CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 29 martie 2007 [1]

I — Introducere

1. De câțiva ani, Curtea este sesizată cu un număr însemnat de cauze prin care i se solicită să se pronunțe cu privire la relațiile dintre diferite aspecte ale fiscalității directe a statelor membre și libertățile de circulație prevăzute de Tratatul CE.

2. Astfel cum a arătat recent avocatul general Geelhoed referitor la exercitarea acestor libertăți în domeniul aplicării impozitului pe profit [2], contextele juridice și de fapt tot mai complicate cu care se confruntă Curtea tind să pună la încercare limitele libertăților de circulație prevăzute de tratat.

3. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Finanzgericht Münster (Germania), cu care este sesizată astăzi Curtea, face parte din această categorie de cauze.

4. În esență, Curții i se solicită aici să se pronunțe dacă libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor se opun ca un stat membru, în speță Republica Federală Germania, în vederea evitării dublei impuneri a veniturilor și a capitalurilor, care provin din anumite investiții realizate într-un alt stat membru, ale persoanelor supuse pe deplin plății impozitului pe teritoriul său, să substituie în mod unilateral metoda așa-numită „a imputării” celei așa-numite „a scutirii”, fără a ține seama de prevederile convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate anterior între cele două state .

5. Cele două metode menționate mai sus sunt folosite în general de state, în mod unilateral sau bilateral, pentru a reduce sau pentru a evita dubla impunere juridică (dubla impunere a aceluiași venit aplicată aceluiași contribuabil) sau economică (dubla impunere a aceluiași venit aplicată unor contribuabili diferiți), în special în cazul unor situații transfrontaliere.

1 — Limba originală: franceza.

2 — A se vedea punctul 3 din Concluziile prezentate la 23 februarie 2006 în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, care a determinat pronunțarea Hotărârii din 12 decembrie 2006 (C-374/04, Rec., 2006, p. I-11673).

6. Metoda scutirii permite rezidentului unui stat, care realizează venituri sau elemente ale capitalului impozitate în statul sursei acestor venituri sau în care sunt situate elementele capitalului, să beneficieze de o scutire de impozit pe aceste venituri sau pe aceste elemente de capital în statul în care își are reședința. Statul de reședință poate, cu toate acestea, să aplice o rezervă de progresivitate, care constă în a ține cont de scutire, pentru a calcula suma impozitului pe restul veniturilor sau al capitalului rezidentului.

7. În temeiul metodei imputării, statul de reședință acordă, pentru impozitul pe care îl percepe pe veniturile sau pe capitalul rezidentului, o deducere sau un credit fiscal într-o sumă egală cu impozitul pe venit sau cu cel pe capital plătit în statul sursei acestora.

8. Una dintre particularitățile prezentei cauze constă în faptul că înlocuirea metodei scutirii cu metoda imputării, prevăzută de legislația fiscală germană, este subordonată în special condiției ca statul membru în care sunt realizate investițiile să aplice o cotă de impozitare mai mică decât cota de impozitare prevăzută de dispozițiile legislației fiscale germane, în vigoare la momentul faptelor din acțiunea principală. Astfel cum se va vedea mai în detaliu, aceste prevederi, aplicabile „sediilor permanente" constituite în străinătate de către rezidenți germani, se înscriu în contextul legislației germane referitoare la societățile străine controlate (denumite în continuare „SSC").

9. Astfel cum va evidenția în continuare analiza juridică din prezentele concluzii, această cauză solicită, în opinia noastră, să se interpreteze și să se aplice două curente jurisprudențiale ale Curții, unul referitor la evitarea dublei impuneri, celălalt, mai recent, referitor la compatibilitatea legislațiilor statelor membre privind neutralizarea eventualelor avantaje fiscale obținute de către resortisanți comunitari în alte state membre care aplică o cotă de impozitare mai mică decât cea în vigoare în statul membru în care au reședința resortisanții menționați. Fără a fi în mod necesar contradictorii, aceste două curente jurisprudențiale trebuie totuși să fie corelate, în vederea căutării celui mai just echilibru între, pe de o parte, competența fiscală a statelor membre și, pe de altă parte, respectarea funcționării pieței interne, în special a exercitării libertăților de circulație garantate de tratat.

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul fiscal german și evitarea dublei impuneri în Germania*

10. În conformitate cu articolul 1 din Legea privind impozitul pe venit

(Einkommensteuergesetz) [3], contribuabilii stabiliți în Germania sunt impozitați, în principiu, pe totalitatea veniturilor, indiferent dacă originea acestora este națională sau străină. Această normă este valabilă pentru toate tipurile de venituri, inclusiv pentru rezultatele din activitatea de exploatare și pentru veniturile din capitaluri.

11. În temeiul regimului fiscal german, profiturile realizate de societăți de persoane germane sau străine nu sunt atribuite direct acestor societăți, ci asociaților acestora, persoane fizice, supuse pe deplin la plata impozitului în Germania, în mod proporțional cu participarea lor și sunt impozitate ca aparținând acestora (principiul numit „al transparenței fiscale a societăților de persoane"). În ceea ce privește societățile străine de persoane, cum este reclamanta din acțiunea principală, Columbus Container Services BVBA & Co. (denumită în continuare „Columbus"), această atribuire directă a profiturilor către asociații rezidenți în Germania se aplică chiar dacă societatea este supusă ea însăși la plata impozitului pe profit în statul membru în care aceasta are sediul.

12. În vederea evitării dublei impuneri a veniturilor și a capitalurilor rezidenților germani realizate în străinătate, Republica Federală Germania a încheiat convenții bilaterale inspirate din modelul Convenției fiscale a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) cu privire la venit și capital, printre care și aceea, relevantă în speță, cu Regatul Belgiei.

13. Potrivit articolului 23 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri privind impozitele pe venit, semnată la Bruxelles la 11 aprilie 1967, între Regatul Belgiei și Republica Federală Germania [4], veniturile provenite din Belgia ale rezidenților germani, inclusiv veniturile provenite din investițiile de capital în societățile în nume colectiv și în societățile în comandită simplă situate în Belgia, impozabile în acest stat în temeiul prevederilor acestei convenții, sunt scutite de impozite în Germania. Această scutire se aplică și elementelor de capital ale rezidenților germani situate în Belgia. Republica Federală Germania își păstrează totuși dreptul de a lua în considerare, la stabilirea cotei impozitelor sale, veniturile și elementele de capital astfel scutite (metoda scutirii, dacă este cazul, cu rezervă de progresivitate).

14. Cu toate acestea, articolul 20 alineatele 2 și 3 din Legea fiscală germană privind relațiile cu străinătatea [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] [5], în versiunea care rezultă din Legea germană privind armonizarea și lupta împotriva fraudei din 21 decembrie 1993 (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) [6] (denumită în continuare „AStG"), în vigoare la data faptelor din acțiunea principală

3 — RGBl 1934 I, p. 1005.

4 — BGBl. 1969 I, p. 18, și, respectiv, *Moniteur belge* din 30 iulie 1969.

5 — BGBl. 1972 I, p. 1713.

6 — BGBl. 1993 I, p. 2310.

derogă de la această normă în anumite cazuri. Această prevedere a fost introdusă în AStG în special pentru a-i împiedica pe rezidenții germani să eludeze celelalte prevederi ale AStG cu privire la impozitarea veniturilor provenite din SSC („Zwischengesellschaft"), care au personalitate juridică proprie, stabilite în state membre în care impozitarea este redusă. Aceste prevederi au drept scop să contracareze evaziunea fiscală.

15. În ceea ce privește evitarea dublei impuneri a veniturilor provenite dintr-un sediu permanent, articolul 20 alineatul 2 din AStG prevede că „dacă veniturile care au natura unei investiții de capital în sensul articolului 10 alineatul 6 a doua teză sunt realizate de sediul din străinătate al unei persoane pe deplin supuse la plata impozitului în Germania și dacă acestea ar fi fost supuse plății impozitului în calitate de venituri intermediare în cazul în care acest sediu ar fi fost o societate străină, dubla impunere nu trebuie evitată prin scutire, ci prin imputarea acestor impozite aplicate în străinătate asupra acestor venituri".

16. Cu privire la evitarea dublei impuneri a capitalului, articolul 20 alineatul 3 din AStG prevede că „în ceea ce privește activele care produc venituri care au natura unei investiții de capital în sensul articolului 10 alineatul 6 a doua teză, cu excepția veniturilor având natura unei investiții de capital în sensul articolului 10 alineatul 6 a treia teză, în cazurile prevăzute la alineatul 2, dubla impunere nu trebuie evitată pe calea scutirii, ci prin imputarea impozitelor aplicate în străinătate asupra acestor active".

17. Articolul 10 alineatul 6 a doua teză din AStG prevede că „veniturile intermediare care au natura unei investiții de capital sunt venituri ale societății intermediare străine care provin din deținerea, gestionarea, menținerea sau creșterea valorii mijloacelor de plată, a creanțelor, a titlurilor, a participațiilor sau a elementelor analoage din patrimoniu […]".

18. Din elementele dosarului rezultă că AStG impune întrunirea a patru condiții suplimentare pentru a se putea aplica metoda imputării, prevăzută la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG. Aceste condiții sunt următoarele:

— veniturile obținute la sediul din străinătate care au natura unei investiții de capital sunt „supuse unei cote reduse de impozitare", în sensul articolului 8 alineatul 3 din AStG, adică veniturile nu sunt

supuse în statul în care se află conducerea societății unui impozit pe profit de 30 % sau mai mare;

— veniturile care au natura unei investiții de capital nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 8 alineatul 1 punctul 7 și alineatul 2, precum și la articolul 13 din AStG;

— veniturile care au natura unei investiții de capital nu pot fi considerate ca provenind dintr-o activitate denumită „activă", prevăzută la articolul 8 alineatul 1 punctele 1-6 din AStG;

— este necesară o participație în sediu de cel puțin 10 % din partea persoanelor supuse plății impozitului în Germania.

III — Acțiunea principală și întrebarea preliminară

19. Columbus este o societate în comandită simplă de drept belgian. Societatea fost înființată în anul 1989 și are sediul în Anvers (Belgia). În cursul anului 1996 părțile sale sociale erau deținute de către opt persoane fizice rezidente în Germania, dintre care cel puțin șase aparțineau aceleiași familii, fiecare dintre aceste persoane având o participație de 10 %. De asemenea, era asociată, cu o participație de 20 %, o societate de persoane de drept german ai cărei asociați erau și ei stabiliți în Germania.

20. Columbus nu este supusă plății impozitului în Germania. Din punctul de vedere al legislației fiscale germane, Columbus nu este considerată o SSC, dar este asimilată unui „sediu permanent" din străinătate al asociaților stabiliți în Germania. Așadar, veniturile și patrimoniul Columbus sunt atribuite în mod direct asociaților săi, în vederea aplicării impozitului pe venit și pe capital în Germania.

21. Obiectul de activitate al Columbus constă în coordonarea activităților grupului Oetker, furnizând servicii financiare în interiorul grupului. Obiectul său de activitate constă, în special, în centralizarea tranzacțiilor financiare, în finanțarea trezoreriilor filialelor sau ale sucursalelor, în centralizarea și coordonarea contabilității, a sarcinilor administrative și a activităților de publicitate și de marketing, precum și în prelucrarea electronică a datelor.

22. Activitatea economică a Columbus este consacrată în special gestionării investițiilor de capital, în sensul articolului 10 alineatul 6 a doua teză din AStG. Această activitate de gestionare a permis Columbus să realizeze, în cursul anului 1996, „rezultate din activitatea

de exploatare" de 8 044 619 DEM și „venituri diverse" de 53 477 DEM.

23. Administrația fiscală belgiană a considerat Columbus ca fiind un „centru de coordonare" în sensul Decretului regal nr. 187 din 30 decembrie 1982 privind crearea de centre de coordonare [7]. Regimul fiscal de care beneficiază centrele de coordonare derogă în mai multe privințe de la regimul fiscal comun belgian. În principal, venitul impozabil al acestor centre este stabilit în mod forfetar, prin metoda denumită „cost plus". Acest venit corespunde unui procentaj din suma costurilor și a cheltuielilor de funcționare, din care sunt excluse cheltuielile cu personalul, cheltuielile financiare și impozitul pe profit datorat [8]. În aplicarea acestui regim, Columbus a fost impozitată pentru anul 1996, cu mai puțin de 30 % din profitul efectiv realizat.

24. În Germania, Finanzamt Bielefeld-Innenstadt a considerat Columbus ca fiind o societate de persoane. Făcând trimitere la articolul 20 alineatul 2 din AStG, administrația fiscală germană, prin Decizia din 8 iunie 1998 privind calculul profiturilor pe anul 1996, a repartizat „rezultatele din activitatea de exploatare" de 8 044 619 DEM și „veniturile diverse" de 53 477 DEM ale Columbus asociaților acesteia. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt a considerat că aceste din urmă venituri sunt scutite de impozitare, incluzându-le însă în rezerva de progresivitate. În schimb, Finanzamt a impozitat integral profitul de 8 044 619 DEM, imputând totuși impozitul care fusese aplicat în Belgia.

25. Prin Decizia din 16 iunie 1998, administrația fiscală germană a stabilit valoarea de referință a activelor Columbus la 1 ianuarie 1996, în vederea calculării impozitului pe capital al asociaților.

