CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL VERICA TRSTENJAK prezentate la 13 ianuarie 2011 [1]

Cuprins

I — Introducere ..... I - 5674

II — Cadrul juridic ..... I - 5675

A — Dreptul Uniunii ..... I - 5675

B — Dreptul național ..... I - 5676

III — Situația de fapt și cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare ..... I - 5676

A — Situația de fapt ..... I - 5676

B — Prima cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare și Hotărârea din 6 martie 2007 ..... I - 5677

C — A doua cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare ..... I - 5678

IV — Procedura în fața Curții ..... I - 5680

V — Argumentele părților ..... I - 5680

A — Prima întrebare preliminară ..... I - 5680

B — A doua întrebare preliminară ..... I - 5681

C — A treia întrebare preliminară ..... I - 5683

D — A patra întrebare preliminară ..... I - 5684

VI — Apreciere juridică ..... I - 5686

1 — Limba originală a concluziilor: germana. Limba de procedură: germana.

A — Observații introductive ..... I - 5686

B — Prima întrebare preliminară ..... I - 5687

C — A doua întrebare preliminară ..... I - 5693

D — A treia întrebare preliminară ..... I - 5695

E — A patra întrebare preliminară ..... I - 5701

1. Întrebarea 4b ..... I - 5702

2. Întrebarea 4a ..... I - 5704

VII — Concluzie ..... I - 5709

I — Introducere

1. Prin prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, Finanzgericht Köln se adresează pentru a doua oară Curții în cadrul unei cauze aflate pe rolul său cu privire la impozitarea dividendelor primite din străinătate. Acesta solicită în principiu explicații privind modul în care trebuie să transpună în practica judiciară criteriile stabilite de Curte în Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke [2], pronunțată ca răspuns la prima sa trimitere preliminară în această acțiune principală.

2. Acțiunea principală este un litigiu între domnul W. Meilicke, doamna H. C. Weyde și doamna M. Stöffler, moștenitori ai defunctului H. Meilicke, decedat la 3 mai 1997, în calitate de reclamanți, pe de o parte, și Finanzamt Bonn-Innenstadt, în calitate de pârât, pe de altă parte. Unul din aspectele în litigiu este aplicarea unei reglementări naționale privind evitarea dublei impozitări în cazul dividendelor plătite defunctului H. Meilicke între anii 1995-1997 de societăți având sediul în Danemarca și în Olanda.

3. În Hotărârea Meilicke, Curtea a stabilit în această privință că o reglementare națională privind evitarea dublei impuneri, conform căreia impozitele pe profit aplicate veniturilor din dividende pot fi compensate prin acordarea unui credit corespunzător impozitului pe profit plătit acționarilor plătitori de impozit pe venit rezidenți în Republica Federală Germania, trebuie să se aplice în mod similar pentru dividendele naționale și pentru dividendele din alte state UE.

4. Deși acest răspuns a oferit instanței de trimitere o explicație clară privind

2 — Hotărârea din 6 martie 2007, Meilicke și alții (C-292/04, Rep., p. I-1835).

reglementările aplicabile în acțiunea principală, aceasta se vede confruntată în prezent cu problema dificultății calculării practice a impozitelor pe profit achitate pentru dividendele provenite din alte state UE. În acest context, instanța solicită Curții, în esență, indicații mai detaliate privind modul în care se realizează practic în acțiunea principală deducerea din impozitul pe venit a impozitelor pe profit aplicate pentru dividendele încasate din alte state UE și normele procedurale care trebuie respectate în acest sens.

II — Cadrul juridic

A — *Dreptul Uniunii* [3]

5. Colaborarea dintre administrațiile fiscale în cadrul Comunității face obiectul Directivei 77/799/CEE a Consiliului din 19 decembrie 1977 privind asistența reciprocă acordată de autoritățile competente din statele membre în domeniul impozitării directe și al impozitării primelor de asigurare [4].

6. Conform articolului 2 alineatul (1) din această directivă, autoritatea competentă a unui stat membru poate solicita autorității competente a altui stat membru să îi înainteze informațiile necesare pentru o evaluare corectă a impozitelor pe venit și a taxelor pe capital. Autoritatea competentă a statului solicitat nu este obligată să răspundă solicitării, conform acestei prevederi, dacă autoritatea competentă a statului solicitant nu a epuizat sursele proprii de informații care puteau fi utilizate, potrivit împrejurărilor, pentru a obține informațiile solicitate fără riscul de a pune în pericol obținerea rezultatului căutat.

