța cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare pentru soluționarea acțiunii principale.

- 19 În această privință, trebuie reamintit că, deși, având în vedere repartizarea competențelor în cadrul procedurii preliminare, instanța națională este singura competentă să definească obiectul întrebărilor pe care înțelege să le adreseze Curții, instanța comunitară a hotărât de asemenea că, în circumstanțe excepționale, este competentă să examineze condițiile în care a fost sesizată de instanța națională în

vederea verificării proprii competențe (a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2007, ZF Zefeser, C-62/06, Rep., p. I-11995, punctul 14).

- 20 Aceasta este situația în special atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate (a se vedea în special Hotărârea din 13 martie 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 39, Hotărârea din 5 decembrie 2006, Cipolla și alții, C-94/04 și C-202/04, Rec., p. I-11421, punctul 25, precum și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 64). Astfel, necesitatea de a ajunge la o interpretare a dreptului comunitar care să îi fie utilă instanței naționale impune definirea de către aceasta din urmă a cadrului factual și normativ în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin explicarea ipotezelor de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări (a se vedea în special Hotărârea din 23 martie 2006, Enirisorse, C-237/04, Rec., p. I-2843, punctul 17 și jurisprudența citată).
- 21 Informațiile furnizate prin decizia de trimitere trebuie nu numai să permită Curții să dea răspunsuri utile, ci și să ofere guvernelor statelor membre, precum și celorlalte părți interesate posibilitatea de a prezenta observații, conform articolului 23 din Statutul Curții de Justiție. Revine Curții obligația de a veghea ca această posibilitate să fie asigurată, ținând cont de faptul că, în temeiul dispoziției sus-menționate, numai deciziile de trimitere sunt notificate părților interesate (a se vedea în special Hotărârea Enirisorse, citată anterior, punctul 18 și jurisprudența citată).
- 22 Or, trebuie să se constate că, în speță, decizia de trimitere conține în mod detaliat și suficient situația de fapt și cadrul juridic al acțiunii principale, precum și motivele pentru care instanța de trimitere a considerat că îi este necesar un răspuns la întrebările adresate, pentru a permite Curții să răspundă în mod util la aceste întrebări. De altfel, din observațiile prezentate de guvernele german, italian și al Regatului Unit, precum și de Comisia Comunităților Europene rezultă că informațiile cuprinse în cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare le-au permis să adopte în mod util o poziție cu privire la întrebările adresate Curții.

- 23 În aceste condiții, lipsa, în decizia de trimitere, a unei descrieri detaliate, pe de o parte, a normelor privind „sociétés par actions simplifiées” și, pe de altă parte, a regimului celorlalte societăți reglementate de legislația franceză nu poate determina inadmisibilitatea cererii menționate, interpretarea reglementării naționale neintrând, în orice caz, în competența Curții.
- 24 Rezultă din cele de mai sus că trebuie să se răspundă la întrebările preliminare.

*Cu privire la fond*

Cu privire la prima întrebare

- 25 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 litera (a) din Directiva 90/435 coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta trebuie interpretat în sensul că o societate comercială reglementată de legislația franceză organizată sub forma unei „société par actions simplifiée” poate fi considerată drept o „societate dintr-un stat membru” în sensul acestei directive chiar și pentru perioada anterioară modificării directivei menționate prin Directiva 2003/123.
- 26 Pentru a răspunde la această întrebare trebuie să se țină seama de modul de redactare a dispoziției a cărei interpretare se solicită, precum și de obiectivele și de sistemul Directivei 90/435 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții, C-283/94, C-291/94 și C-292/94, Rec., p. I-5063, punctele 24 și 26, Hotărârea din 8 iunie 2000, Epson Europe, C-375/98, Rec., p. I-4243, punctele 22 și 24, precum și Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Rep., p. I-2067, punctul 22).