26. Columbus, acționând în numele asociaților, a contestat aceste decizii la Finanzgericht Münster, cu excepția celei referitoare la „venituri diverse", invocând, în special, incompatibilitatea articolului 20 alineatele 2 și 3 din AStG cu prevederile articolului 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE). Potrivit Columbus, înlocuirea metodei scutirii, prevăzută la articolul 23 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiate între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei, prin aplicarea metodei imputării, prevăzută la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG, a avut ca efect creșterea sarcinii fiscale a fiecăruia dintre asociați cu aproximativ 250 000 de euro pentru anul în litigiu.

27. Finanzgericht Münster nu exclude că normele prevăzute la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG încalcă libertatea de stabilire. În plus, acesta are îndoieli privind compatibilitatea normelor menționate cu libera de circulație a capitalurilor, astfel încât impozitarea

7 — *Moniteur belge* din 13 ianuarie 1983.

8 — A se vedea în această privință Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, Rec., p. I-5479, punctul 9).

suplimentară la care aceste prevederi supun veniturile din străinătate poate să îl descurajeze pe un rezident să investească într-un alt stat membru.

28. În aceste condiții Finanzgericht Münster a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Normele prevăzute la articolul 20 alineatele 2 și 3 din Legea fiscală germană privind relațiile cu străinătatea [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] în versiunea rezultată din Legea germană din 21 decembrie 1993 privind armonizarea fiscală și lupta împotriva fraudei (Missbrauchsbekampfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) care evită dubla impunere a veniturilor care au natura unei investiții de capital în sediul din străinătate al unei persoane pe deplin supuse la plata impozitului în Germania, care ar fi fost supuse la plata impozitului în calitate de venituri intermediare dacă sediul permanent ar fi fost o societate străină, fără a ține seama de prevederile Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate la 11 aprilie 1967 între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei, nu prin scutirea veniturilor de la aplicarea impozitului german, ci prin imputarea impozitului aplicat în străinătate asupra profitului, sunt contrare prevederilor articolului 52 din Tratatul CE […] și ale articolelor 73 B-73 D din Tratatul CE, devenite articolele 56 CE-58 CE?”

IV — Procedura în fața Curții

29. În conformitate cu articolul 23 din Statutul Curții de Justiție, Columbus, guvernele german, belgian, olandez, portughez și cel al Regatului Unit, precum și Comisia Comunităților Europene au prezentat observații scrise în fața Curții. Aceste părți au fost de asemenea ascultate în cadrul ședinței din 28 septembrie 2006, cu excepția Republicii Portugheze care nu a fost reprezentată.

V — Analiză

A — *Delimitarea problematicii ridicate prin întrebarea preliminară*

30. Înainte de a începe analiza întrebării preliminare din perspectiva dreptului comunitar, trebuie să delimităm bine problematica ridicată de instanța de trimitere.

31. În opinia noastră, sunt trei aspecte care merită să fie înlăturate din aprecierea pe care o va efectua Curtea în prezenta cauză.

32. Mai întâi trebuie arătat că întrebarea preliminară nu se referă în mod direct la regimul aplicabil „participațiilor în societăți intermediare străine” [9], prevăzut în capitolul 4 din AStG (articolele 7-14 din această lege), ci la cel referitor la „aplicarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri”, prevăzut la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG, în cazul anumitor profituri realizate de sedii permanente din străinătate, fără personalitate juridică proprie în dreptul fiscal german, ai căror asociați sunt supuși plății impozitului pe totalitatea veniturilor și capitalurilor proprii în Germania.

33. Capitolul 4 din AStG reglementează tratamentul fiscal al entităților stabilite în străinătate, care au personalitate juridică proprie în temeiul dreptului fiscal german [10] și pentru care se prevede că profiturile pe care le realizează, în sensul AStG, în cursul unui exercițiu financiar, într-un stat al cărui nivel de impozitare este inferior celui prevăzut de dispozițiile AStG (mai puțin de 30 %), sunt considerate ca fiind repartizate acționarilor lor, supuși pe deplin plății impozitului german pe parcursul aceluiași exercițiu financiar [11].

34. Desigur, este necesar să se sublinieze că, pentru a identifica dacă, precum în speța din acțiunea principală, un sediu permanent din străinătate, în sensul articolului 20 alineatele 2 și 3 din AStG, intră în domeniul de aplicare al AStG, se face trimitere prin această prevedere la condițiile care se aplică în egală măsură societăților intermediare străine.

35. Pe de altă parte, după cum admite guvernul german, articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG urmărește un obiectiv similar cu prevederile care reglementează societățile intermediare străine, în sensul că înțelege să evite ca, prin constituirea de sedii permanente în străinătate, precum în acțiunea principală, contribuabilii germani să eludeze normele prevăzute în capitolul 4 din AStG care reglementează societățile intermediare străine, profitând de scutirea de impozit în acest stat pentru profiturile pe care le realizează aceste sedii permanente în statele membre în care cota de impunere este inferioară celei prevăzute în Germania, prin aplicarea convențiilor pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Federală Germania.

36. Deși aceste împrejurări nu pot fi ignorate în întregime, în special pentru a înțelege contextul în care se încadrează articolul 20 alineatele (2) și (3) din AStG, nu este mai puțin adevărat că nu i se solicită Curții să interpreteze dreptul comunitar cu privire la aplicarea prevederilor capitolului 4 din AStG în cazul unei societăți intermediare străine, pentru care regimul aplicabil pare a fi diferit de cel prevăzut la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG.

9 — Este vorba despre SSC.

10 — A se vedea articolul 7 alineatul 1 din AStG.

11 — A se vedea articolul 10 alineatele 1 și 2 din AStG.

37. Într-adevăr, instanța de trimitere a stabilit în mod clar că, în dreptul fiscal german, lui Columbus, ca societate de persoane, i se aplică articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG, indiferent de locul în care este stabilită, și nu regimul aplicabil SSC în temeiul celorlalte prevederi ale AStG.

38. În continuare, și acest aspect este legat de primul, trebuie să se precizeze că nu diferența care există între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei în ceea ce privește încadrarea juridică și fiscală a Columbus este considerată de instanța de trimitere ca fiind cea care determină o eventuală restricție privind libertățile de circulație prevăzute de tratat, ci numai înlocuirea metodei scutirii cu cea a imputării în ceea ce privește impozitarea veniturilor și a capitalului asociaților germani ai unui sediu permanent aflat în străinătate.

39. După cum s-a arătat deja, în Belgia, Columbus este constituită sub forma unei societăți în comandită simplă. Dreptul belgian îi recunoaște o personalitate juridică autonomă față de asociații săi, și anume comanditații și comanditarii. Din punct de vedere fiscal, aceasta este supusă, în principiu, impozitului pe profit, dar Columbus beneficiază, cu toate acestea, de regimul aplicabil centrelor de coordonare. Nu este mai puțin adevărat că beneficiază de personalitate juridică. În schimb, în Germania, Columbus este tratată ca o societate de persoane care, din punct de vedere fiscal, este asimilată unui sediu permanent al asociaților, persoane fizice, care au reședința în Germania, astfel încât profiturile realizate de Columbus sunt repartizate direct asociaților săi. Așadar, în acest stat membru, Columbus este transparentă din punct de vedere fiscal.

40. Studiile de drept fiscal internațional privind problematica transparenței societăților de persoane au scos în evidență complexitatea „absolut neobișnuită" a acestei ramuri de drept [12] ai cărei factori țin, în special, de conflictele privind calificarea societății de persoane, calificată astfel într-un stat, dar calificată drept societate de capitaluri într-un alt stat, și de natura bilaterală sau triangulară a relațiilor de analizat (statul sursei venitului, statul societății de persoane, statul de reședință al asociatului). Totuși, aceste dificultăți pot fi atenuate prin prevederile convențiilor fiscale încheiate între state.

41. În stadiul actual de dezvoltare a dreptului comunitar, acesta nu impune ca statele membre să recunoască pe teritoriul lor statutul juridic și fiscal acordat de dreptul

12 — Potrivit expresiei raportorului general J.-P. Le Gall în cadrul studiului de drept fiscal comparat care regrupează mai mult de 28 de rapoarte naționale, elaborat de International Fiscal Association, intitulat „International tax problems of partnerships", în *Cahiers de droit fiscal international*, Kluwer Law International, Haga, 1995, p. 604.

intern al altor state membre organismelor care exercită activități economice în aceste state.

42. În această privință, amintim că articolul 220 a treia liniuță din Tratatul CE (devenit articolul 293 a treia liniuță CE) prevede că, atunci când este cazul, statele membre vor angaja negocieri între ele pentru a asigura resortisanților lor recunoașterea reciprocă a societăților în înțelesul articolului 58 al doilea paragraf din Tratatul CE (devenit articolul 48 al doilea paragraf CE).

43. În temeiul acestei prevederi, cele șase state membre fondatoare ale Comunității Economice Europene au încheiat Convenția privind recunoașterea reciprocă a societăților și persoanelor juridice, semnată la Bruxelles la 29 februarie 1968 [13]. Nefiind ratificată de toate aceste state, această convenție nu a intrat niciodată în vigoare.

44. Chiar în lipsa recunoașterii reciproce a societăților și a persoanelor juridice, statele membre trebuie, cu toate acestea, să respecte libertățile de circulație prevăzute de tratat.

45. În speță, originea eventualei restricții privind libertățile de circulație prevăzute de tratat nu constă în calificarea de dreptul fiscal german drept sediu permanent al Columbus, deoarece tocmai datorită acestei calificări Columbus a putut, până la exercițiul fiscal în litigiu, să beneficieze de metoda scutirii în aplicarea prevederilor relevante ale Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei, a cărei menținere o solicită Columbus prin acțiunea principală [14].

46. În sfârșit, considerăm că nu este cazul ca Curtea să procedeze la analiza susținerilor Columbus potrivit cărora articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG ar fi contrar prevederilor convenției pentru evitarea dublei impuneri menționate. Într-adevăr, este important de subliniat că nu este de competența Curții, în cadrul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 CE), să se pronunțe asupra acestui aspect, care nu ține de interpretarea dreptului comunitar [15].

47. Bineînțeles, această apreciere nu înseamnă totuși că, pentru a da dreptului

13 — Bull. Suppl. nr. 2, 1969, p. 7.

14 — Dacă Columbus ar fost calificată în dreptul german ca fiind societate de capitaluri este foarte probabil să îi fi fost aplicabil regimul, în aparență mai defavorabil, al societăților intermediare străine (SSC) (capitolul 4 din AStG). Această ipoteză nu face totuși obiectul prezentei analize, deoarece nu a fost ridicată de către instanța de trimitere.

15 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2000, AMID (C-141/99, Rec., p. I-11619, punctul 18). A se vedea de asemenea punctul 25 din Concluziile avocatului general Ruiz-Jarabo Colomer prezentate în cauza Gilly (Hotărârea din 12 mai 1998, C-336/96, Rec., p. I-2793).

comunitar o interpretare care să îi fie utilă instanței naționale, Curtea nu poate lua în considerare, dacă este cazul, prevederile unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, din moment ce, precum în speță, instanța de trimitere o prezintă, în mod întemeiat, ca făcând parte din cadrul juridic aplicabil acțiunii principale [16]. În final, apreciem, la fel ca avocatul general Geelhoed în Concluziile prezentate în cauza Denkavit Internationaal și Denkavit France [17], că impactul efectiv al unei convenții pentru evitarea dublei impuneri asupra situației unei persoane impozabile trebuie să fie luat în considerare pentru a stabili dacă, într-un caz specific, există o restricție privind libertățile de circulație garantate prin tratat. În caz contrar, ar fi ignorată în special realitatea economică a activității contribuabilului și eventualele provocări legate de contextul transfrontalier.

48. Odată făcute aceste remarci, trebuie să se clarifice mai întâi, în ceea ce privește cadrul juridic și de fapt expus de instanța de trimitere, care dintre cele două libertăți de circulație amintite de instanța națională (libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor) trebuie să se aplice mai întâi în acest caz. Ulterior, analiza noastră se va referi la aprecierea efectului restrictiv al înlocuirii metodei scutirii cu metoda imputării în vederea evitării dublei impuneri, în Germania, a veniturilor și a capitalurilor asociaților Columbus. În sfârșit, în ipoteza în care o astfel de restricție ar trebui reținută, ar trebui să ne întrebăm dacă aceasta ar putea fi justificată de motive imperative de interes general.

B — *Aspectul aplicabilității prevederilor referitoare la libertatea de stabilire sau la libera circulație a capitalurilor*

49. Instanța de trimitere întreabă dacă o normă precum cea prevăzută la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG este compatibilă cu libertatea de stabilire sau cu libera circulație a capitalurilor.

50. Potrivit jurisprudenței, dacă un resortisant al unui stat membru deține în capitalul unei societăți stabilite într-un alt stat membru o participație de natură să îi permită să exercite o influență certă asupra deciziilor acestei societăți și să stabilească activitățile acesteia, sunt aplicabile prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire și nu cele cu privire la libera circulație a capitalurilor [18].

16 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, Rec., p. I-11949, punctul 44 și jurisprudența citată).

17 — A se vedea punctele 33-38 din Concluziile prezentate la 27 aprilie 2006 în cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Denkavit Internationaal și Denkavit France, citată anterior.

18 — A se vedea în special Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 22), Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 37), și Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 31).