7. Conform articolului 2 alineatul (2) din Directiva 77/799, pentru a prezenta informațiile menționate, autoritatea competentă a statului membru căruia i se solicită informațiile organizează orice investigații necesare pentru a obține astfel de informații. Pentru a obține informațiile solicitate, autoritatea solicitată sau autoritatea administrativă la care aceasta din urmă apelează procedează ca și când ar acționa în nume propriu sau la cererea altei autorități din statul său membru.

3 — În baza termenilor utilizați în Tratatul UE și în Tratatul FUE, noțiunea „dreptul Uniunii” se folosește ca termen global pentru dreptul comunitar și dreptul Uniunii. În cele ce urmează, când va fi vorba despre anumite prevederi ale dreptului primar, vor fi menționate prevederile aplicabile *ratione temporis*.

4 — JO L 336, p. 15, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 21, în versiunea modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 de adaptare a anumitor directive în domeniul fiscalității, ca urmare a aderării Bulgariei și României (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126).

B — *Dreptul național*

8. Conform articolelor 1, 2 și 20 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) din 7 septembrie 1990 [5], în versiunea în vigoare în anii avuți în vedere în litigiu (denumită în continuare „EStG"), dividendele distribuite de societățile de capital persoanelor impozabile cu domiciliul în Germania se impozitează în Germania ca venituri din capital.

9. Conform articolului 27 alineatul 1 din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetzes) din 11 martie 1991 [6], în versiunea în vigoare în anii avuți în vedere în litigiu (denumită în continuare „KStG"), pentru capitalul propriu supus impozitului pe profit și distribuit sub formă de dividende de societățile de capital supuse impozitării pe profit integral în Germania se aplică o cotă de impozitare de 30 % pentru capitalul repartizat.

10. Conform articolului 36 alineatul 2 punctul 3 din EStG coroborat cu articolul 20 din EStG, persoanele impozabile pot deduce din impozitul pe venit datorat administrației fiscale germane 3/7 din dividendele care le-au fost plătite de societăți sau asociații supuse impozitului pe profit în principal în Germania doar dacă acestea provin din distribuiri supuse impozitului pe profit și doar dacă impozitul pe profit deductibil este integrat în declarația de impunere ca venit impozabil.

11. Conform articolului 36 alineatul 2 punctul 3 litera b) din EStG, pentru deducerea impozitului pe profit, se impune prezentarea unui document justificativ privind plata impozitului pe profit în sensul articolelor 44 și 45 din KStG.

12. Conform articolului 175 alineatul 1 punctul 2 din Codul Fiscal (Abgabenordnung) din 16 martie 1976, în versiunea în vigoare în anii avuți în vedere în litigiu (denumit în continuare „AO"), este necesară eliberarea, anularea sau modificarea unei decizii de impunere în cazul producerii unui eveniment care are efect din punct de vedere fiscal pentru trecut (eveniment cu efect retroactiv). Prin Legea de transpunere a directivelor UE (EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz) din 9 decembrie 2004 [7] (denumită în continuare „Legea de modificare din 9 decembrie 2004"), articolul 175 din AO a fost modificat, cu efect de la 29 octombrie 2004, în sensul că eliberarea sau prezentarea ulterioară a unui certificat sau a unei adeverințe nu mai este considerată eveniment cu efect retroactiv. Nu este prevăzută o dispoziție tranzitorie în acest sens.

III — Situația de fapt și cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare

A — *Situația de fapt*

13. Între anii 1995-1997, cetățeanul german H. Meilicke, cu domiciliul în Germania, a primit dividende în baza acțiunilor deținute

5 — BGBl. I 1990, p. 1898.
6 — BGBl. I 1991, p. 638.
7 — BGBl. I 2004, p. 3310.

la societăți cu sediul în Țările de Jos și în Danemarca. Aceste venituri din capital au fost supuse impozitului pe venit în Germania fără deducerea impozitelor pe profit aplicate în Țările de Jos și în Danemarca pentru profiturile societăților distribuite sub formă de dividende.

14. Decizia de impunere pentru anul 1995 a defunctului H. Meilicke din 16 februarie 1998 și decizia de impunere pentru anul 1996 din 7 septembrie 1998 sunt încă deschise verificării. Decizia de impunere pentru anul 1997 a defunctului H. Meilicke din 26 iulie 2000 nu mai poate fi supusă verificării.

15. Reclamanții din acțiunea principală sunt moștenitorii defunctului H. Meilicke, decedat în anul 1997.

16. Prin scrisoarea din 30 octombrie 2000, reclamanții din acțiunea principală au solicitat la Finanzamt deducerea impozitului pe profit din impozitul pe venit stabilit pe numele defunctului H. Meilicke pentru dividendele încasate din acțiunile deținute la societăți din Țările de Jos și din Danemarca în anii 1995-1997.

