HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

10 februarie 2011 *

În cauzele conexate C-436/08 și C-437/08,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria), prin deciziile din 29 septembrie 2008, primite de Curte la 3 octombrie 2008, și reformulate de instanța menționată la 30 octombrie 2009, în procedurile

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

împotriva

Finanzamt Linz,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnul D. Šváby, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 septembrie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, de domnul R. Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, și de domnul G. Gahleitner, Steuerberater, precum și de doamna B. Prechtl;

— pentru guvernul austriac, de domnul J. Bauer și de doamna C. Pesendorfer, în calitate de agenți;

— pentru guvernul german, de domnii J. Möller și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;

— pentru guvernul olandez, de domnul J. Langer, precum și de doamnele C. Wissels, M. Noort și B. Koopman, în calitate de agenți;

— pentru guvernul finlandez, de domnul J. Heliskoski, în calitate de agent;

— pentru guvernul Regatului Unit, inițial de doamna V. Jackson și ulterior de domnii S. Hathaway și L. Seeboruth, în calitate de agenți, asistați de domnul R. Hill, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 noiembrie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea dreptului Uniunii.

2 Aceste cereri au fost prezentate în cadrul unor litigii între Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (denumită în continuare „Haribo”), societate cu răspundere limitată de drept austriac, și Österreichische Salinen AG (denumită în continuare „Salinen”), societate pe acțiuni de drept austriac, pe de o parte, și Finanzamt Linz (administrația fiscală din Linz), pe de altă parte, cu privire la impozitarea în Austria a dividendelor încasate de la societăți stabilite în alte state membre, precum și în state terțe.

I — Cadrul juridic național

3 În scopul prevenirii dublei impuneri economice a dividendelor distribuite de o societate rezidentă sau nerezidentă și primite de o societate rezidentă, legislația fiscală austriacă prevede, în anumite împrejurări, că acestea sunt supuse fie „metodei scutirii", ceea ce presupune că dividendele încasate de societatea beneficiară sunt scutite de impozitul pe profit, fie „metodei deducerii", ceea ce presupune că impozitul plătit pentru profiturile care au stat la baza dividendelor distribuite se deduce din impozitul pe profit datorat în Austria de societatea beneficiară.

4 Articolul 10 din Legea din 1988 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988), astfel cum a fost modificată prin Legea din 2009 a bugetului (BGBl. I, 52/2009, denumită în continuare „KStG"), și aplicabilă, în conformitate cu articolul 26 quater punctul 16 litera b) din KStG, tuturor procedurilor de impozitare în curs, are următorul cuprins:

„1) Veniturile din participații sunt scutite de impozitul pe profit. Sunt considerate venituri din participații:

1. toate tipurile de venituri care rezultă din participații sub formă de acțiuni sau de părți sociale în societăți de capitaluri rezidente sau în societăți cooperative cu scop comercial rezidente;

[…]

5. veniturile […] care rezultă din participația într-o societate nerezidentă, care îndeplinește condițiile articolului 2 din Directiva nr. 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 255 p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97)], prevăzute în anexa 2 la Legea din 1988 privind impozitul pe venit și care nu face obiectul punctului 7;

6. veniturile […] care rezultă din participația într-o societate dintr-un stat [terț] parte la Acordul privind Spațiul Economic European [din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 53, p. 3, denumit în continuare «Acordul privind SEE»),] [...] și cu al cărei stat gazdă este încheiat un acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare, cu condiția ca această participație să nu facă obiectul punctului 7;

7. toate tipurile de venituri care rezultă dintr-o participație de origine internațională (denumită în continuare «participație internațională») în sensul alineatului 2) [de mai jos].

2) Există o participație internațională atunci când se poate demonstra că anumiți contribuabili [...] dețin pe o perioadă neîntreruptă de minimum un an o participație sub formă de acțiuni sau de părți sociale de minimum o zecime din capitalul [unei societăți nerezidente].

[…]

4) Prin derogare de la dispozițiile alineatului 1) punctul 7, veniturile [...] rezultate din participații internaționale, în sensul alineatului 2), nu sunt scutite de impozitul pe profit, în conformitate cu următoarele dispoziții, dacă există motive justificate ca ministrul federal al finanțelor să dispună în acest sens prin ordin în vederea prevenirii

fraudelor fiscale și a abuzurilor (articolul 22 din Codul fiscal federal). Existența acestor motive poate fi acceptată în special atunci când:

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

2. venitul societății nerezidente nu este supus în străinătate niciunui impozit 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, veniturile nu sunt scutite de impozitul pe profit dacă:

1. societății nerezidente nu îi este aplicabil efectiv în străinătate, în mod direct sau indirect, niciun impozit comparabil cu impozitul pe profit austriac sau

2. profitul societății nerezidente este supus în străinătate unui impozit comparabil cu impozitul pe profit austriac, dar cota de impozitare aplicată este cu peste 10 puncte procentuale mai mică decât impozitul pe profit austriac [...] sau

3. societatea nerezidentă face obiectul unei scutiri totale *in personam* sau *in rem* în străinătate. [...]

6) În cazurile prevăzute la alineatele 4) și 5), în ceea ce privește veniturile, degrevarea de unul dintre impozitele aplicate în străinătate care corespunde impozitului [austriac] pe profit se realizează astfel: impozitul străin, care trebuie considerat impozitare anterioară a distribuirii [de beneficii] se va deduce, la cerere, din impozitul pe profit național aplicabil tuturor tipurilor de venituri obținute din participațiile internaționale. La stabilirea veniturilor, impozitul străin deductibil se va adăuga tuturor tipurilor de venituri obținute din participațiile internaționale."

5 La 13 iunie 2008, Bundesministerium für Finanzen (Ministerul Federal al Finanțelor) a publicat, în urma deciziilor Verwaltungsgerichtshof din 17 aprilie 2008 menționate la punctul 13 din prezenta hotărâre, o informare privitoare la articolul 10 alineatul 2) din KStG, în versiunea anterioară Legii bugetului din 2009 (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Această dispoziție prevedea că venitul din participații la o societate rezidentă este scutit de impozitul pe profit, în timp ce venitul din participații la o societate nerezidentă nu este scutit decât dacă participația la capitalul social al societății care efectuează distribuirea a persoanei care primea acest profit era de minimum 25 %.

6 În ce privește dividendele rezultate din participații în societăți de capitaluri nerezidente inferioare pragului de 25 %, informarea din 13 iunie 2008 prevede că sunt deduse din impozitul pe profit național atât impozitul pe profit aplicabil beneficiilor distribuite în statul unde are sediul societatea care efectuează distribuirea, cât și reținerea la sursă realizată efectiv în acest stat în conformitate cu convenția bilaterală relevantă pentru evitarea dublei impuneri.

7 În acest cadru, informarea amintită menționează că, în vederea deducerii impozitului din străinătate din impozitul datorat în Austria, contribuabilul trebuie să prezinte următoarele informații:

— indicarea precisă a societății care efectuează distribuirea la care deține o participație;

— indicarea precisă a procentului participației deținute;

— indicarea precisă a cotei impozitului pe profit aplicabile societății care efectuează distribuirea în statul în care aceasta are sediul. În cazul în care aceasta nu este supusă regimului fiscal de drept comun al statului în care are sediul (în sensul că, spre exemplu, beneficiază de o cotă mai favorabilă a impozitului, de o scutire *in personam* sau de scutiri sau reduceri de impozit semnificative), se impune indicarea cotei impozitului aplicabile efectiv;

— indicarea valorii impozitului pe profit aplicabil profitului său, ținând seama de parametrii enunțați mai sus;

— indicarea precisă a cotei reținerii la sursă prelevate efectiv, limitată la cota de reținere la sursă prevăzută de convenția relevantă pentru evitarea dublei impuneri;

— un calcul al impozitului deductibil.

8 Instanța de trimitere consideră că informarea din 13 iunie 2008 rămâne aplicabilă indiferent de modificările legislative intervenite în cursul anului 2009.

II — Acțiunile principale și întrebările preliminare

9 În cursul anului fiscal 2001, Haribo a încasat venituri rezultate dintr-o participație într-un fond de investiții, care cuprindeau dividende plătite de societăți de capitaluri stabilite în alte state membre decât Republica Austria, precum și în state terțe. Salinen a încasat venituri similare în cursul anului fiscal 2002. În cursul aceluiași an fiscal, această din urmă societate a înregistrat pierderi din exploatare.

10 În urma respingerii de către Finanzamt Linz a cererilor adresate de Haribo și de Salinen, prin care acestea solicitau scutirea de impozit a dividendelor provenite de la societăți de capitaluri nerezidente, societățile amintite au introdus acțiuni la instanța de trimitere.

11 În deciziile sale din 13 ianuarie 2005, instanța de trimitere a considerat că articolul 10 alineatul2) din KStG, în versiunea anterioară Legii din 2009 a bugetului, era contrar principiului liberei circulații a capitalurilor în măsura în care acesta aplica în cazul dividendelor provenite de la societăți nerezidente, inclusiv în cazul celor provenite de la societăți stabilite în state terțe, o impozitare mai puțin favorabilă decât cea aplicabilă dividendelor provenite de la societăți rezidente, fără ca această diferență de tratament să fie justificată. Aplicând prin analogie sistemul de impozitare prevăzut la articolul 10 alineatul 1) din KStG în cazul dividendelor provenite de la societățile de capitaluri rezidente, instanța menționată a tratat dividendele primite de la societățile

de capitaluri stabilite în alte state membre sau în state terțe ca produse scutite de impozit.

12 Finanzamt Linz a declarat apel împotriva acestor decizii la Verwaltungsgerichtshof (instanță de contencios administrativ), arătând în special că participațiile în fondurile de investiții naționale nu intră în domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE.

13 Prin deciziile din 17 aprilie 2008, instanța menționată a decis, mai întâi, că articolul 63 TFUE este aplicabil în cazul achiziției și al deținerii de participații în societăți nerezidente care nu permit exercitarea unei influențe semnificative asupra acestor societăți, inclusiv în cazul deținerii acestor participații prin intermediul unui fond de investiții.

14 Precum instanța de trimitere, Verwaltungsgerichtshof a considerat în continuare că dispozițiile articolului 10 alineatul 2) din KStG, în versiunea anterioară Legii din 2009 a bugetului, încălca principiul liberei circulații a capitalurilor și, în consecință, nu puteau fi aplicate decât în conformitate cu dreptul Uniunii. Verwaltungsgerichtshof a considerat că, în cazul în care există mai multe abordări conforme dreptului Uniunii, ar trebui aplicată cea care permite aplicarea în cea mai mare măsură posibilă a voinței legiuitorului național.

15 În această privință, Verwaltungsgerichtshof a considerat că, pentru a remedia tratamentul fiscal mai puțin favorabil căruia îi sunt supuse dividendele provenite de la societăți nerezidente al căror capital social este deținut de acționar în proporție mai mică de 25 % în raport cu tratamentul căruia îi sunt supuse dividendele provenite de la societăți rezidente, se impunea ca, în cazul primei categorii de dividende, să se aplice nu metoda scutirii, ci aceea care constă în deducerea din impozitul datorat în

Austria a celui aplicat dividendelor în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea.

16 În cele din urmă, potrivit Verwaltungsgerichtshof, metoda deducerii ar corespunde cu abordarea aleasă de legiuitorul austriac în mai mare măsură decât măsura scutirii. Astfel, atunci când statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea aplică în cazul dividendelor un impozit identic sau superior celui aplicat de statul acționarului, metoda deducerii și cea a scutirii ar conduce la același rezultat. Totuși, în cazul în care nivelul impozitării aplicabil în acest prim stat este mai redus decât în statul acționarului, numai metoda deducerii ar conduce în acest din urmă stat la o impozitare de valoare egală cu aceea aplicabilă în cazul dividendelor de origine națională.