51. Delimitarea acestor două libertăți nu este întotdeauna ușoară, mai ales în cadrul unei trimiteri preliminare în contextul căreia instanța națională este cea care poate să aprecieze mai bine *in concreto* drepturile conferite unui resortisant comunitar de participațiile pe care le deține în capitalul societății respective.

52. În cauza noastră, astfel cum am arătat la punctul 18 din prezentele concluzii, rezultă că unul dintre faptele generatoare ale aplicării articolului 20 alineatele 2 și 3 din AStG este deținerea de către o persoană supusă plății impozitului în Germania a unei participații de cel puțin 10 % în sediul permanent. *A priori* o participație de această mărime pare să excludă posibilitatea de a exercita o influență certă asupra deciziilor acestui sediu și să stabilească activitățile acestuia. Dacă acesta este cazul, aprecierea cu privire la compatibilitatea prevederilor în litigiu ar trebui să se efectueze, cu prioritate, în raport de articolele 73 B-73 D din Tratatul CE.

53. Aplicabilitatea libertății de stabilire ar putea totuși să se dovedească relevantă, având în vedere împrejurările descrise în continuare.

54. Pe de o parte, obiectivul urmărit de legiuitorul german în ceea ce privește înlocuirea metodei scutirii cu metoda imputării, este acela de a evita eludarea prevederilor legislației fiscale germane, inclusiv a celor din AStG cu privire la SSC, înființate în străinătate sub formă de filiale. Așadar, în acest sens, în diferitele sale componente, AStG are în vedere în principal stabilirea rezidenților germani în străinătate, în speță, sub forma unei societăți de persoane considerate de legislația fiscală germană drept un sediu permanent.

55. Pe de altă parte, în acțiunea principală, Columbus nu numai că este controlată de cel puțin șase persoane fizice aparținând aceleiași familii, deținând fiecare câte 10 % din părțile sociale ale sediului respectiv, ci, mai ales, astfel cum Columbus a arătat în cadrul ședinței, aceste persoane acționează împreună și sunt reprezentate de către o singură persoană în adunarea generală a asociaților societății. Așadar, acești opt asociați par să fie în măsură să exercite, în mod colectiv, o influență certă asupra deciziilor Columbus. În acest context, eventuala atingere a liberei circulații a capitalurilor ar reprezenta pur și simplu o consecință a obstacolului în calea libertății de stabilire invocat.

56. Având în vedere totalitatea acestor considerații și în lipsa unor elemente suficient de precise din partea instanței naționale, de natură să stabilească cu certitudine care dintre cele două libertăți menționate anterior este, eventual, afectată cu prioritate în speță, analiza unei legislații precum cea din acțiunea principală ar fi, fără îndoială, necesară în raport, în același timp, cu articolele 52 și 73 B din Tratatul CE.

57. Cu toate acestea, considerăm că, în speță, aplicarea fiecăreia dintre aceste prevederi ar trebui să conducă la același rezultat. Așadar, vă propunem să analizăm prezenta cauză în lumina articolului 52 din Tratatul CE, conștientizând însă că un raționament comparabil ar fi valabil și pentru articolul 73 B din Tratatul CE.

C — *Cu privire la existența unui obstacol în calea libertății de stabilire*

58. Dificultatea esențială a prezentei cauze privește posibilitatea de a califica sau de a nu califica o normă, precum cea prevăzută la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG, drept obstacol în calea libertății de stabilire.

59. Columbus și guvernul belgian consideră că articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG îi descurajează pe resortisanții germani să se stabilească în statul membru pe care îl aleg întrucât metoda imputării nu este aplicabilă decât dacă veniturile percepute de rezidenții germani au caracterul veniturilor așa-numite „pasive", care provin dintr-un stat membru în care impozitarea este inferioară celei prevăzute de prevederile AStG.

60. În schimb, celelalte părți care au prezentat observații Curții, și anume guvernele german, olandez, portughez și cel al Regatului Unit, precum și Comisia susțin că norma prevăzută la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG restabilește egalitatea de tratament între o situație fiscală transfrontalieră, cum este cea a asociaților Columbus, și o situație exclusiv internă. Astfel, potrivit acestor părți, nu ar exista niciun obstacol în calea libertății de stabilire.

61. Este util să amintim că libertatea de stabilire recunoscută resortisanților comunitari la articolul 52 din Tratatul CE presupune accesul acestora la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire [19] sau pentru resortisanții altor state membre care au reședința pe teritoriul său [20].

62. Deși, potrivit modului de redactare, prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, Curtea a admis că acestea interzic, în egală măsură, ca *statul membru de origine* să

19 — A se vedea în special Hotărârea din 11 martie 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 40), precum și Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior (punctul 41).

20 — A se vedea Hotărârea Baars, citată anterior (punctul 29).

împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi [21].

63. Pe de altă parte, interdicția ca statele membre să instituie restricții privind libertatea de stabilire se aplică și prevederilor fiscale. Într-adevăr, potrivit jurisprudenței, deși în stadiul actual al dreptului comunitar, materia impozitelor directe nu aparține, ca atare competenței Comunității Europene, nu este mai puțin adevărat că statele membre trebuie să își exercite competențele proprii cu respectarea dreptului comunitar [22].

64. Astfel, în ceea ce privește restricțiile ce rezultă din reglementarea fiscală a statului membru de origine, Curtea s-a pronunțat că prevederile tratatului referitoare la libertatea de stabilire se opun ca un stat membru să instituie, în vederea prevenirii unui risc de evaziune fiscală, un mecanism de impozit pe venitul din plusvalorile mobiliare nerealizate încă în caz de transfer al domiciliului fiscal a unui contribuabil în afara acestui stat membru, în timp ce plusvalorile unui contribuabil care rămâne în acest stat sunt impozabile doar atunci când au fost efectiv realizate.

Potrivit Curții, chiar dacă reglementarea națională în discuție în această cauză nu interzicea unui contribuabil să își exercite dreptul de stabilire, aceasta era totuși „de natură să restrângă exercitarea acestui drept, având cel puțin un efect *disuasiv* în privința contribuabililor care doresc să se instaleze într-un alt stat membru” [23]. Așadar, Curtea s-a pronunțat în sensul că diferența de tratament cu privire la impozitarea plusvalorilor era „de natură să îl *descurajeze* pe un contribuabil să procedeze la un transfer al domiciliului său în afara statului membru” în cauză și, prin urmare, putea să constituie un obstacol în calea libertății de stabilire [24].

65. Mai recent, în Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, Curtea, în urma unei trimiteri preliminare, a apreciat, cu privire la legislația Regatului Unit referitoare la SSC, că tratamentul fiscal diferit care decurge din această legislație și dezavantajul care rezultă din aceasta pentru societățile rezidente care au o filială supusă în alt stat membru unui nivel inferior de impozitare sunt de natură să împiedice exercitarea libertății de stabilirie de către astfel de societăți, *descurajându-le să înființeze, să dobândească sau să mențină o filială* într-un stat membru în care aceasta este supusă unui asemenea nivel de impozitare, și că astfel acestea constituie o restricție privind libertatea de stabilire [25].

21 — A se vedea în special Hotărârea din 27 septembrie 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, Rec., p. 5483, punctul 16), Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21), Hotărârea De Lasteyrie du Saillant, citată anterior (punctul 42), și Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-1083, punctul 31) (sublinierea noastră).

22 — A se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior De Lasteyrie du Saillant (punctul 44), Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (punctul 40), precum și Denkavit Internationaal și Denkavit France (punctul 18). A se vedea de asemenea, recent, cu privire la libera circulația a capitalurilor, Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctul 15 și jurisprudența citată).

23 — Hotărârea De Lasteyrie du Saillant, citată anterior (punctul 45) (sublinierea noastră).

24 — *Ibidem* (punctele 46-48) (sublinierea noastră). A se vedea și Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, Rec., p. I-7409, punctele 34-39).

25 — Punctul 46 (sublinierea noastră).

66. Hotărârea menționată, despre care se va vorbi mai mult în prezentele concluzii, prezintă un interes sigur pentru prezenta cauză. De altfel, hotărârea a făcut obiectul unei dezbateri destul de importante între părți în cadrul ședinței.

67. În acest stadiu al dezvoltărilor noastre este suficient să arătăm că, în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, Curtea a apreciat că se aflau într-o situație comparabilă, pe de o parte, societatea-mamă, stabilită în Regatul Unit, a unei filiale stabilite într-un stat membru al cărui nivel de impozitare a profitului era inferior celui perceput în Regatul Unit și pentru care se aplică legislația referitoare la SSC a acestui stat și, pe de altă parte, societatea-mamă stabilită în Regatul Unit a cărei filială era de asemenea constituită în acest stat *sau* societatea-mamă stabilită în Regatul Unit a cărei filială era stabilită într-un stat membru al cărui nivel de impozitare a profitului era superior celui aplicabil în Regatul Unit și pentru care, în aceste două situații, legislația Regatului Unit cu privire la SSC nu era aplicabilă.

68. După cum se arată în Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, stabilirea comparabilității (obiective) a situațiilor are o importanță fundamentală pentru a aprecia dacă aplicarea unei măsuri naționale încalcă egalitatea de tratament care trebuie, în principiu, să fie garantată între aceste situații și dacă această măsură poate constitui, în consecință, un obstacol în calea libertății de stabilire.

69. În speță, se pune problema dacă un raționament similar celui dezvoltat de Curte în cauza menționată cu privire la comparabilitatea situațiilor filialelor unor societăți-mamă stabilite în Regatul Unit cărora li se aplică sau nu li se aplică legislația cu privire la SSC poate fi transpus în prezenta cauză.

70. Dacă, astfel cum vă propunem, o atare analiză trebuie făcută, aceasta trebuie totuși să ia în considerare și jurisprudența Curții referitoare la evitarea dublei impuneri, care în ultimul timp a făcut obiectul unor precizări importante, în special în Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation [26].

71. În opinia noastră, este util să analizăm tratamentul fiscal al veniturilor și al capitalurilor asociaților Columbus în raport, pe de o parte, cu cel rezervat acelora dintre asociații unei societăți de persoane care nu și-au exercitat dreptul la libera circulație (situație internă) și, pe de altă parte, în raport cu tratamentul fiscal al veniturilor și al capitalurilor asociaților unei societăți de persoane care și-au exercitat libertatea de stabilire într-un stat membru al cărui nivel de impozitare este superior celui prevăzut de AStG (situație transfrontalieră).

26 — Hotărârea din 12 decembrie 2006 (C-446/04, Rec., p. I-11753).

1. Comparație între situația asociaților Columbus și o situație internă

72. Ni se pare util, în special pentru claritatea raționamentului, să se facă diferența între evitarea dublei impuneri a veniturilor, prevăzută la articolul 20 alineatul 2 din AStG, și evitarea dublei impuneri a capitalurilor avută în vedere la alineatul 3 din acest articol.

a) Comparație în raport cu evitarea dublei impuneri a veniturilor (articolul 20 alineatul 2 din AStG)

73. Nu există nicio îndoială că aplicarea metodei imputării – cu care Republica Federală Germania a înlocuit în mod unilateral metoda scutirii prevăzută în Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între acest stat membru și Regatul Belgiei – impozitelor aplicate în Belgia societății Columbus asupra impozitului aplicat pe venitul asociaților acesteia din urmă a determinat o creștere sensibilă a impozitelor acestora pentru exercițiul fiscal în litigiu (și anume cel din anul 1996) în raport cu exercițiul fiscal precedent.

74. În sine și spre deosebire de ceea ce a pretins Columbus de mai multe ori, acest tratament defavorabil nu poate constitui o restricție privind libertatea de stabilire.

75. Într-adevăr, dreptul comunitar nu garantează, într-un domeniu în care statele membre continuă să aibă competență, aplicarea și menținerea în timp a unui tratament identic, în favoarea aceluiași contribuabil. Într-o astfel de situație, statele membre nu ar mai putea, de exemplu, să modifice baza sau cota impozitelor lor directe. În etapa actuală de dezvoltare a dreptului comunitar, acest lucru este imposibil. Împrejurarea că tratamentul fiscal acordat asociaților Columbus a fost modificat prin introducerea unilaterală a unei derogări de la Convenția pentru evitarea dublei impuneri între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei ține de existența unui conflict (eventual) între normele de drept intern și normele de drept internațional, dar se dovedește a fi, în opinia noastră, fără efect din punctul de vedere al dreptului comunitar. În final, după cum am arătat deja la punctul 46 din prezentele concluzii, nu este de competența Curții să tranșeze un astfel de conflict de norme.

76. Contrar față de ceea ce pare să sugereze de asemenea Columbus, în dreptul comunitar o diferență de tratament nu se măsoară în lumina unei modificări a contextului de fapt sau juridic în privința aceleiași persoane. Aceasta necesită, în schimb, o comparație între situația persoanelor care și-au exercitat una dintre libertățile garantate prin tratat și situația persoanelor care nu s-au prevalat de această libertate.

77. În această privință, vom arăta că nici instanța de trimitere, care înclină mai

degrabă să identifice în măsura fiscală germană în cauză o restricție privind libertatea de stabilire, nici Columbus nu au identificat o diferență de tratament între situația asociaților acesteia din urmă și o situație internă.