- 27 În această privință, trebuie amintit că, astfel cum rezultă în special din al treilea considerent, Directiva 90/435 urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării între societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea între societăți din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scară comunitară (Hotărârile citate anterior Denkvit și alții, punctul 22, și Epson Europe, punctul 20, Hotărârea din 4 octombrie 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Rec., p. I-6797, punctul 25, Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ Van der Grinten, C-58/01, Rec., p. I-9809, punctul 45, precum și Hotărârea Banque Fédérative du Crédit Mutuel, citată anterior, punctul 23). Directiva 90/435 urmărește astfel să asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru (Hotărârea Banque Fédérative du Crédit Mutuel, citată anterior, punctul 24).
- 28 Astfel cum rezultă din articolul 1 din Directiva 90/435, aceasta privește repartizarea profiturilor primite de societățile dintr-un stat membru, provenite de la filialele lor cu sediul în alte state membre.
- 29 Articolul 2 din Directiva 90/435 stabilește condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o societate pentru a fi considerată drept societate dintr-un stat membru în sensul directivei menționate și definește, prin urmare, domeniul de aplicare al acesteia. Astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 27 din concluzii, condițiile menționate sunt cumulative.
- 30 Conform articolului 2 litera (a) din Directiva 90/435, termenul „societate dintr-un stat membru” desemnează orice societate care are una dintre formele de organizare prezentate în anexa la directiva menționată.
- 31 Anexa la Directiva 90/435 folosește două tehnici diferite pentru a desemna societățile care intră în domeniul său de aplicare. Astfel, dacă la punctele (k) și (l) din această anexă este folosită o formulare generică, desemnând „societăți comerciale sau de drept civil cu statut comercial, cooperative și întreprinderi publice înființate în conformitate cu legislația portugheză” și, respectiv, „societăți înființate în conformitate cu legislația

Regatului Unit”, la celelalte puncte din anexa menționată, denumirile formelor juridice avute în vedere sunt expres menționate.

- 32 Această din urmă tehnică folosită în cuprinsul majorității literelor ce figurează în anexa la Directiva 90/435, printre altele, la litera (f) din această anexă, referitoare la societățile reglementate de legislația franceză, care constă în enumerarea denumirilor formelor juridice acoperite de această directivă, fără a cuprinde o clauză care să permită aplicarea directivei menționate altor societăți constituite în conformitate cu dreptul statelor membre respective, cu excepția, în ceea ce privește dreptul francez, a entităților și a întreprinderilor publice, presupune enumerarea în mod exhaustiv a denumirilor respective.
- 33 Astfel, atât din modul de redactare, cât și din sistemul articolului 2 litera (a) din Directiva 90/435, precum și de la litera (f) din anexa la aceasta rezultă că, pentru ca o societate comercială reglementată de legislația franceză care nu este o entitate sau o întreprindere publică cu caracter industrial și comercial să poată fi considerată drept o societate dintr-un stat membru în sensul acestei directive, trebuie în mod necesar ca această societate să aibă una dintre formele de organizare enumerate în mod exhaustiv la litera (f) din anexa la directiva menționată și, în special, să fie constituită sub forma unei „société anonyme”, a unei „société en commandite par actions” sau a unei „société à responsabilité limitée”.
- 34 O asemenea concluzie nu poate fi pusă sub semnul întrebării de argumentele reclamantei din acțiunea principală și ale Comisiei, potrivit cărora lista societăților nu ar fi furnizată la litera (f) din anexa la Directiva 90/435 decât cu titlu de exemplu și numai cu obiectivul de a preveni problemele care ar putea rezulta din conflictele de calificare, atunci când o societate ar fi tratată din punct de vedere fiscal de un stat membru drept o societate de capitaluri, supusă impozitului pe profit, în timp ce un alt stat membru ar considera această societate drept o societate de persoane nesupusă impozitului pe profit, anumite state membre dorind, la adoptarea Directivei 90/435, să excludă din domeniul de aplicare al acestei directive societățile de persoane.

- 35 Desigur, trebuie să se sublinieze că interpretarea susținută de reclamanta din acțiunea principală, precum și de Comisie ar putea răspunde obiectivelor Directivei 90/435, astfel cum reies acestea din cel de al treilea considerent, întrucât aceasta ar implica o extindere a domeniului de aplicare al acestei directive la un număr mai larg de societăți și ar contribui astfel la eliminarea oricărui dezavantaj al cooperării dintre societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societățile din același stat membru și ar stimula gruparea societăților comerciale la scară comunitară.
- 36 Totuși, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 31 din concluzii, trebuie să se constate că Directiva 90/435 nu are drept obiectiv să instituie un regim comun pentru toate societățile din statele membre și nici pentru toate tipurile de participații.
- 37 Astfel, în ceea ce privește participațiile care nu intră sub incidența Directivei 90/435, revine statelor membre sarcina să stabilească dacă și în ce măsură trebuie evitată dubla impunere economică a profiturilor distribuite și să introducă în acest scop, în mod unilateral sau prin intermediul convențiilor încheiate cu alte state membre, mecanisme care vizează prevenirea sau atenuarea acestei duble impuneri economice (a se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 54 și Hotărârea *Amurta*, citată anterior, punctul 24).
- 38 Directiva 90/435 limitează astfel competența statelor membre în ceea ce privește impozitarea profiturilor repartizate de societățile stabilite pe teritoriul lor societăților stabilite într-un alt stat membru, care intră în domeniul de aplicare al acesteia. Or, în aceste condiții, cerințele principiului fundamental al securității juridice se opun interpretării listei societăților furnizate la litera (f) din anexa la această directivă ca listă furnizată cu titlu orientativ, atunci când o astfel de interpretare nu rezultă nici din modul de redactare, nici din sistemul Directivei 90/435.
- 39 Nici interpretarea susținută de reclamanta din acțiunea principală și de Comisie nu poate să decurgă din dorințele eventual exprimate de anumite state membre cu ocazia adoptării Directivei 90/435, de a nu exclude din domeniul de aplicare al acestei directive