17 Considerând că aplicarea prin analogie a metodei scutirii prevăzute la articolul 10 alineatul 2) din KStG, în versiunea anterioară Legii din 2009 a bugetului, a condus la nelegalitatea deciziilor pronunțate de instanța de trimitere, Verwaltungsgerichtshof a anulat aceste decizii și a trimis cauzele spre rejudecare instanței menționate.

18 Prin deciziile primite de Curte la 3 octombrie 2008, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă metoda scutirii și cea a deducerii pot fi considerate echivalente din perspectiva dreptului Uniunii.

19 Articolul 10 din KStG, în versiunea inițială, a fost modificat cu efect retroactiv prin Legea din 2009 a bugetului. Din moment ce această nouă dispoziție prevede aplicarea în anumite condiții a metodei scutirii și pentru dividendele pe care o societate rezidentă le percepe de la societăți nerezidente, la 8 octombrie 2009, Curtea a solicitat

lămuriri instanței de trimitere, în temeiul articolului 104 alineatul (5) din Regulamentul său de procedură. Instanței menționate i s-a solicitat să precizeze incidența modificării legislative intervenite asupra cuprinsului întrebărilor preliminare.

20 În răspunsul său din 30 octombrie 2009 la această solicitare de lămuriri, instanța de trimitere a reformulat întrebările adresate în fiecare cauză.

21 În cauza C-436/08, instanța de trimitere explică mai întâi că KStG condiționează scutirea dividendelor rezultate din participații de sub 10% din capitalul social al unei societăți care efectuează distribuirea, respectiv dividendele de portofoliu, primite de la o societate stabilită într-un stat terț parte la Acordul privind SEE de existența unui acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare între Republica Austria și statul terț vizat. O astfel de condiție nu ar fi prevăzută în cazul participațiilor internaționale în sensul articolului 10 alineatul 2) din KStG.

22 În continuare, instanța de trimitere subliniază că scutirea fiscală a dividendelor de portofoliu primite de la societăți nerezidente stabilite în alte state membre decât Austria sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE nu se aplică, în orice caz, în cea mai mare parte a situațiilor, ca urmare a informațiilor pe care contribuabilul este obligat să le prezinte administrației fiscale pentru a putea beneficia de acest avantaj fiscal. Astfel, revine contribuabilului obligația de a dovedi că nu sunt îndeplinite condițiile stabilite la articolul 10 alineatul 5) din KStG. Prin urmare, contribuabilul ar trebui să realizeze o comparație a impozitelor [articolul 10 alineatul 5) punctul 1 din KStG], să determine cota aplicabilă a impozitului [articolul 10 alineatul 5) punctul 2 din KStG], precum și scutirile *in personam* și *in rem* de care beneficiază persoana juridică nerezidentă [articolul 10 alineatul 5) punctul 3 din KStG], să obțină documentele justificative corespunzătoare și să le pună la dispoziția administrației fiscale

în eventualitatea unui control. În special, în ce privește participațiile în fonduri de investiții, ar fi practic imposibil să se dovedească neîndeplinirea condițiilor stabilite la articolul 10 alineatul 5) din KStG.

23 Poziția exprimată de Verwaltungsgerichtshof în deciziile din 17 aprilie 2008, potrivit căreia metoda scutirii și metoda deducerii trebuie întotdeauna considerate echivalente, nu este împărtășită de instanța de trimitere.

24 În cele din urmă, instanța de trimitere subliniază că, în articolul 10 din KStG, legiuitorul nu a prevăzut niciun avantaj fiscal în favoarea dividendelor rezultate din participații de mai puțin de 10 % din capitalul persoanelor juridice stabilite în state terțe, pragul peste care acest avantaj nu este acordat fiind stabilit anterior la 25 %. În cazul în care această reglementare ar încălca dreptul Uniunii, instanța de trimitere ar trebui să aplice în mod normal metoda deducerii, în conformitate cu decizia Verwaltungsgerichtshof din 17 aprilie 2008.

25 În aceste împrejurări, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare în cauza C-436/08, astfel cum au fost reformulate:

„1) Dreptul [Uniunii] se opune posibilității ca dividendele rezultate din participații de portofoliu din străinătate, din state părți la Acordul privind SEE, să fie scutite de impozit numai dacă există un acord de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare, cu toate că scutirea de impozit nu se supune acestor condiții în cazul dividendelor rezultate din participații internaționale (nici în

cazul dividendelor care provin de la societăţi stabilite în state terţe şi nici măcar în cazul aplicării metodei deducerii)?

2) Dreptul [Uniunii] se opune posibilităţii ca metoda deducerii să se aplice pentru dividendele de portofoliu din străinătate, din state ale Uniunii [Europene] sau din state părţi la Acordul privind SEE, în măsura în care nu sunt îndeplinite condiţiile pentru aplicarea metodei scutirii, deşi este foarte dificil, chiar imposibil, ca deţinătorul de participaţii să facă dovada îndeplinirii condiţiilor pentru aplicarea metodei scutirii (impozitare comparabilă, cota impozitului străin, inexistenţa scutirilor *in personam* sau *in rem* în privinţa societăţilor nerezidente) şi să furnizeze informaţiile necesare pentru deducerea impozitului pe profit din străinătate?

3) Dreptul [Uniunii] se opune ca legea să excludă atât posibilitatea scutirii de impozitul pe profit, cât şi posibilitatea deducerii impozitului pe profit plătit pentru veniturile din participaţii la capitalul unor persoane juridice stabilite în state terţe, în cazul în care participaţia este sub 10 % (25 %), în timp ce veniturile din participaţiile la capitalul unor persoane juridice rezidente sunt scutite de impozit indiferent de procentul participaţiei?

4) a) În cazul unui răspuns afirmativ la a treia întrebare: dreptul [Uniunii] se opune aplicării de către o autoritate naţională a metodei deducerii pentru a înlătura discriminarea participaţiilor la capitalul unor persoane juridice stabilite în state terţe, în condiţiile în care dovada impozitului (pe profit) plătit anterior în străinătate, din cauza nivelului redus al participaţiei, este imposibil de făcut sau poate fi făcută numai cu eforturi disproporţionate, întrucât, potrivit unei decizii a Verwaltungsgerichtshof, această soluţie ar corespunde în cea mai

mare măsură voinței (ipotetice) a legiuitorului, în timp ce, prin simpla neaplicare a limitei de participație de 10 % (sau de 25 %) cu efect discriminatoriu ar rezulta o scutire de impozit pentru dividendele din participațiile la capitalul unor persoane juridice stabilite în state terțe?

b) În cazul unui răspuns afirmativ la a patra întrebare litera a): dreptul [Uniunii] se opune posibilității ca scutirea de impozit a veniturilor din participații la capitalul unor persoane juridice stabilite în state terțe să fie refuzată, în condițiile în care participația este sub 10 % (25 %), deși scutirea de impozit a veniturilor din participații mai mari de 10 % (25 %) nu este condiționată de existența unui acord general de asistență reciprocă și de asistență în materie de recuperare?

c) În cazul unui răspuns negativ la a patra întrebare litera a): dreptul [Uniunii] se opune posibilității ca deducerea impozitului pe profit aplicabil în străinătate să fie refuzată pentru veniturile din participațiile la capitalul unor persoane juridice stabilite în state terțe, în măsura în care participația este sub 10 % (25 %), deși deducerea impozitului – prevăzută în anumite situații – în cazul veniturilor din participații la capitalul unor persoane juridice stabilite în state terțe nu este condiționată de existența unui acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare în cazul unei participații mai mari de 10 % (25 %)?”

26 În cauza C-437/08, instanța de trimitere subliniază că, prin decizia din 17 aprilie 2008, Verwaltungsgerichtshof nu a soluționat aspectul dacă impozitul care trebuie dedus cuprinde, pe lângă impozitul pe profit plătit în statul unde are sediul societatea care efectuează distribuirea, și impozitul pe care același stat l-a reținut la sursă în conformitate cu convenția bilaterală relevantă în materia evitării dublei impuneri.

27 În plus, întrucât este vorba despre un an fiscal în care societatea rezidentă beneficiară a dividendelor a înregistrat pierderi din exploatare, se pune întrebarea dacă, în vederea evitării unei discriminări legate de tratamentul diferit al dividendelor provenite de la societăți nerezidente în raport cu cele provenite de la societăți rezidente, administrația fiscală nu ar trebui să reporteze deducerea impozitului plătit în străinătate pe anii fiscali ulteriori.

28 În aceste împrejurări, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare în cauza C-437/08, astfel cum au fost reformulate:

„1) Dreptul [Uniunii] se opune obligației de a aplica, în cazul dividendelor din străinătate, metoda deducerii în cazul schimbării metodei, deși nu se permite totodată nici reportarea deducerii pe anii următori, nici 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?

2) Dreptul [Uniunii] se opune obligației de a aplica, în cazul dividendelor din state terțe, metoda deducerii pentru motivul că, potrivit unei decizii a Verwaltungsgerichtshof, acest rezultat ar corespunde cel mai bine voinței (ipotetice) a legiuitorului, deși nu se permite totodată nici reportarea deducerii, nici acordarea unui credit fiscal pentru un an în care s-au înregistrat pierderi?”

29 Prin Ordonanța președintelui Curții din 16 ianuarie 2009, cauzele C-436/08 și C-437/08 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

30 Pe de altă parte, având în vedere reformularea întrebărilor preliminare în cadrul răspunsului din 30 octombrie 2009 al instanței de trimitere la solicitarea de lămuriri care i-a fost adresată, Curtea a decis, la 18 noiembrie 2009, redeschiderea procedurii scrise în prezentele cauze.

III — Cu privire la întrebările preliminare

A — *Cu privire la libertatea aplicabilă în acțiunile principale*

31 Trebuie să se constate că întrebările adresate în fiecare cauză nu indică nicio dispoziție precisă a Tratatului FUE a cărei interpretare ar fi necesară în scopul de a permite instanței de trimitere să soluționeze litigiile principale. Întrebările menționate se referă numai la dreptul Uniunii la modul general.

32 Potrivit unei jurisprudențe constante, în cazul în care întrebările au fost formulate imprecis, Curtea are libertatea de a extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și din dosarul cauzei principale elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare, având în vedere obiectul litigiului (Hotărârea din 18 noiembrie 1999, Teckal, C-107/98, Rec., p. I-8121, punctul 34, precum și Hotărârea din 23 ianuarie 2003, Makedoniko Metro și Michaniki, C-57/01, Rec., p. I-1091, punctul 56).

33 În această privință, trebuie amintit 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 (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, punctul 36).

34 În ce privește întrebarea dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile de circulație, dintr-o jurisprudență în prezent consacrată rezultă că trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 31-33, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 34 și 44-49, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctele 37 și 38, Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 36, precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 26-34).

35 În această privință, s-a decis deja că 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 intră sub incidența dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 37, și Hotărârea din 21 octombrie 2010, Idryma Typou, C-81/09, Rep., p. I-10161, punctul 47). În schimb, dispozițiile naționale care se aplică 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 38, precum și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctele 40 și 45-52).

36 În speță, trebuie constatat, pe de o parte, că ambele litigii principale vizează impozitarea în Austria a dividendelor primite de societăți rezidente și rezultate din participațiile pe care acestea le dețin în societăți nerezidente și a căror valoare este mai mică de 10 % din capitalul acestor din urmă societăți. Or, un astfel de procent al participației nu conferă posibilitatea de a exercita o influență certă asupra deciziilor societăților vizate și de a stabili activitățile acestora.