78. În schimb, guvernele german, belgian, olandez, portughez și cel al Regatului Unit, precum și Comisia, arată că imputarea, prevăzută la articolul 20 alineatul 2 din AStG, a impozitelor aplicate în Belgia societății Columbus asupra impozitului pe veniturile asociaților acesteia are drept consecință că aceștia din urmă sunt tratați în mod identic cu contribuabilii germani, asociați ai unor societăți de persoane transparente din punct de vedere fiscal cu sediul în Germania, care nu și-au exercitat libertatea de stabilire în alt stat membru.

79. Această argumentare pare a fi corectă.

80. Amintim că, în temeiul articolului 220 a doua liniuță din Tratatul CE (devenit articolul 293 a doua liniuță CE), atunci când este cazul, statele membre vor angaja negocieri între ele pentru a asigura resortisanților lor eliminarea dublei impuneri în cadrul Comunității.

81. Totuși, această prevedere cu caracter programatic [27] nu a fost aplicată până în prezent. De altfel, făcând abstracție de Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre [28], de Convenția 90/436/CEE din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri cu privire la ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate [29] și de Directiva 2003/48/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind impozitarea veniturilor din economii sub forma plăților de dobânzi [30], dintre care niciuna nu este relevantă pentru cauza noastră, nu s-a adoptat până în prezent, în cadrul comunitar, nicio măsură de unificare sau de armonizare care să urmărească eliminarea dublei impuneri și statele membre nu au încheiat, în temeiul articolului 220 a doua liniuță din Tratatul CE, nicio convenție multilaterală în acest scop [31].

82. Rezultă că, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, statele membre rămân competente în ceea ce privește stabilirea criteriilor de impozitare a veniturilor în vederea eliminării dublei impu-

27 — Într-adevăr, această prevedere este lipsită de efect direct (a se vedea Hotărârea Gilly, citată anterior, punctul 17).

28 — JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97.

29 — JO L 225, p. 10.

30 — JO L 157, p. 38, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 64

31 — A se vedea, în special în ceea ce privește libertatea de circulație a capitalurilor, Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior (punctul 22), și, în ceea ce privește articolul 52 din Tratatul CE, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 51).

neri, dacă este cazul, pe cale convențională [32]. În acest context, Curtea a precizat inițial că statele membre sunt libere, *în cadrul convențiilor bilaterale,* să stabilească factorii de legătură pentru repartizarea competenței fiscale [33]. În hotărârile sale ulterioare, Curtea a adăugat că această libertate recunoscută statelor membre se extinde asupra măsurilor adoptate în mod unilateral [34].

83. Cu toate acestea, în ceea ce privește *exercitarea competenței de impozitare,* statele membre au obligația de a se conforma dispozițiilor dreptului comunitar [35].

84. Așadar, jurisprudența actuală a Curții stabilește o diferență între, pe de o parte, *repartizarea competenței fiscale* între statele membre, în cazul cărora eventualele diferențe de tratament care pot rezulta nu intră în domeniul de aplicare al libertăților de circulație prevăzute de tratat, și, pe de altă parte, *exercitarea competenței de impozitare de către statele membre*, inclusiv atunci când aceasta este rezultatul unei repartizări prealabile bilaterale sau unilaterale a competenței lor fiscale, pentru care statele membre au obligația de a se conforma normelor comunitare [36].

85. Din această dihotomie pare să rezulte că statele membre își păstrează nu numai, pe de o parte, posibilitatea de a nu evita dubla impunere [37], dar și, pe de altă parte, posibilitatea de a alege mecanismul pentru evitarea dublei impuneri, ceea ce trebuie să le permită, în principiu, printre altele, să opteze fie pentru metoda scutirii, fie pentru metoda imputării impozitelor aplicate într-un alt stat membru.

86. Vom arăta în această privință că Curtea a constatat că nu era anormal ca statele membre să se inspire din practica internațională, mai ales din modelele de convenție fiscală elaborate de OCDE [38]. Or, din articolul 23 al

32 — Hotărârea Gilly, citată anterior (punctele 24 și 30), precum și Hotărârea din 12 decembrie 2002, De Groot (C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 93), în ceea ce privește articolul 48 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 39 CE). Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 57), în ceea ce privește articolele 52 și 58 din Tratatul CE, și Hotărârea din 23 februarie 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Rec., p. I-1957, punctul 47), în ceea ce privește libera circulație a capitalurilor.

33 — Hotărârile citate anterior Gilly (punctele 24-30), Saint-Gobain ZN (punctul 57), De Groot (punctul 93), Hotărârea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 54), Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior (punctul 52) (sublinierea noastră).

34 — Cu privire la libera circulație a capitalurilor, Hotărârea Van Hilten-van der Heijden, citată anterior (punctul 47), și cu privire la libertatea de stabilire, Hotărârea N (punctul 44), precum și Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punctul 52).

35 — Hotărârile de Groot (punctul 94) și FKP Scorpio Konzertproduktionen (punctul 55).

36 — Hotărârea de Groot, citată anterior (punctele 93 și 94).

37 — În această privință a se vedea în special Hotărârea Kerckhaert și Morres, citată anterior (punctul 24), privind aplicabilitatea liberei circulații a capitalurilor, potrivit căreia Curtea a arătat că articolul 73 B alineatul (1) din tratat nu se opune legislației unui stat membru care, în temeiul impozitului pe venit, supune dividendele din acțiunile societăților stabilite pe teritoriul statului membru menționat și dividendele din acțiunile societăților stabilite într-un alt stat membru aceleiași cote unice de impozitare, fără a prevedea posibilitatea imputării impozitului aplicat prin reținerea la sursă în acest alt stat membru.

38 — A se vedea Hotărârile citate anterior Gilly (punctele 30 și 31) și Saint-Gobain ZN (punctul 57).

modelului de convenție fiscală cu privire la venituri și la capital rezultă că metoda scutirii și metoda imputării sunt considerate niște mecanisme valabile în vederea evitării sau reducerii dublei impuneri.

87. De asemenea, Curtea a trebuit să se pronunțe în mai multe cauze în care legislațiile fiscale ale statelor membre respective aplicau una sau pe cealaltă dintre aceste metode, fără să fi formulat remarci cu privire la legalitatea în sine a acestora sau a alegerii uneia dintre acestea în raport cu dreptul comunitar [39].

88. Cu toate acestea, din dihotomia prezentată la punctul 84 din prezentele concluzii rezultă de asemenea că, indiferent de mecanismul adoptat pentru evitarea dublei impuneri, statele membre trebuie să respecte cerințele care decurg din prevederile tratatului cu privire la libertățile de circulație, în măsura în care acestea nu își pot exercita competența de impozitare astfel încât să trateze în mod diferit situații care sunt în mod obiectiv comparabile.

89. Astfel, Curtea a arătat că dreptul comunitar nu se opune ca un stat membru să evite impozitarea în lanț a dividendelor percepute de o societate rezidentă, prin aplicarea unor reguli care scutesc de impozit aceste dividende, atunci când sunt plătite de o societate rezidentă, evitând în același timp, prin intermediul unui sistem de imputare, impozitarea în lanț a respectivelor dividende atunci când sunt plătite de o societate nerezidentă, atât timp cât, într-o astfel de situație, aplicarea sistemului imputării este compatibilă cu dreptul comunitar [40].

90. Pentru ca această aplicare să fie compatibilă cu dreptul comunitar, Curtea a precizat că, pe de o parte, dividendele de origine străină nu trebuie să fie supuse unei cote de impozitare superioare celei aplicate dividendelor de origine națională și că, pe de altă parte, statul membru trebuie să evite impozitarea în lanț a dividendelor de origine străină, imputând suma impozitului plătit de societatea distribuitoare nerezidentă asupra sumei impozitelor aplicabile societății beneficiare rezidente, în limita acestei din urmă sume [41].

91. În acest context, Curtea a adăugat că simplul fapt că, în comparație cu un sistem de scutire, un sistem de imputare impune contribuabililor sarcini administrative suplimentare (suma impozitului plătit efectiv în statul de reședință al societății distribuitoare trebuind să fie demonstrată) nu poate fi considerat ca o diferență de tratament

39 — A se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477).

40 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctele 48 și 49).

41 — *Ibidem* (punctele 48-50).

contrară libertății de stabilire, din moment ce sarcinile administrative speciale impuse societăților rezidente care încasează dividende de origine străină sunt inerente funcționării unui sistem de credit fiscal [42].

92. În cauza noastră, trebuie să subliniem că, atât în situația asociaților Columbus, cât și în situația asociaților, rezidenți în Germania, ai societăților de persoane cu sediul în Germania, profiturile realizate de societatea de persoane sunt repartizate direct asociaților și sunt considerate venituri ale acestora din urmă. În plus, acestea sunt impozitate în Germania în același an fiscal și în aceeași cotă.

93. Prin aplicarea metodei imputării, impozitul plătit în Belgia pe profiturile realizate de Columbus face obiectul unui credit fiscal în favoarea asociaților săi din Germania, care corespunde impozitului pe care Columbus l-a achitat în Belgia. În timp ce, anterior exercițiului fiscal în litigiu, aplicarea Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei garanta asociaților Columbus o scutire de impozit în Germania pentru profiturile pe care aceasta le-a realizat în Belgia, înlocuirea metodei scutirii cu metoda imputării, începând cu exercițiul fiscal menționat, determină neutralizarea avantajului fiscal de care asociații menționați beneficiau anterior în raport cu asociații societăților de persoane domiciliați cu toții în Germania și care nu au beneficiat de libertatea de stabilire prevăzută de tratat.

94. Astfel, pe planul comparației între situația asociaților Columbus și situația asociaților unei societăți de persoane cu sediul în Germania, imputarea impozitului aplicat în Belgia lui Columbus asupra impozitelor pe venit pe care asociații săi trebuie să le plătească în Germania permite garantarea unei egalități de tratament între impozitarea atât a veniturilor de origine străină, cât și a celor de origine germană.

95. Se va demonstra, desigur, că această afirmație nu este valabilă decât cu condiția ca în analiza comparației între situațiile în cauză să fie incluse numai „veniturile care au natura unei investiții de capital", în sensul articolului 8 din AStG. Într-adevăr, pentru veniturile care nu au această natură prevalează principiul scutirii de impozitare a profiturilor realizate în străinătate de societatea de persoane, în temeiul prevederilor Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei.

96. O astfel de scutire a veniturilor care nu au natura unei investiții de capital stimulează, potrivit tuturor aparențelor, stabilirea sau investițiile în străinătate în raport cu

42 — *Ibidem* (punctul 53).

cele realizate pe teritoriul național. Cu toate acestea, folosirea în sine de metode de evitare a dublei impuneri diferite în funcție de natura veniturilor în cauză nu poate fi criticată. În opinia noastră, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului comunitar, astfel cum statelor membre le revine în continuare competența de a stabili baza impozabilă [43], aceste state trebuie de asemenea să fie în măsură să poată alege să aplice metode diferite în vederea evitării dublei impuneri, în funcție de natura veniturilor, atât timp cât respectă prevederile tratatului referitoare la libertățile de circulație. Or, în speță, astfel cum am arătat anterior, imputarea impozitului aplicat pe profiturile Columbus asupra impozitului pe venit al asociaților acesteia, rezidenți germani, asigură egalitatea de tratament cu o situație internă comparabilă.

97. Desigur, metoda imputării, spre deosebire de metoda scutirii, implică sarcini administrative suplimentare pentru asociații Columbus. Totuși, aceste sarcini, astfel cum Curtea a arătat în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, sunt inerente aplicării acestui mecanism de evitare a dublei impuneri.

98. În acest context, aplicarea metodei imputării în acțiunea principală nu pare să genereze o diferență de tratament între asociații Columbus și situația contribuabililor germani, asociați într-o societate de persoane situată în Germania, care realizează același tip de venituri și care nu și-a exercitat libertatea de stabilire garantată prin tratat.

b) Comparație în raport cu evitarea dublei impuneri a capitalurilor (articolul 20 alineatul 3 din AStG)

99. Precum impozitul pe venit, impozitul pe capital se bazează pe capacitatea contributivă a persoanei supuse plății impozitului. Suma impozitului este stabilită pe baza patrimoniului al cărui titular este persoana supusă plății acestuia la data scadenței.

100. Cu toate acestea, impozitul pe capital se deosebește de impozitul pe venit prin faptul că este aplicat numai de unele state membre [44].

101. Astfel, în cursul exercițiului fiscal în litigiu din acțiunea principală, Regatul Belgiei nu aplica niciun impozit pe capital și pe activele sediilor permanente, în timp

43 — A se vedea în special Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctul 47).

44 — La momentul faptelor din acțiunea principală, numai Republica Federală Germania, Regatul Spaniei, Republica Franceză, Marele Ducat al Luxemburgului, Regatul Țărilor de Jos, Republica Finlanda și Regatul Suediei aplicau un impozit pe capitalul persoanelor fizice. De atunci, aceste state membre, cu excepția Regatului Spaniei, Republicii Franceze și Regatului Suediei l-au abandonat.

ce Republica Federală Germania a aplicat, pentru ultima dată, un impozit pe capital pe întregul patrimoniu al contribuabililor germani, indiferent unde se află acesta [45].

102. În temeiul Convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei, capitalul constituit din activele unui sediu permanent este impozabil în statul unde este situat acest sediu, dubla impunere a acestor elemente fiind evitată, în ceea ce privește patrimoniul contribuabililor germani, prin scutirea de la plata impozitului pe capital în Germania [46].