decât societățile de persoane. Astfel, intențiile exprimate de statele membre în cadrul Consiliului Uniunii Europene sunt lipsite de valoare juridică atunci când nu și-au găsit expresia în dispozițiile legale. În fapt, acestea din urmă sunt destinate justițiabililor, care trebuie să se poată baza pe conținutul lor, conform cerințelor principiului securității juridice (Hotărârea Denkavit și alții, citată anterior, punctul 29).

40 În plus, interpretarea potrivit căreia „société par actions simplifiée” nu poate fi considerată ca fiind avută în vedere de Directiva 90/435 de la introducerea sa în dreptul francez este confirmată de dezvoltările legislative și, în special, de Directiva 2003/123.

41 Pe de o parte, Directiva 2003/123 constată, în al patrulea considerent, că anexa la Directiva 90/435 conține o listă a societăților comerciale cărora li se aplică directiva menționată și că anumite forme de societăți comerciale nu sunt incluse în lista prevăzută de această anexă, deși sunt rezidente fiscal într-un stat membru și sunt supuse regimului de impozitare a societăților comerciale. Același considerent precizează că domeniul de aplicare al Directivei 90/435/CEE ar trebui extins, de asemenea, la entități care pot întreprinde activități transfrontaliere în cadrul Comunității și care îndeplinesc toate condițiile prevăzute de directivă.

42 Pe de altă parte, articolul 1 punctul 6 din Directiva 2003/123 prevede înlocuirea anexei la Directiva 90/435 cu textul din anexa la Directiva 2003/123. În urma modificării anexei la Directiva 90/435 prin Directiva 2003/123, litera (f) din anexa menționată cuprinde printre societățile prevăzute „société par actions simplifiée” și conține, pentru a ține seama în special de evoluția dreptului național, o dispoziție care prevede că intră în domeniul de aplicare al Directivei 90/435 și alte societăți comerciale înființate în temeiul legislației franceze și care fac obiectul impozitării societăților comerciale în Franța.

43 În sfârșit, este important de subliniat că, în mod contrar față de ceea ce susțin reclamanta din acțiunea principală și Comisia, întrucât formele juridice reglementate de legislația franceză acoperite de Directiva 90/435 sunt în mod exhaustiv enunțate la litera (f) din anexa la aceasta, extinderea aplicării acestei directive prin analogie la alte tipuri de societăți, precum, de exemplu, „société par actions simplifiée”, reglementate de legislația franceză, chiar dacă acestea ar fi comparabile, nu poate fi admisă.

44 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată că articolul 2 litera (a) din Directiva 90/435 coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta trebuie interpretat în sensul că o societate comercială reglementată de legislația franceză organizată sub forma unei „société par actions simplifiée” nu poate fi considerată drept o „societate dintr-un stat membru” în sensul acestei directive și pentru perioada anterioară modificării directivei menționate prin Directiva 2003/123.

#### Cu privire la a doua întrebare

45 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere ridică problema validității articolului 2 litera (a) din Directiva 90/435 coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta și cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă în raport cu articolele 43 CE și 48 CE sau cu articolul 56 alineatul (1) CE și cu articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE, în măsura în care din acestea rezultă o exonerare de reținerea la sursă a impozitului în cazul unei repartizări de profituri de către o filială de drept german către o societate-mamă de drept francez organizată sub forma juridică „société anonyme”, „société en commandite par actions” sau „société à responsabilité limitée”, dar nu prevede o astfel de exonerare și în cazul în care societatea-mamă de drept francez este organizată sub forma unei „société par actions simplifiée”.