37 Pe de altă parte, trebuie să se constate că legislația fiscală națională în discuție în acțiunea principală operează o distincție între originea națională sau străină a dividendelor atunci când acestea rezultă din participații inferioare valorii de 10 % din capitalul societății care efectuează distribuirea. Astfel, dividendele de portofoliu sunt întotdeauna scutite de impozit pe profit atunci când participațiile vizate sunt deținute în capitalul unei societăți rezidente, potrivit articolului 10 alineatul 1) punctul 1 din KStG. În schimb, dividendele de portofoliu nu sunt nici scutite, nici nu beneficiază de o deducere a impozitului plătit pentru profiturile care au stat la baza dividendelor distribuite în cazul în care participațiile respective sunt deținute în capitalul unei societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE cu care nu există niciun acord de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare, în temeiul articolului 10 alineatul 1) punctul 6 din KStG, sau în societăți stabilite într-un alt stat terț. În ce privește dividendele de portofoliu provenite din alte state membre sau din state părți la Acordul privind SEE cu care a fost încheiat un acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare, acestea fac obiectul metodei deducerii, iar nu al metodei scutirii, în cazul în care, în esență, profiturilor societății care efectuează distribuirea în statul în care această societate are sediul nu li s-a aplicat efectiv un impozit pe profit comparabil cu cel existent în Austria, în conformitate cu articolul 10 alineatul 5) din KStG.

38 În aceste condiții, trebuie să se considere că, în cazul unei reglementări precum cea din acțiunea principală, sunt aplicabile numai dispozițiile tratatului privitoare la libera circulație a capitalurilor.

B — *Cu privire la întrebările din cauza C-436/08*

1. Cu privire la prima întrebare

39 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă articolul 63 TFUE se opune unei reglementări naționale care condiționează scutirea fiscală a dividendelor de portofoliu primite de la societăți stabilite în statele părți la Acordul privind SEE de existența unui acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare, în condițiile în care nu este prevăzută o condiție similară în cazul „participațiilor internaționale".

a) Cu privire la admisibilitate

40 Guvernul austriac consideră că întrebarea este inadmisibilă. Guvernul menționat subliniază că, potrivit situației de fapt din decizia de trimitere, reclamanta din acțiunea principală deține participații în fonduri de investiții ale căror active nu ar fi fost alcătuite din participații în societăți cu sediul într-un stat terț parte la Acordul privind SEE. Așadar, această întrebare nu ar avea nicio legătură cu acțiunile principale.

41 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul unei proceduri prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a situației de fapt din cauză este de competența instanței naționale. De asemenea, numai instanța națională, care este sesizată cu soluționarea

litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (a se vedea în special Hotărârea din 22 octombrie 2009, Zurita García și Choque Cabrera, C-261/08 și C-348/08, Rep., p. I-10143, punctul 34, precum și jurisprudența citată).

42 Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai atunci când este evident că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea în special Hotărârea din 13 martie 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec., p. I-2099, punctul 39, Hotărârea din 22 ianuarie 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Rec., p. I-607, punctul 19, precum și Hotărârea Zurita Garcia și Choque Cabrera, citată anterior, punctul 35).

43 În decizia de trimitere se explică faptul că reclamanta din acțiunea principală a primit, în cursul anului fiscal relevant, dividende de portofoliu provenite de la societăți de capitaluri cu sediul în alte state membre decât Republica Austria și în state terțe. Or, este permis să se considere că, atunci când s-a referit la participații deținute în capitalul unor societăți stabilite în „state terțe", instanța de trimitere a utilizat această expresie în opoziție cu aceea de „state membre". În aceste condiții, se consideră că trimiterea la state terțe cuprinde de asemenea statele părți la Acordul privind SEE.

44 Dat fiind că, pe de o parte, instanța de trimitere își exprimă îndoiala cu privire la compatibilitatea reglementării naționale aplicabile dividendelor de portofoliu rezultate din participațiile deținute în capitalul unor societăți stabilite în state părți la Acordul privind SEE, iar, pe de altă parte, decizia de trimitere nu cuprinde niciun indiciu

referitor la faptul că reclamanta din acțiunea principală nu ar deține participații în astfel de societăți, nu reiese în mod vădit că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii este lipsită de relevanță în raport cu decizia care urmează să fie pronunțată de instanța de trimitere.

45 În consecință, întrebarea preliminară trebuie declarată admisibilă.

b) Cu privire la fond

i) Observații introductive

46 Trebuie amintit că articolul 63 alineatul (1) TFUE prevede liberalizarea capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și statele terțe. În acest scop, articolul menționat, care figurează în capitolul din Tratatul FUE intitulat „Capitalurile și plățile", prevede că sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și statele terțe.

47 Prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere ridică problema interpretării articolului 63 TFUE în scopul de a aprecia compatibilitatea cu dispoziția menționată a reglementării în discuție în acțiunea principală, care acordă dividendelor rezultate din „participații internaționale", respectiv din participații de cel puțin 10 % din capitalul societăților nerezidente, un tratament fiscal mai favorabil decât cel rezervat dividendelor de portofoliu primite de la societăți stabilite în state terțe părți la Acordul privind SEE.

48 Totuși, astfel cum arată guvernele austriac, german și olandez, precum și Comisia Europeană, într-un caz precum cel din acțiunea principală, trebuie să se realizeze o comparație între tratamentul fiscal aplicat dividendelor de portofoliu primite de la societățile rezidente, pe de o parte, și cel aplicat dividendelor de portofoliu primite de la societățile stabilite în state terțe părți la Acordul privind SEE, pe de altă parte. Astfel, articolul 63 TFUE se opune în principiu tratamentului diferențiat într-un stat membru al dividendelor provenite de la societăți stabilite într-un stat terț în raport cu cele provenite de la societăți cu sediul în statul membru menționat (a se vedea Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 și C-499/07, Rep., p. I-4409, punctul 71). În schimb, tratamentul diferențiat al veniturilor provenite dintr-un stat terț și, respectiv, al celor provenite dintr-un alt stat terț nu este vizat, ca atare, prin dispoziția menționată.

49 În cadrul prezentei întrebări, se impune, așadar, să se examineze dacă articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că dividendele de portofoliu rezultate din participații deținute în capitalul unor societăți rezidente sunt întotdeauna scutite de impozitul pe profit, în temeiul articolului 10 alineatul 1) punctul 1 din KStG, în timp ce, în temeiul articolului 10 alineatul 1) punctul 6 din KStG, dividendele de portofoliu provenite de la o societate stabilită într-un stat terț parte la Acordul privind SEE nu beneficiază de această scutire decât dacă Republica Austria și statul terț vizat au încheiat un acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare.

ii) Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor

50 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să

descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 25 ianuarie 2007, Festersen, C-370/05, Rep., p. I-1129, punctul 24, și Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 40).

51 În ce privește aspectul dacă o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală constituie o restricție privind circulația capitalurilor, trebuie să se constate că, pentru a putea beneficia de scutirea de impozit pe profit, societățile rezidente care primesc dividende de portofoliu provenite de la o societate stabilită într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, spre deosebire de societățile rezidente care primesc dividende de portofoliu provenite de la societăți rezidente, sunt supuse unei condiții suplimentare, respectiv celei legate de existența unui acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare între Republica Austria și statul terț vizat. Or, ținând seama de faptul că statele vizate sunt singurele competente să ia decizia de a-și asuma obligații pe cale convențională, reiese că această condiție legată de existența unui acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare poate crea *de facto*, pentru dividendele de portofoliu provenite de la o societate stabilită într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, un sistem permanent în care se exclude scutirea de impozit pe profit (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rep., p. I-10659, punctul 25).

52 În consecință, ca urmare a condițiilor prevăzute prin reglementarea în discuție în acțiunea principală pentru a putea fi scutite de impozit pe profit în Austria dividendele de portofoliu provenite de la societăți stabilite în state terțe părți la Acordul privind SEE și primite de societăți stabilite în Austria, investiția în societățile din prima categorie care ar putea fi efectuată de societățile din a doua categorie este mai puțin atractivă decât investiția care ar putea fi realizată într-o societate stabilită în Austria sau în alt stat membru. O astfel de diferență de tratament poate descuraja societățile stabilite în Austria să cumpere acțiuni în societăți stabilite în state terțe părți la Acordul privind SEE.

53 În consecință, reglementarea menționată constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor între un stat membru și anumite state terțe, interzisă în principiu prin articolul 63 TFUE.

54 Totuși, trebuie să se examineze dacă această restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată din perspectiva dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor.

iii) Cu privire la eventualele justificări ale măsurii

55 În conformitate cu articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, „[a]rticolul 63 [TFUE] nu aduce atingere dreptului statelor membre [...] de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite”.

56 Această dispoziție, ca derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice reglementare fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu tratatul (a se vedea Hotărârea din 11 septembrie 2008, Eckelkamp și alții, C-11/07, Rep., p. I-6845, punctul 57, precum și Hotărârea din 22 aprilie 2010, Mattner, C-510/08, Rep., p. I-3553, punctul 32).

57 Astfel, derogarea prevăzută în dispoziția menționată este ea însăși limitată prin articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că dispozițiile naționale vizate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63".

58 Diferențele de tratament autorizate la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie astfel departajate de discriminările interzise la alineatul (3) al aceluiași articol. Or, din jurisprudență rezultă că, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în acțiunea principală să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament pe care o prevede între dividendele de portofoliu provenite de la societăți rezidente și cele provenite de la societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată printr-un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 43, 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 19 noiembrie 2009, Comisia/Italia, C-540/07, Rep., p. I-10983, punctul 49).

59 Trebuie amintit că, în raport cu o normă fiscală, precum cea în discuție în acțiunea principală, prin care se urmărește evitarea dublei impuneri economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende din străinătate este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care, în cele două cazuri, profiturile realizate pot face, în principiu, obiectul unei impozitări în lanț (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 62).

60 În aceste condiții, articolul 63 TFUE impune unui stat membru în care există un sistem de evitare a dublei impuneri economice, în cazul dividendelor plătite unor societăți rezidente de alte societăți rezidente, să acorde un tratament echivalent dividendelor

plătite societăților rezidente de societăți stabilite în state terțe părți la Acordul privind SEE (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 72).

61 Totuși, reglementarea națională în discuție în acțiunea principală nu prevede un astfel de tratament echivalent. Astfel, chiar dacă prin reglementarea amintită se evită în mod sistematic dubla impunere economică a dividendelor de portofoliu naționale primite de o societate rezidentă, aceasta nici nu elimină, nici nu atenuează o astfel de dublă impunere în cazul în care o societate rezidentă primește dividende de portofoliu de la o societate stabilită într-un stat terț parte la Acordul privind SEE cu care Republica Austria nu a încheiat un acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare. În această din urmă ipoteză, reglementarea națională amintită nu prevede nici scutirea fiscală a dividendelor primite, nici deducerea impozitului plătit în statul terț vizat pe profitul astfel distribuit, în condițiile în care necesitatea de a preveni dubla impunere economică este aceeași pentru societățile rezidente, indiferent dacă primesc dividende de la societăți rezidente sau de la societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE.

62 În consecință, diferența de tratament, în privința impozitului pe profit, între dividendele de origine națională și cele provenite de la o societate stabilită într-un stat terț parte la Acordul privind SEE nu poate fi justificată printr-o diferență de situație legată de locul unde au fost investite capitalurile.