103. Datorită faptului că Regatul Belgiei nu aplică niciun impozit pe capital, activele Columbus au beneficiat așadar, anterior exercițiului fiscal în litigiu, de o scutire totală de impozit pe capital, în temeiul aceleiași convenții fiscale.

104. Cu trimitere la articolul 20 alineatul 2 din AStG, în ceea ce privește impozitarea veniturilor care au natura unei investiții de capital ale asociaților Columbus, alineatul 3 al acestui articol înlocuiește, pentru a evita dubla impunere a activelor unui sediu permanent ce generează venituri care au natura unei investiții de capital în patrimoniul contribuabililor germani, metoda scutirii de la plata impozitului aplicat în străinătate cu metoda imputării. Acest mecanism include, așadar, în calculul impozitului pe capitalul asociaților Columbus, activele acesteia care generează venituri care au natura unei investiții de capital, în sensul AStG.

105. Înlocuirea, în vederea evitării dublei impuneri, a metodei scutirii cu metoda imputării a determinat astfel impozitarea în Germania, pentru patrimoniul aparținând asociaților Columbus, a activelor acesteia din urmă care au generat venituri care au natura unei investiții de capital, în sensul AStG.

106. Ca și în analiza noastră referitoare la impozitul pe venit, considerăm că aplicarea metodei imputării în situația în cauză din acțiunea principală nu a determinat o diferență de tratament în raport cu o situație comparabilă care s-a produs numai pe teritoriul național. Într-adevăr, în cele două cazuri, asociații sediului permanent sunt supuși plății aceluiași impozit, cu aceeași bază impozabilă și în cotă identică.

45 — La momentul faptelor din acțiunea principală acest impozit se ridica pentru persoanele fizice la 0,5 % din patrimoniul impozabil reprezentând active ale întreprinderilor.

46 — A se vedea articolele 22 și 23 din convenția menționată.

c) Concluzie intermediară

107. În lumina considerațiilor care precedă, o prevedere precum cea din articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG nu pare să constituie un obstacol în calea libertății de stabilire, dacă această apreciere se limitează la comparația între resortisanții germani care și-au exercitat libertatea de stabilire și cei care nu s-au prevalat de această libertate.

108. Cu toate acestea, astfel cum am argumentat deja la punctele 67-70 din prezentele concluzii, pare a fi necesar, în lumina Hotărârii Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, să se analizeze și dacă un obstacol în calea libertății de stabilire a resortisanților germani nu ar decurge dintr-o diferență de tratament, introdusă de articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG, între o situație precum cea a asociaților Columbus și o altă situație transfrontalieră, și anume, mai exact, atunci când exercitarea libertății de stabilire are loc într-un stat membru al cărui nivel de impozitare este superior celui prevăzut de AStG.

2. Comparație între situația asociaților Columbus și o altă situație transfrontalieră

109. Înainte de a analiza consecințele care rezultă din hotărârea menționată pentru cauza noastră, este util ca în prealabil să amintim în detaliu aprecierea reținută de Curte cu privire la existența unui obstacol în calea libertății de stabilire, determinat de aplicarea legislației Regatului Unit cu privire la SSC.

a) Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas

110. Ne amintim că, în cauza care a determinat pronunțarea acestei hotărâri, societatea Cadbury Schweppes, stabilită în Regatul Unit, a constituit, printre altele, o filială în Irlanda, în cadrul Centrului Internațional de Servicii Financiare (denumit în continuare „CISF") din Dublin, supusă, la data faptelor din acțiunea principală, unei cote de impozitare de 10 %. Această filială a fost înființată cu unicul scop de a permite ca profiturile rezultate din activitățile de finanțare internă ale grupului Cadbury Schweppes să poată beneficia de regimul fiscal al CISF. Autoritățile fiscale din Regatul Unit au cerut de la Cadbury Schweppes o sumă de mai mult de 8 milioane GBP cu titlu de impozit pe profit, pentru profiturile realizate de filiala acesteia din Irlanda în temeiul legislației Regatului Unit cu privire la SSC.

111. Această legislație reprezintă o derogare de la norma generală aplicabilă în Regatul Unit, potrivit căreia o societate stabilită în Regatul Unit nu este impozitată pe profiturile unei filiale la momentul realizării acestora. Mai precis, potrivit normei generale aplicabile în Regatul Unit, o societate stabilită în acest stat membru și care înființează în acest stat o filială, nu este impozitată nici pe profiturile realizate de aceasta din urmă, nici pe dividendele pe care i le-a repartizat această filială. Tot în conformitate cu norma generală, o societate stabilită în Regatul Unit care înființează o filială într-un alt stat membru este impozitată pe dividendele distribuite de această filială, dar beneficiază de un credit fiscal, până la concurența sumei impozitului achitat de filiala menționată la realizarea profitului în străinătate. Or, prin derogare de la norma generală care tocmai a fost prezentată, legislația Regatului Unit cu privire la SSC prevede, în principiu, că o societate rezidentă este impozitată pe profiturile realizate de filiala sa stabilită într-un alt stat membru, prin aplicarea unui „nivel inferior de impozitare", și anume a unui impozit mai mic decât trei sferturi din suma impozitului care s-ar fi plătit în Regatul Unit pe profiturile impozabile, astfel cum ar fi fost calculate în vederea impozitării în acest din urmă stat membru.

112. În lumina acestor împrejurări, Curtea a calificat legislația Regatului Unit cu privire la SSC drept un obstacol în calea libertății de stabilire.

113. La punctele 43-45 din hotărârea menționată, Curtea a evidențiat diferența de tratament care exista între, pe de o parte, o societate stabilită în Regatul Unit care a înființat o SSC (filială) într-un alt stat membru în care aceasta era supusă unui nivel inferior de impozitare în sensul legislației cu privire la SSC și, pe de altă parte, o societate stabilită în Regatul Unit care fie controlează o filială în acest stat, fie a înființat o societate controlată într-un alt stat membru în care această filială nu este supusă unui nivel inferior de impozitare în sensul legislației cu privire la SSC. Într-adevăr, în timp ce în primul caz profiturile realizate de SSC erau atribuite societății stabilite în Regatul Unit, care era impozitată pe aceste profituri, în celelalte două situații, societatea rezidentă nu era impozitată pe profiturile filialei controlate, în conformitate cu legislația Regatului Unit privind impozitul pe profit. În opinia Curții, această diferență de tratament determină un dezavantaj fiscal pentru societatea rezidentă căreia i se aplică legislația cu privire la SSC, în măsura în care, în temeiul unei astfel de legislații, această societate rezidentă este impozitată pe profiturile unei alte persoane juridice, indiferent de împrejurarea că această societate nu ar plăti un impozit superior celui care s-ar fi aplicat profiturilor în cauză, dacă acestea ar fi fost realizate de o filială stabilită în Regatul Unit.

114. Astfel cum am arătat deja, se va evidenția cu interes că premisa pe care se bazează Curtea pentru a califica legislația Regatului Unit cu privire la SSC ca restricționând libertatea de stabilire are în vedere nu numai comparația, în definitiv clasică, între o situație transfrontalieră și o situație internă. Aceasta se bazează și pe comparația mai inedită între două situații transfrontaliere, în cazul în care societatea rezidentă a înființat o societate controlată într-un alt stat membru decât Regatul Unit, care practică un

nivel de impozitare inferior sau superior celui prevăzut de legislația britanică cu privire la SSC.

115. Motivul introducerii acestei a doua ramuri a criteriului comparației (situații transfrontaliere comparate între ele), pe care Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas nu o menționează, potrivit tuturor aparențelor, își are originea în concluziile avocatului general Léger prezentate în această cauză.

116. În concluziile prezentate, avocatul general a afirmat că nu înțelege motivul pentru care, contrar argumentării prezentate de Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, situația din cauza Cadbury Schweppes nu putea să fie comparată cu situația unor societăți rezidente care s-au prevalat de asemenea de dreptul de stabilire, înființând filiale în statele membre al căror nivel de impozitare era superior celui prevăzut de legislația Regatului Unit cu privire la SSC. În această privință, avocatul general a înlăturat în special argumentul potrivit căruia diferențele dintre cotele de impozitare aplicate profiturilor societăților, în vigoare în statele membre, ar constitui o diferență de situație obiectivă, care justifică un tratament diferențiat prevăzut de legislația cu privire la SSC. În opinia avocatului general, dacă această teorie ar trebui urmată, ar rezulta că trebuie să admitem că un stat membru ar avea dreptul, fără a încălca normele tratatului, să aleagă celelalte state membre în care societățile naționale își pot înființa filiale, beneficiind de regimul fiscal aplicabil în statul membru gazdă. Or, o astfel de teză ar ajunge în mod clar la un rezultat contrar noțiunii de „piață unică". Avocatul general Léger sugera, așadar, că numai diferența de tratament în funcție de cota de impozitare în statul membru de stabilire este suficientă pentru a califica regimul prevăzut de legislația Regatului Unit cu privire la SSC drept un obstacol în calea libertății de stabilire [47].

117. Riscul de fracționare a pieței comune determinat de prevederile naționale, cum sunt cele din legislația Regatului Unit cu privire la SSC pare a fi astfel la originea admiterii de către Curte a comparabilității obiective între, pe de o parte, situația unei societăți rezidente care și-a stabilit o filială într-un stat membru al cărui nivel de impozitare este inferior celui prevăzut de legislația Regatului Unit cu privire la SSC și, pe de altă parte, situația societăților rezidente care și-au înființat o filială într-un stat membru al cărui nivel de impozitare este superior celui prevăzut de aceeași legislație. Într-adevăr, în cele două cazuri este vorba despre o societate care înțelege să își valorifice dreptul de stabilire într-un stat membru la alegerea sa.

47 — A se vedea Concluziile prezentate la 2 mai 2006 în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (punctele 78-83).

118. Această soluție nu ni se pare criticabilă în sine. De altfel, ea se dovedește a fi în concordanță cu existența unei piețe interne care, în conformitate cu articolul 3 alineatul (1) litera (c) din Tratatul CE [devenit, după modificare, articolul 3 alineatul (1) litera (c) CE], caracterizează acțiunea Comunității. Cu toate acestea, abordarea reținută de Curte prezintă două niveluri de dificultate.

119. În primul rând, nu este foarte clar dacă cele două ramuri ale criteriului de comparație utilizat de Curte în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, se aplică alternativ sau cumulativ. Cu alte cuvinte, s-ar putea pune problema dacă o diferență de tratament, prevăzută de legislația națională a statului membru în care contribuabilul are reședința, aplicabilă numai între două situații transfrontaliere, ar fi suficientă pentru a considera că există o restricție privind libertatea de stabilire [48].

120. În lumina concluziilor avocatului general Léger menționate mai sus și din lectura punctelor 44 și 45 din hotărârea Curții, la această întrebare se pare că răspunsul trebuie să fie afirmativ.

121. Într-adevăr, faptul că la aceste puncte din hotărârea în cauză Curtea a utilizat conjuncția „sau” atunci când a identificat cele două situații cu care trebuie comparată poziția societății rezidente supuse legislației Regatului Unit cu privire la SSC pare să întărească analiza avocatului general din concluziile prezentate. Dacă aceasta este abordarea dorită de Curte, aceasta ar putea să determine, în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, situații care, numai în baza comparației între o situație transfrontalieră și o situație internă a statului membru de reședință, nu ar avea legătură cu libertatea de stabilire sau nu ar restrânge o astfel de libertate.

122. În al doilea rând, corelat cu susținerile anterioare, este vorba de a se stabili dacă, presupunând că numai diferența de tratament între două situații transfrontaliere, introdusă de statul membru de reședință al unui contribuabil, poate fi suficientă pentru a califica o măsură fiscală drept o restricție privind libertatea de stabilire, această abordare poate fi extinsă în cazul unei situații care, chiar dacă prezintă asemănări cu împrejurările aflate la originea cauzei Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, se diferențiază totuși de acestea din mai multe puncte de vedere, în special în ceea ce privește natura măsurii fiscale în cauză, și anume o măsură care are în vedere să prevină dubla impunere.

123. Aceste două întrebări sunt, cu siguranță, formulate în prezenta cauză.

48 — O diferență de tratament aplicabilă doar în cazul unei situații interne și al unei situații transfrontaliere, atât timp cât situațiile în cauză sunt comparabile, ar fi, în mod evident, contrară libertății de stabilire. Acest aspect al alternativei nu pune probleme speciale.

124. Revenim, așadar, acum la concluziile care pot fi trase pentru cauza noastră din aprecierea efectuată de Curte la punctele 43 și 45 din Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior.

b) Comparație în raport cu evitarea dublei impuneri a veniturilor (articolul 20 alineatul 2 din AStG)

125. Astfel cum am arătat anterior, aplicarea metodei imputării, în sensul articolului 20 alineatul 2 din AStG, presupune în principal ca impozitul aplicat în străinătate să fie inferior nivelului stabilit de AStG, și anume o cotă mai mică de 30 % din profituri. Așadar, în principiu, articolul 20 alineatul 2 din AStG nu are vocație de a se aplica atunci când veniturile care au natura unei investiții de capital provin din sedii permanente ale rezidenților germani care sunt situate în state membre unde cota de impozitare este egală sau mai mare de 30 %. În acest caz, într-adevăr, se aplică, în principiu, scutirea de la plata impozitului prelevat în străinătate.