46 Reclamanta din acțiunea principală invocă în această privință că excluderea „société par actions simplifiée” din domeniul de aplicare al Directivei 90/435 are ca efect defavorizarea în mod arbitrar a acesteia în raport cu „société anonyme” sau cu „société à responsabilité limitée” reglementate de legislația franceză sau în raport cu formele juridice de societate pe acțiuni sau de societate cu răspundere limitată din alte

state membre, enumerate în directiva menționată. „Société par actions simplifiée” este dezavantajată în special pentru că dreptul german nu precizează modalitățile procedurale potrivit cărora este posibil să se prevaleze de o aplicare contrară dreptului comunitar a impozitului pe veniturile din capital în afara domeniului de aplicare al Directivei 90/435.

47 În schimb, nici guvernele german, italian și al Regatului Unit, nici Comisia nu găsesc niciun motiv pentru a pune la îndoială validitatea Directivei 90/435. Pe de o parte, libertățile fundamentale nu interzic aplicarea reținerilor la sursă ca atare și nu se opun unei duble impuneri care rezultă din exercitarea în paralel a competențelor fiscale a două state membre. Pe de altă parte, legiuitorul comunitar ar dispune de o largă putere de apreciere în ceea ce privește armonizarea și apropierea legislațiilor. Limitarea întinderii armonizării sau a apropierii legislațiilor la anumite domenii nu poate, așadar, să constituie în sine o ilegalitate.

48 Guvernul italian subliniază în plus că, întrucât „société par actions simplifiée” a fost introdusă ulterior intrării în vigoare a Directivei 90/435, aceasta nu ar putea fi considerată drept nevalidă fiindcă nu s-a luat în considerare această formă juridică de societate, întrucât lipsurile care determină invaliditatea unui act trebuie să existe la data la care acest act ia naștere. Cel mult, ar fi posibil să se pună întrebarea dacă Directiva 2003/123 nu trebuia să includă cu caracter retroactiv „société par actions simplifiée” în lista din anexa la Directiva 90/435. Or, în această privință, decizia de a completa sau de a nu completa anexa la Directiva 90/435 și cea de a limita în timp efectele includerii acestei forme juridice de societate în această anexă, prin prevederea că această includere nu are efect retroactiv, intră pe deplin în puterea discreționară a legiuitorului comunitar.

49 În această privință, trebuie amintit că aprecierea validității unui act, care este de competența Curții în cadrul unei trimiteri preliminare, trebuie în mod normal să fie întemeiată pe situația care există la momentul adoptării actului (Hotărârea din 17 iulie 1997, SAM Schiffahrt și Stapf, C-248/95 și C-249/95, Rec., p. I-4475, punctul 46).

- 50 Chiar dacă s-ar presupune că validitatea unui act poate, în anumite cazuri, să fie apreciată în funcție de elemente noi intervenite ulterior adoptării sale (Hotărârea SAM Schiffahrt și Stapf, citată anterior, punctul 47), o astfel de apreciere nu trebuie să aibă loc în speță.
- 51 Astfel, deși „société par actions simplifiée” nu a fost introdusă în dreptul francez decât ulterior adoptării Directivei 90/435, din răspunsul la prima întrebare rezultă că, în ceea ce privește societățile reglementate de legislația franceză, domeniul de aplicare al acestei directive a fost determinat printr-o enumerare a denumirilor formelor juridice acoperite de directiva menționată, fără a conține o clauză care să permită aplicarea acestei directive altor societăți constituite în conformitate cu dreptul francez.
- 52 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că instituțiile comunitare pot să procedeze numai la o armonizare progresivă a unei materii sau la o apropiere a legislațiilor naționale în etape. Punerea în aplicare a unor astfel de măsuri este în fapt dificilă în general, întrucât implică, din partea instituțiilor comunitare competente, elaborarea, pornind de la dispoziții naționale diverse și complexe, de reguli comune, conforme obiectivelor definite prin Tratatul CE și care întrunesc acordul unei majorități calificate a membrilor Consiliului și chiar, precum în materie fiscală, acordul unanim al acestora (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 februarie 1984, Rewe-Zentrale, 37/83, Rec., p. 1229, punctul 20, Hotărârea din 13 mai 1997, Germania/Parlamentul European și Consiliul, C-233/94, Rec., p. I-2405, punctul 43, precum și Hotărârea din 17 iunie 1999, Socridis, C-166/98, Rec., p. I-3791, punctul 26).
- 53 Trebuie totuși să se verifice dacă o delimitare a domeniului de aplicare al Directivei 90/435 care exclude de la bun început alte societăți care pot fi înființate în conformitate cu dreptul național, astfel cum rezultă aceasta din articolul 2 litera (a) din Directiva 90/435 și de la litera (f) din anexa la aceasta, poate fi considerată drept nevalidă în raport cu articolele din tratat care garantează libertatea de stabilire sau libera circulație a capitalurilor.