63 Trebuie să se examineze de asemenea dacă restricția care rezultă dintr-o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală este justificată de motive imperative de interes general (a se vedea Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 79).

64 Guvernele austriac, german, italian, olandez și cel al Regatului Unit explică în acest sens că, în lipsa unui cadru de cooperare între autoritățile competente vizate, precum cel rezultat din Directiva 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și indirecte (JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21), astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/12/CEE a Consiliului din 25 februarie 1992 (JO L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129, denumită în continuare „Directiva 77/799"), un stat membru are dreptul de a condiționa scutirea dividendelor de portofoliu primite de la societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE de existența unui acord de asistență reciprocă cu statul terț vizat. Astfel, verificarea impozitului plătit de societatea care efectuează distribuirea dividendelor ar implica un schimb de informații cu administrația fiscală a statului în care are sediul societatea amintită.

65 Trebuie amintit că jurisprudența referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul circulației capitalurilor între statele membre și statele terțe, întrucât această circulație a capitalurilor se înscrie într-un context juridic diferit (a se vedea Hotărârea A, citată anterior, punctul 60, și Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 69).

66 Trebuie să se arate, în această privință, că acel cadru de cooperare existent între autoritățile competente ale statelor membre stabilit prin Directiva 77/799 nu există între acestea și autoritățile competente dintr-un stat terț atunci când acesta din urmă nu și-a asumat niciun angajament de asistență reciprocă (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 70 și Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 41).

67 În consecință, atunci când reglementarea unui stat membru prevede ca beneficiul unui avantaj fiscal să depindă de îndeplinirea unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente dintr-un stat terț parte la Acordul privind SEE, în principiu, acest stat membru are dreptul să refuze acordarea avantajului respectiv dacă, în special ca urmare a lipsei unei obligații convenționale a acestui stat terț de a furniza informații, se dovedește

imposibilă obținerea informațiilor respective de la acesta din urmă (Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 44).

68 Rezultă din reglementarea în discuție în acțiunea principală că articolul 10 alineatul 5) din KStG exclude scutirea dividendelor de portofoliu provenite de la societăți stabilite în statele terțe părți la Acordul privind SEE atunci când, în esență, asupra profitului societății care efectuează distribuirea nu a fost efectiv aplicat, în statul terț vizat, un impozit pe profit comparabil cu cel existent în Austria. Astfel, se poate considera că nu este posibilă verificarea de către statul membru vizat a condițiilor pentru aplicarea scutirii fiscale în lipsa unei obligații convenționale a statului terț de a prezenta anumite informații autorităților fiscale ale statului membru amintit.

69 În consecință, o reglementare a unui stat membru, precum cea în discuție în acțiunea principală, care condiționează scutirea dividendelor primite de la societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE de existența unui acord de asistență reciprocă încheiat cu statul terț vizat poate fi justificată de motive imperative de interes general legate de eficacitatea controalelor fiscale și de lupta împotriva fraudei fiscale.

70 Totuși, restricția unei libertăți de circulație, chiar dacă este adecvată obiectivului urmărit, nu poate să depășească ceea ce este necesar pentru a atinge acest obiectiv (a se vedea Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 82 și jurisprudența citată). În consecință, se impune să se examineze dacă restricția rezultată dintr-o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală respectă principiul proporționalității.

71 În această privință, trebuie să se constate în primul rând că, având în vedere considerațiile anterioare, este în principiu permis ca un stat membru să condiționeze

scutirea dividendelor provenite de la societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE de existența unui acord de asistență reciprocă încheiat cu acest stat. Astfel, proporționalitatea unei astfel de reglementări nu este repusă în discuție prin simpla împrejurare că un stat membru nu prevede o astfel de cerință pentru scutirea dividendelor rezultate din participații de minimum 10% din capitalul societății care efectuează distribuirea.

72 În al doilea rând, trebuie să se constate că reglementarea în discuție în acțiunea principală condiționează scutirea dividendelor de portofoliu provenite de la societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE de existența unui acord de asistență reciprocă încheiat cu acest stat nu numai la nivel administrativ, ci și în materie de recuperare.

73 Or, simpla existență a unui acord de asistență reciprocă în materie administrativă poate fi considerată drept necesară în scopul de a permite statului membru vizat să verifice nivelul efectiv al impozitării societății nerezidente care efectuează distribuția dividendelor. Astfel, norma națională în cauză privește aplicarea în Austria a impozitului pe profit în cazul veniturilor pe care societățile rezidente le încasează în Austria. Recuperarea unor asemenea impozite de autoritățile austriece nu poate necesita asistența autorităților unui stat terț.

74 Argumentul formulat în ședință de guvernul austriac, potrivit căruia asistența în materie de recuperare este necesară în cazul schimbării locului de stabilire al contribuabilului, trebuie respins. Astfel, după cum arată avocatul general la punctul 90 din concluzii, schimbarea locului de stabilire al contribuabilului este o ipoteză prea îndepărtată ca să poată justifica condiționarea fără excepție a evitării dublei impuneri economice aplicate dividendelor de portofoliu provenite dintr-un stat terț parte la Acordul privind SEE, de existența unui acord de asistență în materie de recuperare.

75 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care prevede scutirea de impozit pe profit a dividendelor de portofoliu rezultate din participații deținute în capitalul unor societăți rezidente și care condiționează o astfel de scutire a dividendelor de portofoliu provenite de la societăți stabilite în statele terțe părți la Acordul privind SEE de existența unui acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare încheiat între statul membru și statele terțe vizate, în măsura în care numai existența unui acord de asistență administrativă reciprocă se dovedește necesară în scopul îndeplinirii obiectivelor legislației în cauză.

2. Cu privire la a doua întrebare

a) Observații introductive

76 Instanța de trimitere amintește că, în temeiul articolului 10 din KStG, în ipoteza în care există un acord general de asistență reciprocă, dividendele de portofoliu provenite de la societăți rezidente, de la societăți stabilite în alte state membre și de la societăți stabilite în state terțe părți la Acordul privind SEE beneficiază de scutire fiscală. Totuși, potrivit instanței de trimitere, scutirea fiscală a dividendelor primite de la societăți nerezidente nu se aplică în cea mai mare parte a cazurilor, ca urmare a informațiilor pe care societatea beneficiară trebuie să le furnizeze administrației fiscale pentru a putea beneficia de acest avantaj. Așadar, metoda deducerii ar fi general aplicabilă în cazul dividendelor provenite de la societăți nerezidente. Potrivit instanței de trimitere, contribuabilul nu poate proba decât cu dificultate impozitul deductibil din străinătate.

77 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE se opune unei reglementări naționale, precum cea în discuție în acțiunea principală, care aplică metoda deducerii dividendelor de portofoliu distribuite de societăți stabilite în alte state membre și în state terțe părți la Acordul privind SEE în cazul în care nu s-a stabilit că sunt îndeplinite condițiile de aplicare a scutirii fiscale, din moment ce este foarte dificil, chiar imposibil, ca acționarul fie să dovedească îndeplinirea acestor condiții, respectiv impozitarea comparabilă, nivelul cotei impozitului din străinătate și inexistența scutirilor *in personam* sau *in rem* ale persoanei juridice nerezidente, fie să furnizeze informațiile necesare deducerii impozitului pe profit din străinătate.

78 Răspunsul pe care Curtea va trebui să îl formuleze va trebui să permită instanței de trimitere să aprecieze compatibilitatea cu articolul 63 TFUE în primul rând a „trecerii" de la metoda scutirii la metoda deducerii, prevăzută de reglementarea națională în discuție în acțiunea principală în cazul în care beneficiarul dividendelor provenite de la societăți nerezidente nu dispune de anumite elemente de probă, și, în al doilea rând, a aplicării unei metode a deducerii care ar impune beneficiarului menționat cheltuieli administrative considerabile, chiar excesive.

b) Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor

79 Trebuie amintit că articolul 10 alineatul 1) punctul 1 din KStG scutește de impozitul pe profit dividendele de portofoliu primite de la societățile stabilite în Austria. În conformitate cu articolul 10 alineatul 1) punctele 5 și 6 și cu articolul 10 alineatul 5) din KStG, dubla impunere economică a dividendelor primite de la societățile stabilite în alte state membre decât Republica Austria sau în state terțe părți la Acordul privind SEE nu este evitată, prin intermediul scutirii fiscale sau al metodei deducerii, decât în cazul în care beneficiarul dividendelor respective dispune de elemente de probă

referitoare la nivelul impozitării căruia îi sunt supuse societățile care efectuează distribuirea unor astfel de dividende în statul de reședință.

80 Or, diferența de tratament căreia îi sunt supuse dividendele de portofoliu are drept efect descurajarea societăților stabilite în Austria de la investirea de capital în societăți stabilite în alte state membre și în state terțe părți la Acordul privind SEE. Astfel, în măsura în care, în Austria, dividendele primite de la societăți stabilite în alte state membre și în state terțe părți la Acordul privind SEE sunt tratate din punct de vedere fiscal mai puțin favorabil decât cele primite de la o societate stabilită în Austria, acțiunile primelor societăți sunt mai puțin atrăgătoare pentru investitorii stabiliți în Austria decât cele ale societăților stabilite în acest din urmă stat membru.

81 O reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală presupune, așadar, o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și între statele membre și statele terțe, care, în principiu, este interzisă prin articolul 63 alineatul (1) TFUE.

82 Totuși, trebuie să se examineze dacă această restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată din perspectiva dispozițiilor din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor.

c) Cu privire la eventualele justificări ale măsurii

83 Rezultă din jurisprudența citată la punctul 58 din prezenta hotărâre că, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în acțiunea principală să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a

capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată printr-un motiv imperativ de interes general.

84 În această privință, trebuie amintit mai întâi că, în raport cu o normă fiscală precum cea în discuție în acțiunea principală, prin care se urmărește evitarea dublei impuneri economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende din străinătate este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care, în ambele cazuri, profiturile realizate pot face în principiu obiectul unei impozitări în lanț (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 62).

85 În aceste condiții, articolul 63 TFUE impune unui stat membru în care există un sistem de prevenire a dublei impuneri economice în cazul dividendelor plătite unor rezidenți de societăți rezidente să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite unor rezidenți de societăți nerezidente (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 72).

86 Or, s-a decis că dreptul Uniunii nu interzice unui stat membru să prevină impozitarea în lanț a dividendelor primite de o societate rezidentă, prin aplicarea unor norme care scutesc de impozit aceste dividende în cazul în care sunt plătite de o societate rezidentă, și să evite impozitarea în lanț a acestor dividende, prin intermediul unei metode a deducerii, în cazul în care acestea sunt plătite de o societate nerezidentă, 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 (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctele 48 și 57, precum și Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Rep., p. I-2875, punctul 39).

87 Astfel, în cazul în care profiturile care au stat la baza dividendelor din străinătate sunt impozitate în statul unde are sediul societatea care efectuează distribuirea la un nivel inferior impozitului plătit în statul membru în care are sediul societatea beneficiară, acesta din urmă trebuie să acorde un credit fiscal total corespunzător impozitului plătit de societatea care efectuează distribuirea în statul în care aceasta are sediul (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 51).

88 În schimb, atunci când, în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea, aceste profituri sunt impozitate la un nivel superior impozitului aplicat în statul membru în care are sediul societatea beneficiară, acesta din urmă nu este obligat să acorde un credit fiscal decât în limita cuantumului impozitului pe profit datorat de societatea beneficiară. Statul membru amintit nu este obligat să ramburseze diferența, respectiv suma plătită în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea și care depășește valoarea impozitului datorat în statul membru în care are sediul societatea beneficiară (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 52).