126. Guvernul german susține că diferența care există între situația asociaților Columbus și situația fiscală de asociați ai unui sediu permanent situat într-un stat membru în care nivelul de impozitare este mai mare decât cota stabilită de legislația fiscală germană rezultă numai din coexistența reglementărilor fiscale ale statelor membre. Dispozițiile tratatului cu privire la libertățile de circulație nu s-ar aplica unei astfel de diferențe în sine.

127. Această argumentare nu este convingătoare.

128. Într-adevăr, tratamentul fiscal defavorabil în speță nu rezultă pur și simplu din aplicarea reglementărilor fiscale diferite ale statelor membre, ci decurge din alegerea făcută de reglementarea fiscală germană [49] de a provoca declanșarea mecanismului de imputare a impozitului plătit în străinătate pentru veniturile în cauză, atunci când acest impozit este inferior cotei de 30 % stabilite de AStG.

129. Or, în opinia noastră, situația ar fi diferită dacă înlocuirea metodei scutirii cu metoda imputării, hotărâtă de Republica Federală Germania, s-ar aplica indiferent de cota la care sunt impozitate în Germania veniturile în cauză. În această ipoteză, tratamentul eventual defavorabil cauzat de aplicarea acestei metode unor venituri identice ale contribuabililor germani, provenite din sedii permanente situate în străinătate, ar depinde în mod esențial de cota de impozit

49 — A se vedea în același sens Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior (punctul 39).

plătit în fiecare dintre statele membre. Atunci ar fi vorba despre un tratament defavorabil determinat de coexistența diferitelor reglementări fiscale ale statelor membre. Or, cu siguranță nu aceasta este situația în cauza noastră.

130. Este vorba astfel de a ști dacă acest tratament defavorabil constituie, în sine, o diferență de tratament interzisă de articolul 52 din Tratatul CE.

131. Pare a fi cert că unul dintre efectele aplicării articolului 20 alineatul 2 din AStG – scontat de altfel de legiuitorul german – este acela de a neutraliza avantajele fiscale obținute de contribuabilii germani stabiliți sau care doresc să se stabilească în statele membre în care impozitul aplicat pe veniturile de natura unei investiții de capital care provin dintr-o societate de persoane care este un sediu permanent în străinătate este inferior cotei de 30 % prevăzute de AStG.

132. În acest sens, astfel cum au sugerat reprezentanții Columbus și cei ai guvernului belgian în cadrul ședinței, această măsură națională ar putea fi considerată ca având drept efect, asemenea celei din cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, fracționarea pieței comune, îndemnându-i pe resortisanții germani să se stabilească numai în state membre în care nivelul de impozitare este egal sau superior cotei germane, prevăzute de dispozițiile AStG. Urmând acest raționament, această măsură ar fi astfel capabilă să îi descurajeze pe resortisanții germani să înființeze, să dobândească sau să mențină un sediu permanent într-un stat membru în care acest sediu este supus unui nivel de impozitare mai mic de 30 %.

133. În această privință, faptul că articolul 20 alineatul 2 din AStG nu îi tratează diferit pe asociații Columbus în raport cu asociații unei societăți de persoane stabilite în Germania nu prezintă importanță. Într-adevăr, astfel cum am arătat deja la punctele 120 și 121 din prezentele concluzii, considerăm că Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, în lumina concluziilor avocatului general Léger, poate fi interpretată în sensul că statul membru de reședință nu ar putea limita libertatea de stabilire a resortisanților săi la o parte a pieței comune, inclusiv atunci când nu există diferență între tratamentul aplicat de acest stat membru situațiilor interne în raport cu situațiile transfrontaliere. Astfel, obligația statului „de ieșire” (sau, cu alte cuvinte, de rezidență), în speță Republica Federală Germania, constă în a asigura, dincolo de respectarea egalității de tratament între resortisanții săi, în funcție de aspectul dacă aceștia și-au exercitat sau nu și-au exercitat libertatea de circulație, ca aceștia să nu fie descurajați să se stabilească în statul membru pe care îl aleg, inclusiv prin aplicarea de măsuri fiscale.

134. În special în cadrul ședinței, guvernul german s-a opus unui astfel de raționament. Admițând totuși că măsura fiscală în cauză determină, într-adevăr, o diferență de tratament în funcție de aspectul dacă resortisanții germani doresc să se stabilească sau să investească într-un stat membru în care nivelul de impozitare este inferior sau superior cotei prevăzute de AStG, Republica Federală Germania susține că o astfel de diferență nu este interzisă de tratat, deoarece situațiile în cauză nu sunt comparabile în mod obiectiv. În această privință, acest stat membru se referă în special la Hotărârea D. [50], în care Curtea a refuzat să extindă aplicarea prevederilor convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri în cazul persoanelor fizice sau juridice care nu aparțin domeniului de aplicare al acestor convenții.

135. La prima vedere, această argumentație ar putea fi respinsă raportându-ne la Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, care, reamintim, a admis că situația unei societăți-mamă stabilite în Regatul Unit a cărei filială este situată într-un stat membru în care impozitarea este inferioară celei prevăzute de legislația Regatului Unit cu privire la SSC și situația unei societăți-mamă din acest stat a cărei filială este stabilită într-un stat membru în care impozitarea este superioară celei prevăzute de legislația menționată sunt în mod obiectiv comparabile.

136. Cu toate acestea, merită să ne aplecăm mai mult asupra raționamentului dezvoltat de guvernul german.

137. Într-adevăr, deși este formulat într-un mod puțin diferit, acest argument pare să sugereze că, dacă ar trebui recunoscut caracterul comparabil în mod obiectiv a două situații transfrontaliere, precum cele analizate în prezenta cauză, aceasta ar conduce la situația că, din moment ce un stat membru aplică metoda scutirii, în temeiul unei convenții pentru evitarea dublei impuneri, pentru impozitarea veniturilor provenite din investiții de capital ale resortisanților săi care provin dintr-un sediu permanent situat într-un alt stat membru, statul menționat ar fi obligat să extindă aplicarea acestei metode de evitare a dublei impuneri în relațiile sale cu toate celelalte state membre pentru același fel de operațiuni.

138. Se va arăta că, în repetate rânduri, Curtea a subliniat că domeniul de aplicare al unei convenții fiscale bilaterale se limitează la persoanele fizice sau juridice menționate în aceasta [51], precizând că faptul că drepturile și obligațiile reciproce nu se aplică decât persoanelor rezidente ale unuia dintre cele două state membre contractante reprezintă o

50 — Hotărârea din 5 iulie 2005 (C-376/03, Rec., p. I-5821).

51 — Hotărârile citate anterior D. (punctul 54) și Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punctul 84).

consecință inerentă a convențiilor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri [52].

139. În pofida acestui principiu Curtea a admis de asemenea că există situații în care avantajele unei convenții bilaterale pot fi extinse în cazul unui rezident al unui stat care nu are calitatea de parte în convenția menționată.

140. Astfel, Curtea s-a pronunțat că, fiind vorba despre o convenție pentru evitarea dublei impuneri încheiată între un stat membru și o țară terță, principiul tratamentului național îi impune statului membru parte la convenția menționată să acorde sediilor permanente ale societăților nerezidente avantajele prevăzute de convenție, în aceleași condiții precum cele care se aplică societăților rezidente [53]. Într-un astfel de caz, persoana nerezidentă supusă plății impozitelor care dispune de un sediu permanent într-un stat membru este considerată ca fiind într-o situație echivalentă cu cea a unei persoane supuse plății impozitelor rezidente a acestui stat [54].

141. Jurisprudența referitoare la acest aspect este, așadar, mai nuanțată decât lasă să se înțeleagă guvernul german.

142. Din Hotărârea Saint-Gobain ZN, citată anterior, care se referă la avantajele fiscale privind impozitarea participațiilor și a dividendelor, rezultă că încălcarea dreptului comunitar constă în aceea că statul membru de reședință a aplicat în mod diferit criteriul cu privire la sediu sau la reședință, după cum era vorba fie de a stabili supunerea la plata impozitului a societăților rezidente și a celor nerezidente care își desfășurau activitățile în acest stat prin intermediul unui sediu permanent, fie de a acorda avantajele corespunzătoare, care le erau refuzate numai acestora din urmă. Aceste societăți puteau, așadar, să fie în mod obiectiv comparate cu cele care erau stabilite în statul membru respectiv.

143. În Hotărârile D. și Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citate anterior, Curtea a refuzat ca avantajele fiscale acordate persoanelor fizice și juridice nerezidente de către statul sursă al elementelor capitalurilor și al veniturilor în cauză, în temeiul prevederilor convențiilor pentru evitarea dublei impuneri încheiate cu statul de reședință al persoanelor menționate, să poată fi extinse asupra altor nerezidenți, supuși plății impozitelor într-un stat membru care nu are calitatea de parte la convențiile menționate. Într-adevăr, situația acestor nerezidenți nu era în mod obiectiv comparabilă.

144. Or, dacă această interpretare a jurisprudenței este corectă, nu credem că Republica Federală Germania ar putea să susțină, în mod întemeiat, că rezidenții săi, care sunt, în principiu, impozitați în acest stat membru pe baza venitului lor mondial, se află într-o situație în mod obiectiv diferită după cum

52 — Hotărârile citate anterior D. (punctul 61) și Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (punctul 91).

53 — Hotărârile citate anterior Saint-Gobain ZN (punctul 59) și D. (punctul 56).

54 — Hotărârea D. (punctul 57).

încasează venituri realizate într-un stat membru în care impozitarea este inferioară sau superioară cotei prevăzute de dispozițiile AStG.

145. În sfârșit, în cadrul ședinței, guvernul german, susținut de guvernul olandez și de cel al Regatului Unit, a arătat că prezenta cauză este diferită din mai multe puncte de vedere față de Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, ceea ce ar trebui să determine Curtea să se îndepărteze de aceasta. În această privință, reprezentanții acestor guverne au evocat natura măsurii fiscale în discuție în prezenta cauză și împrejurarea potrivit căreia în speță nu ar exista criteriul referitor la repartizarea profiturilor realizate de sediul permanent unei alte persoane juridice.

146. În ceea ce privește primul punct, este adevărat că, spre deosebire de cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, măsura fiscală din prezenta cauză urmărește să evite dubla impunere a veniturilor din investiții de capital, în sensul AStG, care provin dintr-o activitate transfrontalieră, înlocuind metoda scutirii, prevăzută de Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Republica Federală Germania și Regatul Belgiei, cu metoda imputării.

147. Astfel, am putea să apreciem că, atât în situația în care sediul permanent se găsește într-un stat membru în care nivelul de impozitare este superior cotei germane, cât și în situația în care, precum în cauza principală, acesta se găsește într-un stat membru în care nivelul de impozitare este inferior cotei germane, Republica Federală Germania evită, în cazul rezidenților săi, dubla impunere a veniturilor din investiții de capital, provenite din sedii permanente situate în alte state membre. În acest sens, obiectivul evitării dublei impuneri pare atins.

148. Nu este mai puțin adevărat că, din punctul de vedere al persoanei supuse plății impozitelor în Germania, aceasta este descurajată să se stabilească sau să își mențină sediul într-un stat membru în care cota de impozitare este inferioară celei prevăzute de prevederile AStG. Considerăm că, ținând cont de fracționarea pieței interne determinate de măsura fiscală în cauză, efect dorit de altfel de legiuitorul german, o astfel de măsură nu ar trebui să poată fi considerată compatibilă cu libertatea de stabilire garantată de tratat decât dacă este justificată de o cerință de interes general.

149. În ceea ce privește al doilea punct, considerăm de asemenea că diferența evidențiată de guvernul german este inclusă în principiul fundamental care impune ca statele membre să se abțină de la adoptarea unor

măsuri unilaterale care au în vedere să fracționeze piața internă, cu excepția cazului în care o astfel de măsură este justificată de un obiectiv de interes general.

150. Prin urmare, apreciem că o prevedere națională precum articolul 20 alineatul 2 din AStG poate constitui un obstacol în calea libertății de stabilire prevăzute de tratat.

c) Comparație în raport cu evitarea dublei impuneri a capitalului (articolul 20 alineatul 3 din AStG)

151. În opinia noastră, se impune o apreciere similară cu privire la impozitarea capitalului.

152. De altfel, s-ar putea susține că efectul descurajant este, în această ipoteză, încă și mai accentuat decât în cazul aplicării articolului 20 alineatul 2 din AStG.

153. Amintim că, într-o situație precum cea din cauza principală, în care Regatul Belgiei nu aplică impozit pe capital, aplicarea metodei imputării reușește numai să îi permită Republicii Federale Germania să aplice propriul impozit pe capital, deoarece nu va exista niciun impozit străin care să fie imputat din impozitul german.

154. Or, într-o situație în care sediul permanent este situat într-un stat membru în care impozitarea este superioară cotei prevăzute de AStG, care de asemenea nu aplică impozit pe capital, asociații germani nu vor fi, în principiu, supuși plății impozitului pe capital în Germania, în temeiul aplicării metodei scutirii.

155. În opinia noastră, rezultă că, tratând în mod diferit situații comparabile, articolul 20 alineatul 3 din AStG restrânge de asemenea exercitarea libertății de stabilire prevăzute de tratat.

3. Concluzie cu privire la existența unui obstacol în calea libertății de stabilire

156. În lumina considerațiilor precedente, considerăm că o prevedere națională, precum cea de la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG, constituie un obstacol în calea libertății de stabilire prevăzute de tratat, întrucât este în măsură să îi descurajeze pe resortisanții unui stat membru să se stabilească în mod liber într-un alt stat membru la alegerea lor.