- 54 Conform unei jurisprudențe constante, libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul unui alt stat membru presupune accesul acestora la activitățile independente și la exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în condițiile definite de legislația statului de stabilire pentru resortisanții proprii. Eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire include restricțiile privind crearea de agenții, de sucursale sau de filiale de către resortisanții unui stat membru stabiliți pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 13, Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 22, și Hotărârea din 23 februarie 2006, CLT-UFA, C-253/03, Rec., p. I-1831, punctul 13).
- 55 De asemenea, potrivit unei jurisprudențe constante, deși, potrivit modului de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (a se vedea printre altele Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21, Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 42, Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 33, precum și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 19).
- 56 Astfel cum s-a amintit la punctul 27 din prezenta hotărâre, Directiva 90/435 urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării dintre societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scară comunitară (Hotărârea Banque Fédérative du Crédit Mutuel, citată anterior, punctul 23, și Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, Rep., p. I-731, punctul 28).
- 57 Pentru a asigura obiectivul neutralității, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o societate-filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru, Directiva 90/435 intenționează să evite o dublă impunere a acestui profit, în termeni economici, și anume să evite ca profitul distribuit să fie impozitat

prima oară la nivelul filialei și a doua oară la nivelul societății-mamă (a se vedea Hotărârile citate anterior Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punctele 24 și 27, și Cobelfret, punctul 29).

- 58 În acest scop, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 impune statelor membre să scutească de taxa reținută la sursă profiturile repartizate de o filială societății-mamă în cazul în care societatea-mamă deține minimum 25 % din capitalul filialei.
- 59 Or, deși în temeiul Directivei 90/435 această obligație revine statelor membre numai în ceea ce privește repartizarea profiturilor obținute de societăți care pot fi considerate societăți în sensul acesteia, este suficient să se sublinieze că directiva menționată nu autorizează un stat membru să trateze într-un mod mai puțin favorabil profitul repartizat societăților din celelalte state membre care nu intră în domeniul său de aplicare în raport cu profiturile repartizate societăților comparabile stabilite pe teritoriul acestuia.
- 60 Astfel, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că, deși, în ceea ce privește participațiile care nu intră sub incidența Directivei 90/435, revine statelor membre sarcina să stabilească dacă și în ce măsură trebuie evitată dubla impunere economică a profiturilor distribuite și să introducă în acest scop, în mod unilateral sau prin intermediul convențiilor încheiate cu alte state membre, mecanisme care vizează prevenirea sau atenuarea acestei duble impuneri economice, cu toate acestea, numai acest fapt nu le permite aplicarea de măsuri contrare libertăților de circulație garantate de tratat (a se vedea Hotărârile citate anterior Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 54, Amurta, punctul 24, precum și Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 28).
- 61 În consecință, o delimitare a domeniului de aplicare al Directivei 90/435 care exclude de la bun început alte societăți care pot fi înființate în conformitate cu dreptul național, astfel cum rezultă aceasta din articolul 2 litera (a) din Directiva 90/435 și de la litera (f) din anexa la aceasta, nu poate crea o restricție privind libertatea de stabilire.

- 62 Concluzia la care s-a ajuns la punctul anterior este valabilă și în ceea ce privește dispozițiile referitoare la libera circulație a capitalurilor.
- 63 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată că examinarea acesteia nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea articolului 2 litera (a) din Directiva 90/435 coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta și cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

- 64 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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) **Articolul 2 litera (a) din 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 coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta trebuie interpretat în sensul că o societate comercială reglementată de legislația franceză organizată sub forma unei „société par actions simplifiée” nu poate fi considerată drept o „societate dintr-un stat membru” în sensul acestei directive și pentru perioada anterioară modificării directivei menționate prin Directiva 2003/123 a Consiliului din 22 decembrie 2003.**

- 2) Examinarea celei de a doua întrebări adresate nu a evidențiat niciun element de natură să afecteze validitatea articolului 2 litera (a) din Directiva 90/435 coroborat cu litera (f) din anexa la aceasta și cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă.**

Semnături