89 În aceste condiții, metoda deducerii permite să se acorde dividendelor provenite de la societăți nerezidente un tratament echivalent celui acordat prin metoda scutirii dividendelor plătite de societăți rezidente. Astfel, aplicarea metodei deducerii în cazul dividendelor provenite de la societăți nerezidente permite să se asigure că se aplică același nivel de impozitare pentru dividendele de portofoliu din străinătate și pentru cele de origine națională, respectiv, atunci când statul din care provin dividendele aplică, în cadrul impozitului pe profit, o rată de impozitare mai redusă decât cea aplicabilă în statul membru în care are sediul societatea beneficiară a dividendelor. Într-un astfel de caz, scutirea dividendelor provenite de la societăți nerezidente ar favoriza contribuabilii care au investit în participații străine în raport cu cei care au investit în participații naționale.

90 Având în vedere echivalența dintre metoda scutirii și metoda deducerii, dificultățile pe care contribuabilul le poate întâlni în cazul în care urmărește să dovedească îndeplinirea condițiilor scutirii fiscale a dividendelor primite de la societăți nerezidente sunt, în principiu, lipsite de incidență în raport cu aprecierea dacă articolul 63 TFUE

se opune unei reglementări precum cea din cauza principală. Astfel, aceste dificultăți, chiar imposibilitatea contribuabilului de a aduce dovezile solicitate, vor avea drept singură consecință aplicarea metodei deducerii, echivalentă cu aceea a scutirii, în cazul dividendelor pe care le primește contribuabilul de la societăți nerezidente.

91 În ce privește sarcina administrativă impusă contribuabilului în scopul de a putea beneficia de metoda deducerii, s-a decis deja că simplul fapt că, în comparație cu un sistem de scutire, un sistem de deducere impune contribuabililor sarcini administrative suplimentare nu poate fi considerat o diferență de tratament contrară liberei circulații a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 53).

92 Potrivit instanței de trimitere, sarcina administrativă impusă astfel societății beneficiare a dividendelor de portofoliu prin reglementarea națională în discuție în acțiunea principală s-ar putea dovedi totuși excesivă.

93 Haribo explică în acest sens că, spre deosebire de dividendele de portofoliu plătite de societățile rezidente care beneficiază de scutire, dividendele de portofoliu plătite în Austria de societăți stabilite în alt stat membru sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE și primite prin intermediul unui fond de investiții sunt supuse în mod normal în Austria unui impozit pe profit de 25 % ca urmare a sarcinii administrative excesive impuse contribuabilului. Potrivit Haribo, metodele scutirii și deducerii nu ar fi echivalente decât în cazurile în care dovada impozitului pe profit plătit în străinătate ar putea fi realizată efectiv sau ar putea fi efectuată fără eforturi disproporționate.

94 În schimb, guvernele austriac, german, italian, olandez și cel al Regatului Unit, precum și Comisia susțin că sarcina administrativă impusă societății beneficiare a dividendelor de portofoliu nu este excesivă. Guvernul austriac insistă în acest sens asupra faptului că informarea din 13 iunie 2008 a simplificat în măsură semnificativă probele necesare în vederea obținerii deducerii impozitului din străinătate.

95 În această privință, trebuie amintit că autoritățile fiscale ale unui stat membru au dreptul de a solicita contribuabilului dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile acordării unui avantaj fiscal prevăzut de reglementarea în cauză și, în consecință, dacă se impune sau nu se impune acordarea avantajului menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 octombrie 2002, Danner, C-136/00, Rec., p. I-8147, punctul 50, Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 43, precum și Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 54).

96 Desigur, în cazul în care reiese că societățile beneficiare ale dividendelor de portofoliu care provin de la societăți stabilite în alte state membre decât Republica Austria și în state terțe părți la Acordul privind SEE se găsesc, ca urmare a unei sarcini administrative excesive, în imposibilitatea efectivă de a beneficia de metoda deducerii, o astfel de legislație nu ar permite să se prevină, nici măcar să se atenueze, dubla impunere economică a unor astfel de dividende. În astfel de împrejurări nu se poate considera că măsura deducerii și cea a scutirii, care permite evitarea impozitării în lanț a dividendelor distribuite, produc rezultate echivalente.

97 Totuși, dat fiind că un stat membru este liber, în principiu, să evite impozitarea în lanț a dividendelor de portofoliu 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 stabilită în alt stat membru sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, sarcinile administrative suplimentare care sunt impuse societății rezidente, respectiv faptul

că administrația fiscală națională solicită informații referitoare la impozitul aplicat efectiv profiturilor societății care efectuează distribuirea dividendelor în statul său de reședință, sunt inerente chiar funcționării metodei deducerii și nu pot fi considerate excesive (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctele 48 și 53). Astfel, în lipsa unor asemenea informații, autoritățile fiscale ale statului membru în care are sediul societatea beneficiară a dividendelor din străinătate nu pot determina, în principiu, cuantumul impozitului pe profit plătit în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea și care trebuie dedus din valoarea impozitului datorat de societatea beneficiară.

98 Deși este adevărat că societatea beneficiară a dividendelor nu dispune ea însăși de toate informațiile referitoare la impozitul pe profit aplicat dividendelor distribuite de o societate stabilită în alt stat membru sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, astfel de informații sunt cunoscute de această din urmă societate, oricare ar fi situația. Or, în aceste condiții, orice dificultate a societății beneficiare de a furniza informațiile necesare referitoare la impozitul plătit de societatea care efectuează distribuirea dividendelor este legată nu de complexitatea intrinsecă a acestora, ci de lipsa cooperării eventuale din partea societății care dispune de informațiile amintite. Astfel cum subliniază avocatul general la punctul 58 din concluzii, lipsa posibilității de informare cu care se confruntă investitorul nu reprezintă o problemă care să determine necesitatea intervenției statului membru respectiv.

99 Pe de altă parte, trebuie constatat că, astfel cum arată guvernul austriac, informarea din 13 iunie 2008 a simplificat probele necesare pentru a obține deducerea impozitului din străinătate în sensul că, pentru a calcula impozitul plătit în străinătate, se ține seama de formula următoare: profitul societății care efectuează distribuirea dividendelor se înmulțește cu cota nominală a impozitului pe profit aplicabilă în statul în care are sediul societatea și cu participația deținută de societatea beneficiară la capitalul societății care efectuează distribuirea. Or, un astfel de calcul nu necesită decât o cooperare limitată din partea societății care efectuează distribuirea dividendelor sau a fondului de investiții atunci când participația vizată este deținută prin intermediul unui astfel de fond.

100 În cele din urmă, astfel cum subliniază guvernele austriac, german, olandez și cel al Regatului Unit, precum și Comisia, faptul că, pentru dividendele distribuite de societăți stabilite în alte state membre decât Republica Austria, administrația fiscală a acestui stat membru poate folosi mecanismul de asistență reciprocă prevăzut în Directiva 77/799 nu implică obligarea acesteia de a scuti societatea beneficiară a dividendelor de sarcina de a aduce dovezi cu privire la impozitul plătit de societatea care efectuează distribuirea în alt stat membru.

101 Într-adevăr, întrucât Directiva 77/799 prevede posibilitatea administrațiilor fiscale naționale de a solicita informațiile pe care nu le pot obține, Curtea a subliniat că folosirea, la articolul 2 alineatul (1) din Directiva 77/779, a termenului „poate" este de natură să indice că, deși respectivele administrații au posibilitatea 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 persoanele impozabile cu domiciliul sau cu sediul pe teritoriul său și să decidă dacă aceste cazuri justifică adresarea unei cereri de informații către un alt stat membru (Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 32, și Hotărârea Persche, citată anterior, punctul 65).

102 În consecință, Directiva 77/799 nu impune statului membru în care are sediul societatea beneficiară a dividendelor să recurgă la mecanismul de asistență reciprocă pe care îl prevede aceasta atunci când informațiile furnizate de această societate nu sunt suficiente pentru a verifica dacă aceasta îndeplinește condițiile stabilite prin legislația națională pentru aplicarea metodei deducerii.

103 Din aceleași motive, eventuala existență a unei convenții de asistență reciprocă între Republica Austria și un stat terț parte la Acordul privind SEE, care ar prevedea posibilitatea acestui stat membru de a solicita autorităților statului terț vizat informații relevante în scopul aplicării metodei deducerii, nu ar determina un caracter excesiv

al sarcinilor administrative impuse societății beneficiare a dividendelor, referitoare la dovada impozitului plătit în statul terț în cauză.

104 În consecință, având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații a unui stat membru care scutește de impozitul pe profit dividendele de portofoliu pe care o societate rezidentă le primește de la o altă societate rezidentă, în condițiile în care aplică acest impozit dividendelor de portofoliu pe care o societate rezidentă le primește de la o societate stabilită în alt stat membru sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, în măsura totuși în care impozitul plătit în statul în care are sediul această din urmă societate este dedus din impozitul datorat în statul membru al societății beneficiare, iar sarcinile administrative impuse societății beneficiare pentru a i se putea acorda o astfel de deducere nu sunt excesive. Informațiile solicitate de administrația fiscală națională societății beneficiare a dividendelor referitoare la impozitul aplicat efectiv profiturilor societății care efectuează distribuirea dividendelor în statul în care are sediul această din urmă societate sunt inerente chiar funcționării metodei deducerii și nu pot fi considerate drept o sarcină administrativă excesivă.

3. Cu privire la a treia întrebare

a) Observații introductive

105 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 63 TFUE se opune unei legislații naționale, precum cea în discuție în acțiunea principală, care exclude atât scutirea de impozitul pe profit, cât și deducerea

impozitului pe profit plătit în străinătate, pentru dividendele rezultate din participații deținute în capitalul unor societăți stabilite în state terțe, dacă participația societății beneficiare este de sub 10 %, anterior 25 %, din capitalul societății care efectuează distribuirea, în condițiile în care dividendele rezultate din participațiile deținute în capitalul unor societăți rezidente sunt scutite indiferent de nivelul participației.

106 În această privință, trebuie constatat că pragul de 25 % pe care îl menționează instanța de trimitere în întrebarea sa se raportează la articolul 10 din KStG astfel cum era redactat anterior modificării legislative apărute în cursul anului 2009. Totuși, reiese din dosarul prezentat Curții că articolul 10 alineatul 1) punctul 7 și alineatele 2) și 4) din KStG, aplicabil retroactiv litigiilor principale, prevede că dividendele rezultate dintr-o participație deținută într-o societate stabilită într-un stat terț sunt fie scutite de impozit pe profit în Austria, fie beneficiază de deducerea impozitului plătit în străinătate atunci când participația respectivă reprezintă cel puțin 10 % din capitalul societății din urmă.

107 În ce privește participațiile care nu ating acest prag, reglementarea națională în discuție în acțiunea principală operează o distincție, referitoare la dividendele de portofoliu care provin de la societăți stabilite în state terțe, între statele părți la Acordul privind SEE și celelalte state terțe. În timp ce dividendele de portofoliu care provin de la societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE cu care Republica Austria a încheiat un acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare sunt scutite de impozitul pe profit sau beneficiază de deducerea impozitului plătit în statul terț parte la Acordul privind SEE vizat în care are sediul societatea care efectuează distribuirea dividendelor, situația este diferită în cazul dividendelor de portofoliu provenite de la societăți stabilite în alte state terțe.