157. În aceste condiții este necesar să analizăm dacă un astfel de obstacol poate fi justificat.

D — *Cu privire la justificările obstacolului în calea libertății de stabilire*

158. Potrivit jurisprudenței, o restricție privind libertatea de stabilire poate fi admisă dacă se justifică prin motivele expuse la articolul 56 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 46 CE) sau prin motive imperative de interes general. În orice ipoteză, această restricție trebuie să fie de natură să asigure realizarea obiectivului legitim pe care înțelege să îl urmărească și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [55].

159. În fața instanței de trimitere, Finanzamt Bielefeld-Innenstadt a arătat că articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG s-ar justifica prin lupta împotriva concurenței fiscale vătămătoare, prin lupta împotriva aranjamentelor fiscale pur artificiale și prin menținerea coerenței regimului fiscal. Aceste trei motive de justificare au fost reiterate de guvernul german în observațiile scrise depuse în fața Curții.

160. Guvernul olandez și Comisia se alătură, în esență, observațiilor guvernului german, considerând că prevederile articolului 20 alineatele 2 și 3 din AStG se justifică, cu toate acestea, numai prin preocuparea de a lupta împotriva aranjamentelor artificiale al căror scop este acela de a se sustrage de la aplicarea legislației fiscale germane. În ceea ce îl privește, guvernul portughez consideră că articolul menționat are în vedere menținerea coerenței regimului fiscal german.

161. În schimb, Columbus și guvernul belgian consideră că normele naționale în cauză nu s-ar justifica prin niciunul dintre motivele invocate în fața instanței de trimitere și în fața Curții.

162. Este necesar să analizăm, rând pe rând, cele trei cauze de justificare înaintate de către autoritățile germane.

1. Cu privire la lupta împotriva concurenței fiscale vătămătoare

163. Republica Federală Germania amintește, pe de o parte, că regimul belgian

55 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 septembrie 2003, Inspire Art (C-167/01, Rec., p. I-10155, punctele 107, 132 și 133), Hotărârile citate anterior De Lasteyrie du Saillant (punctul 49), Marks & Spencer (punctul 35), precum și Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (punctul 47).

al centrelor de coordonare a fost prevăzut într-o rezoluție a Consiliului și a reprezentanților guvernelor statelor membre, reuniți în Consiliu [56], printre măsurile de concurență fiscală vătămătoare și, pe de altă parte, că Comisia a deschis o procedură oficială de investigare împotriva sa cu scopul de a se constata că acest regim conține elemente ale ajutorului de stat. Acest stat membru apreciază totuși că, în mod independent de aceste inițiative, articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG are în vedere să îi permită, în temeiul dreptului său la „autoapărare", să compenseze avantajele fiscale extraordinare acordate prin regimul menționat, restabilind, datorită aplicării metodei imputării, sarcina fiscală a asociaților Columbus la nivelul german de impozitare.

164. Formulat în acest fel, obiectivul avansat de Republica Federală Germania pare să se confunde cu un pretins drept la compensarea unui avantaj fiscal dobândit într-un alt stat membru, prin aplicarea unui tratament fiscal defavorabil.

165. Or, un astfel de obiectiv nu poate fi admis pentru a justifica o restricție privind libertatea de stabilire, astfel cum rezultă din jurisprudență [57].

166. Astfel cum, în mod just, a remarcat avocatul general Léger în Concluziile prezentate în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, în lipsa armonizării comunitare, suntem obligați să admitem că regimurile fiscale ale diferitelor state membre pot fi puse în situație de concurență [58]. Poate fi regretabil că această concurență pare a nu avea nicio limită. Această întrebare, după cum se admite și în preambulul rezoluției Consiliului citate de Republica Federală Germania, necesită, cu toate acestea, un răspuns de natură politică și nu afectează, așadar, în niciun fel, drepturile și obligațiile statelor membre care rezultă din tratat.

167. Pe de altă parte, considerăm de asemenea că faptul că regimul fiscal în cauză poate fi calificat drept ajutor de stat incompatibil cu piața comună [59], al cărui control, în temeiul tratatului, îi revine Comisiei, nu poate autoriza un stat membru să adopte măsuri unilaterale, împotriva acestui regim, destinate să îi combată efectele și care ar aduce atingere uneia dintre libertățile fundamentale prevăzute de tratat [60].

56 — Rezoluția din 1 decembrie 1997 privind un cod de conduită în domeniul fiscalității întreprinderilor (JO 1998, C 2, p. 2).

57 — A se vedea în special Hotărârile citate anterior De Groot (punctul 97), precum și Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (punctul 49 și jurisprudența citată).

58 — Punctul 55 din concluzii.

59 — Amintim că acest regim presupune efectiv un ajutor de stat astfel cum s-a pronunțat Curtea în Hotărârea Belgia și Forum 187/Comisia, citată anterior.

60 — A se vedea în acest sens punctul 58 din Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citate anterior.

168. Prin urmare, lupta împotriva concurenței fiscale vătămătoare nu este de natură, în opinia noastră, să justifice restricția privind libertatea de stabilire în discuție în prezenta cauză.

2. Cu privire la lupta împotriva aranjamentelor pur artificiale

169. Republica Federală Germania arată de asemenea că lupta împotriva aranjamentelor pur artificiale a condus la adoptarea articolului 20 alineatele 2 și 3 din AStG de către legiuitorul german. Aceasta susține că o astfel de justificare ar fi fost recunoscută de jurisprudența Curții. Cu toate acestea, Republica Federală Germania consideră că această jurisprudență este prea restrictivă și propune extinderea de către Curte a dreptului statelor membre de a lupta împotriva aranjamentelor artificiale permițându-le să solicite ca sediile permanente înființate într-un alt stat membru, pentru a profita de avantajele fiscale din acel stat, să fie integrate în mod efectiv și durabil în viața economică a acestui stat. În opinia Republicii Federale Germania, o astfel de integrare nu ar exista în cazul centrelor de coordonare belgiene, precum în acțiunea principală.

170. După cum susține Republica Federală Germania, Curtea a admis în mai multe rânduri că o măsură fiscală care limitează exercitarea unei libertăți fundamentale garantate de tratat poate fi justificată dacă această măsură are ca obiect special să excludă de la un avantaj fiscal aranjamentele pur artificiale al căror scop ar fi eludarea legislației statului membru respectiv [61].

171. În Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, Curtea a adus mai multe precizări cu privire la aprecierea existenței unor astfel de aranjamente în scopul, în special, de a permite instanței naționale să verifice caracterul proporțional al legislației Regatului Unit cu privire la SSC.

172. Astfel, din această hotărâre rezultă că înregistrarea existenței unui aranjament pur artificial impune, pe lângă un element subiectiv constând în voința de a obține un avantaj fiscal, să rezulte din elemente obiective și verificabile de către terți, referitoare în special la gradul de existență fizică a SSC reprezentând locații, personal și echipamente, că, deși oficial condițiile prevăzute de dreptul comunitar au fost îndeplinite, obiectivul de integrare în viața economică a statului membru gazdă, urmărit prin libertatea de stabilire, nu a fost atins [62].

61 — Hotărârea ICI, citată anterior (punctul 26), Hotărârea X și Y, citată anterior (punctul 61), Hotărârea din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Rec., p. I-11779, punctul 37), Hotărârile citate anterior De Lasteyrie du Saillant (punctul 50), Marks & Spencer (punctul 57), precum și Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (punctul 51).

62 — Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior (punctele 64, 53-55 și 67).

173. Curtea a concluzionat în această privință că, pentru ca legislația Regatului Unit cu privire la SSC să fie conformă cu dreptul comunitar, aplicarea impozitării prevăzute de această legislație ar trebui să fie exclusă în cazul în care, indiferent de existența motivărilor de natură fiscală, înființarea unei SSC corespundea unei realități economice, și anume corespundea unei implantări reale, care are ca obiect realizarea de activități economice efective în statul membru gazdă [63].

174. Curtea a adăugat că era de competența instanței de trimitere să verifice dacă vreuna dintre prevederile legislației Regatului Unit cu privire la SSC, care permitea societății rezidente să demonstreze, în esență, că înființarea SSC nu era motivată numai, sau în principal, de obiectivul de a eluda impozitul datorat în mod normal în Regatul Unit (proba mobilului), se preta la o interpretare care putea să limiteze aplicarea impozitării prevăzute de această legislație la aranjamente pur artificiale, conducând astfel la concluzia că legislația cu privire la SSC ar fi compatibilă cu libertatea de stabilire [64].

175. Din această ultimă precizare rezultă că Curtea nu pare a fi pregătită să admită o legislație a unui stat membru care exclude în mod categoric și generalizat de la aplicarea unui avantaj fiscal orice aranjament pretins artificial, fără a permite instanțelor naționale să procedeze la o analiză de la caz la caz, ținând cont de particularitățile fiecărei spețe, în special pe baza elementelor furnizate de către contribuabilul interesat [65].

176. În prezenta cauză, niciun motiv nu se opune, în opinia noastră, reiterării de către Curte a aprecierilor pe care le-a expus în Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, privind analiza proporționalității măsurii fiscale britanice, înțelegându-se că în speță nu există nicio îndoială – niciuna dintre părțile care au depus observații în fața Curții nesusținând, în fond, contrariul – că înlocuirea metodei scutirii cu metoda imputării, prevăzută la articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG, poate atinge obiectivul urmărit de Republica Federală Germania.

177. Așadar, în ceea ce privește proporționalitatea măsurii în cauză, a cărei analiză este de competența instanței de trimitere, apreciem ca utilă formularea observațiilor următoare.

178. Se va arăta că, deși chiar natura măsurii naționale în cauză, și anume înlocuirea unei metode de evitare a dublei impuneri printr-o

63 — *Ibidem* (punctele 65 și 66).

64 — *Ibidem* (punctele 62, 72 și 73).

65 — A se vedea în acest sens Hotărârea X și Y, citată anterior (punctul 43).

alta mai defavorabilă, restrânge mai puțin libertatea de stabilire decât supunerea la o impozitare suplimentară, AStG nu pare să permită în niciun caz, odată ce sunt îndeplinite toate condițiile sale generale de aplicare la care face trimitere articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG, să se procedeze la o analiză a fiecărui caz în parte, pentru a se verifica dacă, în fiecare speță, această prevedere ar putea fi eliminată ca urmare a existenței unei implantări reale a sediului permanent în cauză în statul membru gazdă. În această privință, articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG pare să se bazeze pe o prezumție irefragabilă, potrivit căreia ar exista un aranjament pur artificial, din moment ce sunt reunite condițiile stabilite prin această prevedere. Or, o astfel de abordare ne pare a fi disproporționată în raport cu obiectivul urmărit, având în vedere aprecierile expuse anterior la punctele 174 și 175 din prezentele concluzii.

179. Dacă, cu toate acestea, instanța de trimitere ar dispune de suficientă libertate de acțiune pentru a aprecia existența unui aranjament pur artificial în acțiunea principală, în special pe baza altor prevederi ale dreptului fiscal german, atunci ar fi de competența sa să verifice, pe baza unor elemente obiective și verificabile, referitoare în special la gradul de existență fizică al Columbus, și anume locații, personal și echipamente, dacă există o implantare reală a Columbus în Belgia, având ca obiect efectuarea de activități economice efective în acest stat membru. Numai în ipoteza în care nu aceasta ar fi situația în speță, măsura națională în cauză, astfel cum a fost aplicată în cazul în speță, s-ar justifica prin obiectivul de a lupta împotriva aranjamentelor pur artificiale.

180. În lumina verificării (eventuale) a acestor elemente obiective de către instanța de trimitere, apreciem că aceasta va trebui, în special, să verifice dacă Columbus a continuat, pe perioada exercițiului fiscal în litigiu, să întrunească totalitatea condițiilor aplicabile centrelor de coordonare în temeiul Decretului regal nr. 187 din 30 decembrie 1982, menționat mai sus, în special în ceea ce privește cerințele referitoare la nivelul de ocupare a forței de muncă în Belgia [66].

181. Pe de altă parte, contrar celor insinuate de guvernul german, nu considerăm că faptul că o societate precum Columbus își consacră activitățile deținerii, precum și administrării capitalurilor și că efectuează, dacă este cazul, plasamente financiare în alte state membre, poate fi hotărâtor pentru constatarea existenței unui aranjament pur artificial, în sensul în care acest sediu nu ar efectua activități economice efective în statul membru gazdă.

182. Într-adevăr, nu numai că activitățile financiare nu sunt excluse *a priori* să beneficieze de libertățile de circulație, dar, în

66 — Centrele de coordonare trebuie să angajeze în Belgia echivalentul a cel puțin 10 persoane cu normă întreagă, pe o perioadă de cel puțin doi ani de activitate.

plus, nu ar fi cu totul exclus ca investițiile de capital ale unei societăți precum Columbus, efectuate în beneficiul asociaților săi, să fie realizate în statul membru gazdă sau, cel puțin, prin intermediari financiari sau bancari stabiliți în Belgia.

183. Considerăm că astfel de împrejurări, împreună cu stabilirea fizică în statul membru gazdă, ar fi suficiente pentru a îndepărta existența unui aranjament pur artificial.