108 Din moment ce tratamentul fiscal al dividendelor provenite de la societăți stabilite în statele părți la Acordul privind SEE face obiectul primei întrebări adresate, trebuie să se considere că, prin a treia întrebare adresată, instanța de trimitere urmărește să afle

dacă articolul 63 TFUE se opune unei reglementări, precum cea în discuție în acțiunea principală, care prevede că dividendele de portofoliu rezultate din participații deținute în capitalul unor societăți stabilite în state terțe, altele decât statele părți la Acordul privind SEE, nu sunt nici scutite, nici supuse unui regim de deducere a impozitului plătit în străinătate, în timp ce dividendele provenite din participații similare deținute în capitalul unor societăți rezidente sunt întotdeauna scutite.

b) Cu privire la existența unei restricții privind circulația capitalurilor

109 Trebuie să se constate că o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală are drept efect descurajarea societăților stabilite în Austria să își investească capitalurile în societăți stabilite în state terțe, altele decât statele părți la Acordul privind SEE. Astfel, în măsura în care dividendele pe care aceste din urmă societăți le plătesc societăților stabilite în Austria sunt tratate din punct de vedere fiscal mai puțin favorabil decât cele distribuite de societăți stabilite în acest stat membru, acțiunile societăților stabilite în state terțe sunt mai puțin atrăgătoare pentru investitorii stabiliți în Austria decât cele ale societăților stabilite în Austria (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 166, și Hotărârea A, citată anterior, punctul 42).

110 Așadar, o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală reprezintă o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și statele terțe vizate, care, în principiu, este interzisă prin articolul 63 alineatul (1) TFUE.

111 Totuși, trebuie să se examineze dacă această restricție privind libera circulație a capitalurilor poate fi justificată din perspectiva dispozițiilor din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor.

c) Cu privire la eventualele justificări ale măsurii

112 Astfel cum s-a amintit la punctele 58 și 83 din prezenta hotărâre, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în acțiunea principală să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată printr-un motiv imperativ de interes general.

113 Or, în ceea ce privește o normă fiscală, precum cea în discuție în acțiunea principală, prin care se urmărește evitarea dublei impuneri economice a profiturilor distribuite, situația unei societăți acționar care primește dividende provenite din state terțe este comparabilă cu aceea a unei societăți acționar care primește dividende de origine națională în măsura în care, în ambele cazuri, profiturile realizate pot face, în principiu, obiectul unei impozitări în lanț (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 62).

114 În aceste condiții, articolul 63 TFUE impune unui stat membru în care există un sistem de evitare a dublei impuneri economice în cazul dividendelor plătite societăților rezidente de alte societăți rezidente să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite societăților rezidente de societățile stabilite într-un stat terț, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 72).

115 Or, legislația națională în discuție în acțiunea principală nu prevede un astfel de tratament echivalent. Astfel, chiar dacă această reglementare previne în mod sistematic dubla impunere economică a dividendelor de portofoliu de origine națională primite de o societate rezidentă, aceasta nici nu elimină, nici nu atenuează o astfel de dublă impunere atunci când o societate rezidentă primește dividende de portofoliu provenite de la o societate stabilită într-un stat terț, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE.

116 În consecință, diferența de tratament în privința impozitului pe profit dintre dividendele primite de societăți rezidente în funcție de originea acestora nu poate fi justificată printr-o diferență de situație legată de locul unde sunt investite capitalurile.

117 Trebuie să se examineze de asemenea dacă restricția rezultată dintr-o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală este justificată de motive imperative de interes general (a se vedea Hotărârea ELISA, citată anterior, punctul 79).

118 Potrivit guvernelor austriac, german, italian, finlandez și olandez, deși o restricție a circulației capitalurilor provenite din state terțe poate fi justificată, situația nu este aceeași atunci când această restricție privește circulația capitalurilor între statele membre (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 171, și Hotărârea A, citată anterior, punctul 37). Guvernele amintite consideră că necesitatea de a garanta o repartizare echilibrată a competenței de impozitare în relațiile dintre statele membre și statele terțe, altele decât statele părți la Acordul privind SEE, poate constitui un motiv imperativ de interes general care scutește statele membre de obligația de a aplica dividendelor provenite din statele terțe menționate același tratament fiscal precum dividendelor provenite de la societățile rezidente. Guvernele menționate formulează explicația că, în timp ce statele membre sunt obligate să acorde unei societăți stabilite într-un alt stat membru aceleași avantaje fiscale precum cele pe care le acordă societăților stabilite pe teritoriul lor, o astfel de obligație nu există între statele membre ale Uniunii și statele terțe cu privire la societățile stabilite pe teritoriul lor. În cazul în care s-ar considera că articolul 63 TFUE instituie obligația unui stat membru de a trata dividendele provenite din state terțe, altele decât statele părți la Acordul privind SEE, în același mod precum dividendele plătite de societăți rezidente, marja de manevră pe care o au statele membre pentru a negocia convenții fiscale și pentru a se asigura astfel că există o repartizare echilibrată a competenței de impozitare în raporturile lor cu statele terțe ar deveni practic inexistentă.

119 În această privință, trebuie amintit că jurisprudența referitoare la restricțiile privind exercitarea libertăților de circulație în cadrul Uniunii nu poate fi transpusă în întregime în cazul circulației capitalurilor între statele membre și statele terțe, circulația capitalurilor înscriindu-se într-un context juridic diferit (a se vedea Hotărârea Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 40 și jurisprudența citată).

120 În aceste condiții, nu se poate exclude că un stat membru poate demonstra că o restricție privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din state terțe este justificată printr-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 (Hotărârea A, citată anterior, punctele 36 și 37, precum și Ordonanța Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, citată anterior, punctul 93, și Ordonanța KBC Bank et Beleggen, Risicokarpitaal, Beheer, citată anterior, punctul 73).

121 S-a recunoscut deja că o restricție a exercitării unei libertăți de circulație în cadrul Uniunii poate fi justificată de scopul de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 45, Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 51, precum și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 42). O astfel de justificare, care constituie un motiv imperativ de interes general, poate, prin urmare, *a fortiori,* să fie recunoscută în relațiile statelor membre cu statele terțe.

122 Totuși, pentru ca diferența de tratament dintre dividendele de origine națională și cele provenite dintr-un stat terț, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE, să poată fi justificată printr-un astfel de motiv imperativ de interes general, această diferență trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului invocat și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 26, Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 49, precum și Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 35).

123 Se impune precizarea că aplicarea aceluiaşi tratament în cazul dividendelor de portofoliu primite de o societate rezidentă, indiferent dacă provin de la altă societate rezidentă sau de la o societate stabilită într-un stat terţ, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE, nu ar avea drept consecinţă deplasarea către statul terţ vizat a veniturilor care ar fi în mod normal impozabile în statul membru în care are sediul societatea beneficiară (a se vedea în acest sens Hotărârea Glaxo Wellcome, citată anterior, punctul 87). Astfel cum subliniază avocatul general la punctul 120 din concluzii, cauza principală nu se referă la competenţa de impozitare a activităţilor economice exercitate pe teritoriul naţional, ci la impozitarea veniturilor din străinătate.

124 În aceste condiţii, diferenţa de tratament al dividendelor de portofoliu în funcţie de originea naţională sau străină a acestora nu poate fi justificată de necesitatea de a menţine repartizarea competenţei de impozitare între statele membre.

125 Desigur, scutirea dividendelor de portofoliu distribuite de societăţile stabilite într-un stat terţ, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE, sau deducerea impozitului plătit în acest din urmă stat ar conduce, pentru Republica Austria, la o reducere a propriilor venituri fiscale obţinute din impozitul pe profit.

126 Cu toate acestea, în conformitate cu o jurisprudenţă constantă, reducerea veniturilor fiscale nu poate constitui un motiv imperativ de interes general care să poată fi invocat pentru a justifica o măsură care este în principiu contrară unei libertăţi fundamentale (a se vedea în special Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 49, şi Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 59).

127 În ce privește lipsa reciprocității în relațiile dintre statele membre și statele terțe, trebuie amintit că, atunci când principiul liberei circulații a capitalurilor a fost extins, prin articolul 56 alineatul (1) CE, devenit articolul 63 alineatul (1) TFUE, la circulația capitalurilor între statele terțe și statele membre, acestea din urmă au ales să consacre acest principiu în același articol și folosind aceiași termeni atât pentru circulația capitalurilor care are loc în interiorul Uniunii, cât și pentru cea care privește relațiile cu statele terțe (Hotărârea A, citată anterior, punctul 31).

128 În aceste condiții, lipsa reciprocității în relațiile dintre statele membre și statele terțe, altele decât statele părți la Acordul privind SEE, nu poate justifica o restricție a circulației capitalurilor între statele membre și statele terțe menționate.

129 Guvernul austriac susține, în continuare, că regimul său fiscal se justifică prin necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale, din moment ce convențiile relevante privind evitarea dublei impuneri încheiate cu statele terțe nu asigură un nivel al schimbului de informații cu autoritățile competente ale statelor vizate echivalent celui, prevăzut în Directiva 77/799, între autoritățile statelor membre.

130 În această privință, trebuie amintit că între statele membre și autoritățile competente ale unui stat terț nu există cadrul de cooperare dintre autoritățile competente ale statelor membre stabilit prin Directiva 77/799, atunci când statul terț nu a încheiat niciun angajament de asistență reciprocă (a se vedea Hotărârea Comisia/Italia, citată anterior, punctul 70, și Établissements Rimbaud, citată anterior, punctul 41).

131 În consecință, atunci când o reglementare a unui stat membru prevede ca beneficiul unui avantaj fiscal să depindă de îndeplinirea unor condiții a căror respectare nu poate fi verificată decât prin obținerea de informații de la autoritățile competente

dintr-un stat terț, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE, în principiu, acest stat membru are dreptul să refuze acordarea avantajului respectiv dacă, în special din cauza lipsei unei obligații convenționale a acestei țări terțe de a furniza informații, se dovedește imposibilă obținerea informațiilor respective de la aceasta din urmă (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Etablissements Rimbaud, citată anterior, punctul 44).

132 Totuși, trebuie să se constate că reglementarea națională în discuție în acțiunea principală nu condiționează o eventuală scutire a dividendelor de portofoliu primite de la o societate stabilită într-un stat terț, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE, sau o eventuală deducere a impozitului plătit într-un astfel de stat terț de existența unui acord de asistență reciprocă între statul membru și statul terț vizat. Astfel, în temeiul articolului 10 din KStG, dividendele de portofoliu provenite din state terțe, altele decât statele părți la Acordul privind SEE, sunt întotdeauna supuse impozitului pe profit în Austria, fără ca legislația națională în cauză să prevadă vreun avantaj fiscal în favoarea unor astfel de dividende în vederea prevenirii dublei impuneri economice a acestora.

133 În aceste condiții, diferența care există, la nivelul cooperării dintre autoritățile fiscale, între situația existentă între statele membre în cadrul Uniunii, pe de o parte, și între statele membre și statele terțe, pe de altă parte, nu poate justifica o diferență de tratament fiscal între dividendele de portofoliu naționale și cele provenite din state terțe, altele decât statele părți la Acordul privind SEE.

134 În cele din urmă, guvernul austriac arată că, în cazul în care reglementarea în discuție în acțiunea principală ar fi contrară liberei circulații a capitalurilor, s-ar impune să se verifice dacă participațiile în societăți stabilite în state terțe nu ar trebui calificate drept investiții directe în sensul articolului 64 alineatul (1) TFUE, din moment ce, într-un astfel de caz, regimul național ar putea fi considerat existent deja la data de 31 decembrie 1993. În consecință, acest regim ar putea fi considerat drept justificat prin clauza de „standstill” de la articolul menționat din Tratatul FUE.

135 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 64 alineatul (1) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe.

136 În consecință, în situația în care, anterior datei de 31 decembrie 1993, un stat membru a adoptat o legislație care cuprinde restricții ale circulației capitalurilor având ca destinație state terțe sau provenind din state terțe, interzise prin articolul 63 TFUE, și, ulterior acestei date, adoptă măsuri care, deși constituie de asemenea o restricție a circulației sus-menționate a capitalurilor, sunt, în esență, identice cu legislația anterioară sau se limitează să reducă sau să elimine un obstacol în calea exercitării drepturilor și libertăților Uniunii reglementate în legislația anterioară, articolul 63 TFUE nu se opune aplicării în privința statelor terțe a acestor din urmă măsuri atunci când acestea se aplică în cazul circulației capitalurilor care implică investiții directe (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 196).

137 S-a decis deja că nu pot fi considerate drept investiții directe participațiile într-o societate care nu au drept scop crearea sau menținerea unor legături economice durabile și directe între acționar și această societate și care nu permit acționarului să participe efectiv la administrarea sau la controlul acestei societăți (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 196). Întrucât reglementarea examinată în cadrul prezentei întrebări nu privește decât participațiile de sub 10 % din capitalul social al societății care efectuează distribuirea, trebuie să se considere că aceasta nu face parte din domeniul de aplicare material al articolului 64 alineatul (1) TFUE.

138 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a treia întrebare adresată că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care, în scopul evitării unei duble impuneri economice, scutește de impozit pe profit dividendele de portofoliu primite de o societate rezidentă și

distribuite de o altă societate rezidentă și care, pentru dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat terț, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE, nu prevede nici scutirea dividendelor, nici un sistem de deducere a impozitului plătit de societatea care efectuează distribuirea în statul în care are sediul.

4. Cu privire la a patra întrebare

139 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă articolul 63 TFUE se opune ca o administrație națională să folosească, pentru dividendele de portofoliu provenite de la societăți stabilite într-un stat terț parte la Acordul privind SEE cu care Republica Austria nu a încheiat un acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare sau într-un alt stat terț, metoda deducerii, în pofida faptului că aceasta ar determina o sarcină administrativă pretins excesivă pentru beneficiarul dividendelor, pentru motivul că utilizarea metodei deducerii ar corespunde cel mai bine, potrivit unei decizii a Verwaltungsgerichtshof, voinței legiuitorului, în condițiile în care inaplicabilitatea pragului de participație de 10% ar conduce la o scutire fiscală și, în consecință, la evitarea automată a dublei impuneri economice pentru dividendele de portofoliu provenite de la societăți stabilite în state terțe.

140 În această privință, trebuie amintit că Verwaltungsgerichtshof a considerat că, pentru a remedia tratamentul fiscal mai puțin favorabil aplicabil dividendelor provenite de la societăți nerezidente în raport cu cele provenite de la societăți rezidente, în cazul acestei prime categorii de dividende, se impunea aplicarea nu a metodei scutirii, ci a celei care constă în deducerea din impozitul datorat în Austria a celui aplicat dividendelor în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea.

141 Astfel cum s-a amintit la punctul 86 din prezenta hotărâre, dreptul Uniunii nu interzice unui stat membru să prevină impozitarea în lanț a dividendelor primite de o societate rezidentă, prin aplicarea unor norme care scutesc de impozit aceste dividende în cazul în care sunt plătite de o societate rezidentă, și să evite impozitarea în lanț a acestor dividende, prin intermediul unei sistem de deduceri, în cazul în care acestea sunt plătite de o societate nerezidentă, 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 membru al societății care efectuează distribuirea, până la limita impozitului aplicat în statul membru al societății beneficiare.

142 Pe de altă parte, în principiu, este de competența statelor membre ca, atunci când introduc mecanisme care urmăresc prevenirea sau atenuarea impozitării în lanț a profiturilor distribuite, să determine categoria de contribuabili care pot beneficia de respectivele mecanisme și să stabilească, în acest scop, praguri bazate pe participațiile pe care acești contribuabili le dețin la societățile vizate care efectuează distribuirea (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 67).

143 În consecință, articolul 63 TFUE nu se opune practicii unei autorități fiscale naționale care, pentru dividendele provenite din anumite state terțe, aplică metoda deducerii sub un anumit prag de participație al societății beneficiare la capitalul societății care efectuează distribuirea și metoda scutirii sub pragul respectiv, deși aceasta aplică în mod sistematic metoda scutirii pentru dividendele de origine națională, în măsura în care totuși mecanismele vizate prin care se urmărește prevenirea sau atenuarea impozitării în lanț a profiturilor distribuite conduc la un rezultat echivalent.

144 Sarcina administrativă pretins excesivă pe care o implică aplicarea metodei deducerii a fost deja examinată la punctele 92-99 și 104 din prezenta hotărâre.

145 Instanța de trimitere, prin intermediul celei de a patra întrebări literele b) și c), solicită Curții să se pronunțe dacă articolul 63 TFUE s-ar opune unei legislații sau unei practici naționale care, pentru dividendele de portofoliu distribuite de o societate stabilită într-un stat terț, altul decât un stat parte la Acordul privind SEE, ar condiționa aplicarea metodei deducerii de existența unui acord de asistență reciprocă încheiat cu statul terț vizat.

146 Totuși, o astfel de întrebare este de natură pur ipotetică și, în consecință, este inadmisibilă (a se vedea Hotărârea din 22 iunie 2010, Melki și Abdeli, C-188/10 și C-189/10, Rep., p. I-5667, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

147 În consecință, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 63 TFUE nu se opune practicii unei autorități fiscale naționale care, pentru dividendele provenite din anumite state terțe, aplică metoda deducerii pentru valori ale participației societății beneficiare la capitalul societății care efectuează distribuirea inferioare unui anumit prag și metoda scutirii pentru valori superioare acestui prag, în condițiile în care aplică în mod sistematic metoda scutirii pentru dividendele de origine națională, în măsura în care totuși mecanismele vizate prin care se urmărește prevenirea sau atenuarea impozitării în lanț a profiturilor distribuite conduc la un rezultat echivalent. Faptul că administrația fiscală națională solicită informații societății beneficiare a dividendelor referitoare la impozitul care s-a aplicat efectiv profitului societății care efectuează distribuirea dividendelor în statul terț în care are sediul aceasta din urmă este inerent însești funcționării metodei deducerii și, ca atare, nu afectează echivalența dintre metoda scutirii și cea a deducerii.

C — *Cu privire la întrebările din cauza C-437/08*

148 Prin intermediul întrebărilor din cauza C-437/08, instanța de trimitere solicită, în esență, în primul rând, să se stabilească dacă articolul 63 TFUE se opune unei legislații naționale, precum cea în discuție în acțiunea principală, care prevede, în anumite condiții, aplicarea metodei deducerii în cazul dividendelor provenite de la o societate stabilită în alt stat membru sau într-un stat terț, în condițiile în care dividendele de origine națională sunt întotdeauna scutite de impozit pe profit, și care, pentru anii fiscali în cursul cărora societatea beneficiară a înregistrat o pierdere din exploatare, nu prevede nicio reportare a deducerii pe anii următori.

149 În al doilea rând, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolul 63 TFUE obligă un stat membru să țină seama, în scopul aplicării metodei deducerii în cazul dividendelor de origine străină, nu numai de impozitul pe profit plătit în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea, ci și de impozitul reținut la sursă în acest din urmă stat.

1. Cu privire la admisibilitate

150 Guvernul austriac consideră că nu există o legătură între întrebări și acțiunea principală, întrucât aceasta privește numai anul fiscal 2002, respectiv anul în care s-a înregistrat o pierdere din exploatare. Eventuala reportare a deducerii impozitului plătit în străinătate nu poate viza decât anii ulteriori.

151 Această argumentație trebuie respinsă.

152 În această privință, trebuie să se constate că, deși acțiunea principală nu privește decât impozitarea pentru anul fiscal 2002, respectiv anul în cursul căruia Salinen a suferit pierderi, instanța de trimitere urmărește să afle, prin întrebările adresate, dacă aplicarea pentru acest an fiscal a metodei deducerii în cazul dividendelor pe care această societate le primește de la o societate nerezidentă poate fi considerată echivalentă unei scutiri fiscale a dividendelor menționate. Instanța de trimitere solicită să se stabilească de asemenea dacă această aplicare este compatibilă cu articolul 63 TFUE, în ipoteza în care metoda amintită nu ar permite societății beneficiare să reporteze în anii ulteriori impozitul plătit în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea dividendelor.

153 În aceste condiții, întrebările adresate în cauza C-437/08 sunt admisibile.

2. Cu privire la fond

154 Având în vedere întrebările adresate de instanța de trimitere, trebuie să se examineze, în primul rând, dacă articolul 63 TFUE obligă un stat membru, care aplică metoda deducerii pentru dividendele distribuite de societățile nerezidente și metoda scutirii pentru dividendele provenite de la societăți rezidente, să prevadă reportarea deducerii impozitului plătit în cazul în care, pentru anul fiscal în cursul căruia societatea beneficiară primește dividendele, aceasta înregistrează o pierdere din exploatare.

155 Guvernul austriac consideră că articolul 63 TFUE nu îi impune prevederea unei astfel de reportări. Astfel, dacă profiturile ar fi impozitate în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea la un nivel superior în raport cu impozitul aplicabil în statul societății beneficiare, acest din urmă stat nu ar fi obligat să acorde un credit fiscal decât în limita cuantumului impozitului pe profit datorat de societatea beneficiară (Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 52). De asemenea, în cazul în care, ca urmare a unei pierderi suferite de societatea beneficiară în cursul anului în care a avut loc distribuirea, niciun impozit național nu este plătit pentru dividendele primite, statul în care are sediul societatea beneficiară nu ar avea obligația de a acorda un credit fiscal, nici pentru anul fiscal corespunzător acestui an, nici, *a fortiori,* pentru anii fiscali ulteriori.

156 În această privință, trebuie amintit că articolul 63 TFUE impune unui stat membru, în care există un sistem de evitare a dublei impuneri economice în cazul dividendelor plătite unor societăți rezidente de alte societăți rezidente, să acorde un tratament echivalent dividendelor plătite societăților rezidente de societățile nerezidente (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 72).

157 În acțiunea principală, reiese din articolul 10 alineatul 6) din KStG că, în cadrul sistemului de deducere vizat, dividendele distribuite de societățile nerezidente sunt integrate în baza de impozitare a societății beneficiare, reducând astfel, atunci când se înregistrează o pierdere pentru anul fiscal vizat, cuantumul acesteia la nivelul dividendelor primite. Valoarea pierderii care poate fi reportată în anii fiscali ulteriori este astfel redusă în aceeași măsură. În schimb, dividendele provenite de la societăți rezidente, care beneficiază de scutire, nu au nicio incidență asupra bazei de impozitare a societății beneficiare și, în consecință, nici asupra pierderilor care pot fi eventual reportate de aceasta.

158 În consecință, chiar dacă dividendele distribuite de o societate nerezidentă și primite de o societate rezidentă nu fac obiectul impozitului pe profit în statul membru în care această din urmă societate are sediul în cadrul anului fiscal în cursul căruia au fost

plătite aceste dividende, reducerea pierderilor societății beneficiare poate conduce, pentru această societate, în cazul în care aceasta nu beneficiază de o reportare a deducerii impozitului plătit de societatea care efectuează distribuirea, la o dublă impunere economică a acestor dividende în cadrul anilor fiscali ulteriori, atunci când rezultatul acesteia este pozitiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, Rep., p. I-731, punctele 39 și 40, precum și Ordonanța KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, citată anterior, punctele 39 și 40). În schimb, nu există niciun risc de dublă impunere economică privitor la dividendele de origine națională ca urmare a aplicării cu privire la acestea a metodei scutirii.