184. În orice caz, este de competența instanței de trimitere să efectueze toate verificările necesare pentru a constata dacă Columbus se bucura de o implantare reală, în sensul jurisprudenței Curții, care să permită așadar instanței naționale să aprecieze că, în acțiunea principală, aplicarea articolului 20 alineatele 2 și 3 din AStG nu s-ar putea justifica în scopul luptei împotriva aranjamentelor pur artificiale.

3. Cu privire la menținerea coerenței regimului fiscal

185. De asemenea, Republica Federală Germania apără articolul 20 alineatele 2 și 3 din AStG pentru motivul menținerii coerenței regimului său fiscal. În opinia sa, această prevedere garantează impozitarea venitului mondial (și a capitalului) al(e) contribuabililor germani cu privire la investițiile de capitaluri sau la neutralitatea exporturilor de capital, care corespund opțiunii de principiu a legiuitorului german, conformă cu suveranitatea sa fiscală.

186. După pronunțarea Hotărârilor Bachmann [67] și Comisia/Belgia [68], Curtea a admis în principiu că menținerea coerenței regimului fiscal reprezintă un obiectiv pe care statele membre pot să îl invoce pentru a justifica restricțiile privind libertățile de circulație prevăzute în tratat.

187. Deși, ca urmare a acestor două hotărâri, justificarea întemeiată pe necesitatea de a menține coerența regimului fiscal constituie una dintre cerințele imperative de interes general cel mai des invocate de statele membre în materie de fiscalitate directă, se cunoaște de asemenea că aceasta a fost permanent îndepărtată de Curte în special pentru motivul că, spre deosebire de situația aflată le originea celor două hotărâri menționate mai sus, normele fiscale în cauză nu permiteau să se constate o legătură directă între acordarea unui avantaj fiscal și compen-

67 — Hotărârea din 28 ianuarie 1992 (C-204/90, Rec., p. I-249, punctele 21-23).

68 — Hotărârea din 28 ianuarie 1992 (C-300/90, Rec., p. I-305, punctele 14-16).

sarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală [69] care impune, în principiu, ca deducerea și prelevarea să se efectueze în cadrul aceleiași impozitări pentru același contribuabil [70].

188. Aplicată în toată rigoarea sa, această jurisprudență ar determina respingerea beneficierii de justificarea coerenței regimului fiscal în prezenta cauză, în măsura în care avantajul fiscal în cauză acordat lui Columbus și aplicarea metodei imputării se efectuează în cadrul unor impozitări distincte și al unor regimuri fiscale diferite.

189. În Hotărârea Manninen, citată anterior, Curtea pare, cu toate acestea, să fi atenuat rigiditatea interpretării noțiunii de coerență a regimului fiscal, care se bazează pe criteriul identității impozitării și al identității contribuabilului, care prevalau în jurisprudență până atunci, admițând, astfel cum a propus avocatul general Kokott în concluziile prezentate în această cauză, că un stat membru poate să invoce cerința menținerii coerenței regimului fiscal, chiar dacă ambele criterii menționate mai sus nu ar exista în speță [71].

190. Noțiunea de coerență a regimului fiscal a fost descrisă ca fiind „oarecum neclară” [72], chiar „misterioasă” [73]. Statele membre au invocat-o adesea, fără deosebire, împreună cu alte justificări recunoscute adesea ca niște cerințe imperative în sensul jurisprudenței, precum eficacitatea controalelor fiscale, lupta împotriva evaziunii sau a fraudei fiscale, chiar pierderea de venituri fiscale, care nu face totuși parte dintre cerințele menționate [74]. În speță, Republica Federală Germania pare de asemenea să asimileze această noțiune cu principiul teritorialității, consacrat de dreptul fiscal internațional, principiu care a fost de asemenea admis de Curte ca putând să justifice o restricție privind una dintre libertățile de circulație [75].

191. Astfel cum a precizat avocatul general Poiares Maduro în Concluziile prezentate în cauza Marks & Spencer [76], noțiunea de coerență a regimului fiscal are funcția de a proteja integritatea sistemelor fiscale naționale, cu condiția să nu împiedice integrarea

69 — Hotărârile citate anterior ICI (punctul 29), Baars (punctul 40), De Groot, (punctul 109), Hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal (C-168/01, Rec., p. I-9409, punctul 31), Hotărârea din 15 iulie 2004, Weidert și Paulus (C-242/03, Rec., p. I-7379, punctul 22), Hotărârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 21), și Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia (C-345/05, Rec., p. I-10633, punctul 29).

70 — A se vedea în special Hotărârea Baars, citată anterior (punctul 40), Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen (C-35/98, Rec., p. I-4071, punctele 57 și 58), Hotărârea Bosal, citată anterior (punctele 29 și 30), Hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063, punctul 36), Hotărârea Manninen, citată anterior (punctul 42), și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 54).

71 — Punctele 45 și 46 din hotărâre precum și, în special, punctele 54-57 din concluzii.

72 — Punctul 51 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Manninen, citate anterior.

73 — Vanistendael, F., „Cohesion: The Phoenix rises from his ashes”, în *EC Tax Review,* 2005, p. 211.

74 — A se vedea în această privință în special Hotărârile citate anterior Verkooijen (punctul 59), X și Y (punctul 50), Lenz (punctul 40) și Marks & Spencer (punctul 44).

75 — A se vedea Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer (C-250/92, Rec., p. I-2471, punctul 22), Hotărârile citate anterior Bosal (punctul 37), Manninen (punctul 38), precum și Marks & Spencer (punctul 39).

76 — Punctele 66 și 67.

acestor sisteme în cadrul pieței interne. În acest sens, noțiunea de coerență urmărește garantarea „unui echilibru delicat" care se traduce printr-o normă de „dublă neutralitate", și anume, pe de o parte, neutralitatea fiscală impusă statelor membre de articolul 52 din Tratatul CE privind stabilirea întreprinderilor pe teritoriul Comunității și, pe de altă parte, aceea pe care exercitarea libertății de stabilire trebuie să o asigure pentru mecanismele fiscale adoptate de statele membre, astfel încât resortisanții comunitari să nu folosească prevederile dreptului comunitar cu scopul de a dobândi avantaje care nu sunt legate de această exercitare.

192. Așadar, din acest punct de vedere s-ar putea sugera că noțiunea de coerență a regimului fiscal se confundă cu abuzul de drept sau cu cerința de a lupta împotriva aranjamentelor pur artificiale. Dacă aceasta ar fi situația, în cauza noastră ar fi suficient să se facă trimitere la considerațiile cu privire la acest motiv de justificare din prezentele concluzii.

193. Având în vedere respingerea aproape sistematică a argumentului întemeiat pe menținerea coerenței regimului fiscal, inclusiv în accepțiunea sa mai flexibilă rezultată din Hotărârea Manninen, citată anterior, și dificultățile de a delimita tocmai această noțiune față de celelalte motive de justificare avansate de către statele membre [77], ne-am putea întreba care este adevărata sa utilitate.

194. Această întrebare se explică, fără îndoială, în virtutea situațiilor în care Curtea a trebuit să aprecieze justificarea menționată. Într-adevăr, în cauzele în care argumentul necesității coerenței regimului fiscal a fost invocat la modul cel mai serios, era vorba de reglementări naționale care, într-un fel sau altul, stabileau o diferență de tratament între o situație internă și o situație transfrontalieră, în care contribuabilii în cauză făcuseră uz de una dintre libertățile de circulație. În definitiv, aceste reglementări refuzau extinderea la o operațiune efectuată în Comunitate a beneficiului tratamentului fiscal, sub forma unui avantaj fiscal, rezervat operațiunilor de același fel care erau efectuate pe teritoriul național [78]. Astfel, în cauza Manninen, citată anterior, reglementarea finlandeză subordona acordarea unui activ fiscal acționarilor care aveau reședința în Finlanda și care erau supuși pe deplin plății impozitelor în acest stat membru, condiției ca dividendele să fie distribuite de societățile stabilite în Finlanda, care erau supuse plății impozitului pe profit în acest stat. Curtea, analizând proporționalitatea măsurii fiscale în cauză, care avea în vedere să evite dubla impunere a profiturilor societăților care erau distribuite

77 — Mai notăm că, în Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, Curtea, analizând eventuala justificare a legislației britanice, care limita dreptul de a beneficia de derogarea în grup cu privire la pierderile suferite de societățile rezidente, nu s-a referit la menținerea coerenței regimului fiscal național, ci la un fascicul de trei motive cumulative, întemeiate mai întâi pe prezervarea repartizării competenței de impozitare între statele membre, apoi pe riscul dublei utilizări a pierderilor și, în sfârșit, pe riscul evaziunii fiscale.

78 — A se vedea în special faptele aflate la originea Hotărârilor citate anterior Verkooijen, Bosal, Lenz și Manninen, precum și Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727).

acționarilor, s-a pronunțat în sensul că extinderea activului fiscal la acționarii finlandezi ai unei societăți cu sediul în Suedia, calculat în funcție de impozitul datorat de societate în acest stat membru, nu ar pune în discuție coerența regimului fiscal finlandez, fiind totuși mai puțin restrictivă pentru libera circulație a capitalurilor [79].

195. Astfel cum am analizat-o anterior, măsura fiscală în discuție în prezenta cauză nu prevede diferențe între tratamentul fiscal al asociaților Columbus, supuși pe deplin plății impozitului în Germania, care s-au prevalat de libertatea de stabilire și cel al asociaților unui sediu permanent situat în Germania. În schimb, măsura fiscală tratează diferit situațiile transfrontaliere, după cum statul membru în care este situat sediul permanent al asociaților germani aplică un nivel de impozitare inferior sau superior cotei prevăzute de AStG. Această măsură constă în refuzul de a acorda veniturilor care au natura unei investiții de capital într-un sediu permanent situat într-un stat membru unde impozitarea este inferioară cotei stabilite de AStG, dreptul de a beneficia de scutirea de impozitul pe venit și de cel pe capital în Germania, pentru a evita dubla impunere, aplicându-le, de asemenea în scopul evitării dublei impuneri, metoda imputării impozitului aplicat în străinătate.

196. Chiar dacă se admite, la modul general, că ar putea exista un obiectiv de menținere a coerenței regimului fiscal într-o situație de înlocuire unilaterală a unei metode pentru evitarea dublei impuneri cu o alta, în speță ne întrebăm, cu toate acestea, astfel cum considerațiile precedente au putut deja să lase să se ghicească, dacă acest motiv de justificare constituie adevăratul obiectiv urmărit de autoritățile germane prin adoptarea măsurii fiscale în cauză. Într-adevăr, după cum s-a văzut, această măsură pare a fi motivată, în esență, prin preocuparea de a combate evaziunea fiscală, sub forma luptei împotriva aranjamentelor pur artificiale, și chiar de a menține principiul teritorialității.

197. Dacă este vorba despre apărarea acestui principiu, după cum susține Republica Federală Germania, ni se pare că, în particular, nu este în concordanță și este puțin compatibil cu principiul menționat să se aplice impozitul pe capital asupra patrimoniului care provine dintr-un sediu permanent situat într-un alt stat membru, care nu aplică un astfel de impozit și în care impozitul pe venit este inferior cotei aplicate în Germania, și să se renunțe la aplicarea acestui impozit pe capital atunci când patrimoniul provine dintr-un sediu situat într-un stat membru în care impozitarea este mai mare decât în Germania, chiar și atunci când nici acest alt stat membru nu mai aplică impozitul pe capital.

79 — Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 46.

198. În aceste condiții nu credem că măsura fiscală în cauză poate fi justificată prin preocuparea de a menține coerența regimului fiscal german, astfel cum acest motiv justificativ a fost avansat și interpretat de Republica Federală Germania.

199. La finalul analizei noastre, considerăm că articolul 52 din Tratatul CE trebuie să fie interpretat în sensul că se opune unei legislații fiscale a unui stat membru care prevede, în scopul evitării dublei impuneri, înlocuirea metodei scutirii cu metoda imputării, în cazul impozitării veniturilor și a capitalului rezidenților acestui stat, care provin din investiții de capital într-un sediu permanent înființat de acești rezidenți și situat într-un alt stat membru în care nivelul impozitării este mai mic decât cel prevăzut de legislația fiscală națională a primului stat membru, cu excepția cazului în care o astfel de legislație este justificată prin cerința de a lupta împotriva aranjamentelor pur artificiale, destinate să eludeze legislația națională. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aplicarea legislației fiscale naționale în discuție în acțiunea principală poate fi justificată prin acest motiv.

200. Adăugăm că o concluzie identică s-ar impune dacă analiza prezentei cauze ar trebui să se efectueze în lumina articolului 73 B din Tratatul CE.

VI — Concluzie

201. Având în vedere totalitatea considerațiilor precedente, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Finanzgericht Münster după cum urmează:

„Articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) și articolul 73 B din Tratatul CE (devenit articolul 56 CE) trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale a unui stat membru care prevede, în scopul evitării dublei

impuneri, înlocuirea metodei scutirii cu metoda imputării în cazul impozitării veniturilor și a capitalurilor rezidenților acestui stat, care provin din investiții de capital într-un sediu permanent înființat de acești rezidenți și situat într-un alt stat membru în care nivelul de impozitare este mai mic decât cel prevăzut de legislația fiscală națională a primului stat membru, cu excepția cazului în care o astfel de legislație este justificată prin cerința de a lupta împotriva aranjamentelor pur artificiale destinate să eludeze legislația națională. Este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aplicarea legislației fiscale naționale în discuție în acțiunea principală, poate fi justificată prin acest motiv."