159 Dat fiind că o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală nu prevede reportarea deducerii impozitului pe profit plătit în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea dividendelor, în privința dividendelor de origine străină există în continuare, într-un sistem precum cel în discuție în acțiunea principală, o impozitare superioară celei rezultate din aplicarea metodei scutirii pentru dividende de origine națională.

160 Având în vedere cele menționate la punctul 156 din prezenta hotărâre, trebuie să se considere că articolul 63 TFUE se opune unei astfel de reglementări.

161 Contrar celor afirmate de guvernul austriac, o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală nu poate fi justificată prin faptul că, în cadrul aplicării metodei deducerii, un stat membru nu are obligația de a acorda un credit fiscal decât în limita valorii impozitului pe profit datorat de societățile beneficiare (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctele 50 și 52).

162 Desigur, reiese din jurisprudență că echivalența dintre metoda scutirii și metoda deducerii nu impune ca, în cadrul acestei ultime metode, să fie acordat un credit fiscal

pentru dividendele provenite de la societăți nerezidente care ar fi superior nivelului național de impozitare (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctele 50 și 52). Astfel, acordarea unui credit fiscal în limita valorii impozitului pe profit datorat de societățile beneficiare este suficientă pentru a elimina dubla impunere economică a dividendelor distribuite.

163 Totuși, astfel cum rezultă de la punctul 158 din prezenta hotărâre, o legislație națională care nu admite, pentru dividendele provenite de la societăți nerezidente, reportarea deducerii impozitului plătit în străinătate, în condițiile în care scutește de impozitul pe profit dividendele de origine națională, nu previne dubla impunere economică în privința dividendelor din străinătate.

164 Or, din moment ce, în raport cu o normă fiscală prin care se urmărește prevenirea sau atenuarea dublei impozitări a profiturilor distribuite, situația unei societăți care primește dividende din străinătate este comparabilă cu aceea a unei societăți care primește dividende de origine națională, în măsura în care, în ambele cazuri, profiturile realizate pot face, în principiu, obiectul unei impozitări în lanț (a se vedea Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 62), o diferență de tratament precum cea în discuție în acțiunea principală între dividendele de origine națională, pe de o parte, și dividendele din străinătate, pe de altă parte, nu poate fi justificată printr-o diferență de situație legată de locul unde sunt investite capitalurile.

165 În cele din urmă, și contrar susținerilor guvernului italian, diferența de tratament în discuție în acțiunea principală nu poate fi justificată prin necesitatea de a evita ca, în cadrul unui grup de societăți căruia i-ar aparține societatea beneficiară a dividendelor și societatea nerezidentă care efectuează distribuirea acestora, să se realizeze aranjamente artificiale în scopul de a modifica originea dividendelor exclusiv în vederea obținerii unor avantaje fiscale. În acest scop, este suficient să se constate că măsura națională în discuție în acțiunea principală, care restrânge libera circulație a

capitalurilor, nu vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror unic scop ar consta în obținerea unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea Glaxo Wellcome, citată anterior, punctul 89 și jurisprudența citată). Pe de altă parte, astfel cum subliniază avocatul general la punctul 160 din concluzii, existența aranjamentelor pur artificiale în cadrul unui grup pare a fi exclusă într-un caz precum cel din acțiunea principală, din moment ce Salinen a primit dividende rezultate din participații de sub 10 % din capitalul societății care efectuează distribuirea și deținute în coproprietate, alături de alți investitori, prin intermediul unui fond de investiții național.

166 În al doilea rând, în ce privește aspectul dacă, în cadrul aplicării metodei deducerii, trebuie să se țină seama de impozitul reținut la sursă în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea, trebuie să se amintească faptul că, în lipsa deducerii impozitului reținut la sursă în statul în care are sediul societatea care primește dividendele vizate, un astfel de impozit creează condițiile unei duble impuneri juridice.

167 În această privință, trebuie amintit că revine fiecărui stat membru sarcina de a organiza, cu respectarea dreptului Uniunii, propriul sistem de impozitare a beneficiilor distribuite și de a defini, în acest cadru, baza de impozitare, precum și cota de impozitare care se aplică acționarului beneficiar (a se vedea în special Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 50, Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 47, și Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Rep., p. I-3747, punctul 30).

168 Rezultă, pe de o parte, că dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat membru unui acționar cu sediul sau cu domiciliul în alt stat membru pot face obiectul unei duble impuneri juridice atunci când cele două state membre aleg să își exercite competența fiscală și să oblige acționarul la plata impozitelor aferente dividendelor menționate (Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux, C-128/08, Rep., p. I-6823, punctul 26).

169 Pe de altă parte, Curtea a statuat deja că dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competențelor fiscale ale unor diferite state membre, în măsura în care această exercitare nu este discriminatorie, nu constituie restricții interzise de tratat (Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania, C-487/08, Rep., p. I-4843, punctul 56 și jurisprudența citată).

170 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 impuneri în interiorul Uniunii Europene, împrejurarea că atât statul membru în care au fost obținute dividendele, cât și statul membru în care acționarul are sediul sau domiciliul pot impozita dividendele respective nu creează, pentru statul membru în care acționarul are sediul sau domiciliul, în temeiul dreptului Uniunii, o obligație de a preveni dezavantajele care pot rezulta din exercitarea competenței repartizate astfel de cele două state membre (a se vedea Hotărârea Damseaux, citată anterior, punctele 30 și 34, precum și Hotărârea din 15 aprilie 2010, CIBA, C-96/08, Rep., p. I-2911, punctele 27 și 28).

171 În aceste condiții, articolul 63 TFUE nu poate fi interpretat în sensul că obligă un stat membru să prevadă în legislația sa fiscală deducerea impozitului plătit pentru dividende prin reținere la sursă în alt stat membru în vederea prevenirii dublei impuneri juridice a dividendelor primite de o societate stabilită în primul stat membru, impunere rezultată din exercitarea în paralel de ambele statele membre vizate a competențelor lor fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres, C-513/04, Rec., p. I-10967, punctele 22-24).

172 Aceeași constatare se impune *a fortiori* în cazul în care dubla impunere juridică rezultă din exercitarea în paralel a competențelor fiscale de un stat membru și de un stat terț, astfel cum reiese de la punctele 119 și 120 din prezenta hotărâre.

173 Având în vedere aceste considerații, se impune să se răspundă la întrebările adresate că articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că:

— se opune unei reglementări naționale care acordă societăților rezidente posibilitatea de a reporta pe anii fiscali ulteriori pierderile suferite în cursul unui an fiscal și care previne dubla impunere economică a dividendelor prin aplicarea metodei scutirii în cazul dividendelor de origine națională, în condițiile în care aplică metoda deducerii în cazul dividendelor distribuite de societăți stabilite într-un alt stat membru sau într-un stat terț, în măsura în care o astfel de reglementare nu admite, în cazul aplicării metodei deducerii, reportarea pe anii următori a deducerii impozitului pe venit plătit în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea dividendelor dacă, pentru anul în cursul căruia societatea beneficiară a primit dividendele din străinătate, această societate a înregistrat o pierdere din exploatare și

— nu obligă un stat membru să prevadă în legislația fiscală deducerea impozitului aplicat dividendelor prin reținere la sursă în alt stat membru sau într-un stat terț în scopul prevenirii dublei impuneri juridice a dividendelor primite de o societate stabilită în primul stat membru, impunere care rezultă din exercitarea în paralel de statele vizate a competenței lor fiscale.

IV — Cu privire la cheltuielile de judecată

174 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 a treia) declară:

1) **Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru care prevede scutirea de impozit pe profit a dividendelor de portofoliu rezultate din participații deținute în capitalul unor societăți rezidente și care condiționează o astfel de scutire a dividendelor de portofoliu provenite de la societăți stabilite în statele terțe părți la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 de existența unui acord general de asistență reciprocă în materie administrativă și de recuperare încheiat între statul membru și statele terțe vizate, în măsura în care numai existența unui acord de asistență administrativă reciprocă se dovedește necesară în scopul îndeplinirii obiectivelor legislației în cauză.**

2) **Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații a unui stat membru care scutește de impozitul pe profit dividendele de portofoliu pe care o societate rezidentă le primește de la o altă societate rezidentă, în condițiile în care aplică acest impozit dividendelor de portofoliu pe care o societate rezidentă le primește de la o societate stabilită în alt stat membru sau într-un stat terț parte la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992, în măsura în care totuși impozitul plătit în statul în care această din urmă societate are sediul este dedus din impozitul datorat în statul membru al societății beneficiare, iar sarcinile administrative impuse societății beneficiare pentru a i se putea acorda o astfel de deducere nu sunt excesive. Informațiile solicitate de administrația fiscală națională societății beneficiare a dividendelor referitoare la impozitul aplicat efectiv profiturilor societății care efectuează distribuirea dividendelor în statul în care această din urmă societate are sediul sunt inerente chiar funcționării metodei deducerii și nu pot fi considerate drept o sarcină administrativă excesivă.**

3) Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care, în scopul evitării unei duble impuneri economice, scutește de impozit pe profit dividendele de portofoliu primite de o societate rezidentă și distribuite de o altă societate rezidentă și care, pentru dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat terț, altul decât un stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992, nu prevede nici scutirea dividendelor, nici un sistem de deducere a impozitului plătit de societatea care efectuează distribuirea în statul în care are sediul.

4) Articolul 63 TFUE nu se opune practicii unei autorități fiscale naționale care, pentru dividendele provenite din anumite state terțe, aplică metoda deducerii pentru valori ale participației societății beneficiare la capitalul societății care efectuează distribuirea inferioare unui anumit prag și metoda scutirii pentru valori superioare acestui prag, în condițiile în care aplică în mod sistematic metoda scutirii pentru dividendele de origine națională, în măsura în care totuși mecanismele vizate prin care se urmărește prevenirea sau atenuarea impozitării în lanț a profiturilor distribuite conduc la un rezultat echivalent. Faptul că administrația fiscală națională solicită informații societății beneficiare a dividendelor referitoare la impozitul care s-a aplicat efectiv profitului societății care efectuează distribuirea dividendelor în statul terț în care are sediul aceasta din urmă este inerent însești funcționării metodei deducerii și, ca atare, nu afectează echivalența dintre metoda scutirii și cea a deducerii.

5) Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că:

— se opune unei reglementări naționale care acordă societăților rezidente posibilitatea de a reporta pe anii fiscali ulteriori pierderile suferite în cursul unui an fiscal și care previne dubla impunere economică a dividendelor prin aplicarea metodei scutirii în cazul dividendelor de origine națională, în condițiile în care aplică metoda deducerii în cazul dividen-

delor distribuite de societăți stabilite într-un alt stat membru sau într-un stat terț, în măsura în care o astfel de reglementare nu admite, în cazul aplicării metodei deducerii, reportarea pe anii următori a deducerii impozitului pe venit plătit în statul în care are sediul societatea care efectuează distribuirea dividendelor dacă, pentru anul în cursul căruia societatea beneficiară a primit dividendele din străinătate, această societate a înregistrat o pierdere din exploatare și

— **nu obligă un stat membru să prevadă în legislația fiscală deducerea impozitului aplicat dividendelor prin reținere la sursă în alt stat membru sau într-un stat terț în scopul prevenirii dublei impuneri juridice a dividendelor primite de o societate stabilită în primul stat membru, impunere care rezultă din exercitarea în paralel de statele vizate a competenței lor fiscale.**

Semnături