17. Pârâtul din acțiunea principală a respins această cerere de deducere a impozitului pe profit printr-o decizie din 30 noiembrie 2000, împotriva căreia reclamanții din acțiunea principală au formulat o contestație în data de 16 ianuarie 2001. Prin decizia din 25 martie 2002 s-a respins și această contestație. În decizia menționată, pârâtul din acțiunea principală și-a menținut, prin urmare, opinia conform căreia, în temeiul legislației în vigoare în acea perioadă, doar impozitul pe profit datorat de societățile supuse impozitului pe profit în principal în Germania pentru dividendele distribuite poate fi dedus din impozitul pe venit datorat de acționari. Potrivit reclamanților din acțiunea principală, aceasta reprezintă o restricție nepermisă privind libera circulație a capitalurilor și libertatea de stabilire, astfel încât au formulat o acțiune la instanța de trimitere.

B — *Prima cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare și Hotărârea din 6 martie 2007*

18. Prin decizia primită de Curte la 9 iulie 2004, instanța de trimitere a dispus pentru prima dată suspendarea procedurii și a adresat Curții, în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare, întrebarea dacă articolul 36 alineatul 2 punctul 3 din EStG, în temeiul căruia numai impozitul pe profit al unei societăți sau al unei asociații supuse impozitului pe profit în principal în Germania se deduce din impozitul pe venit, în limita a 3/7 din venituri în sensul prevăzut de articolul 20 alineatul 1 punctul 1 sau 2 din EStG, este compatibil cu articolul 56 alineatul (1) CE și cu articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE.

19. Ca răspuns la această întrebare, Curtea a admis, în Hotărârea Meilicke [8], că articolele 56

8 — Citată la nota de subsol 2.

CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale în temeiul căreia, cu ocazia distribuirii de dividende de către o societate de capitaluri, un acționar supus la plata impozitului în principal într-un stat membru beneficiază de un credit fiscal, calculat în funcție de cota impozitului pe profit aplicată profiturilor distribuite, atunci când societatea care distribuie dividendele este stabilită în același stat membru, dar nu și atunci când respectiva societate este stabilită într-un alt stat membru.

C — A doua cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare

20. Având în vedere criteriile întemeiate pe dreptul Uniunii incluse în Hotărârea din 6 martie 2007, instanța de trimitere consideră că reclamanții din acțiunea principală îndeplinesc în principiu condițiile pentru deducerea din impozitul pe venit a impozitului pe profit datorat pentru dividendele distribuite de societățile din Danemarca și din Țările de Jos. Instanța de trimitere este însă nelămurită cu privire la modul în care se va efectua practic această deducere și la normele procedurale și la condițiile care trebuie respectate în acest sens. Se ridică în special problema în ce formă și care dintre părți trebuie să prezinte dovada privind plata impozitului pe profit în străinătate. Un alt ansamblu de întrebări cu care se confruntă instanța de trimitere este dacă – și, în acest caz, în ce mod – se va face deducerea din impozitul pe venit a impozitului pe profit datorat pentru dividendele din alte state UE dacă impozitul pe profit datorat efectiv sau achitat nu poate fi stabilit faptic și poate fi chiar mai mare decât impozitul pe profit datorat pentru dividendele primite de la societățile germane. În sfârșit, se pune de asemenea întrebarea dacă și în ce condiții se impune deducerea ulterioară a impozitelor pe profit plătite în amonte în alte state, în pofida deciziilor de impunere definitive de stabilire a impozitului pe venit.

21. În aceste circumstanțe instanța de trimitere a hotărât să suspende din nou procedura aflată pe rolul său și să adreseze Curții următoarele întrebări în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare:

„1) Libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 56 alineatul (1) CE și la articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE, precum și principiul efectivității și principiul efectului util se opun unei dispoziții precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 din EStG [Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit)] (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză), care prevede că impozitul pe profit se deduce din impozitul pe venit în limita a 3/7 din valoarea brută a dividendelor, în măsura în care acestea nu provin din plăți pentru care se consideră că a fost utilizat capitalul propriu menționat la articolul 30 alineatul 2 punctul 1 din KStG [Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit)] (în

versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză), deși impozitul pe profit achitat în mod efectiv pentru dividendele plătite de o societate cu sediul într-un alt stat membru nu poate, în practică, să fie determinat și poate fi mai mare?

3) Dacă certificatul privind plata impozitului pe profit menționat la articolul 44 din KStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză) este într-adevăr imposibil de prezentat și dacă impozitul pe profit achitat în mod real pentru dividendele obținute din străinătate nu poate fi determinat, libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 56 alineatul (1) CE și la articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE, impune să se aprecieze procentajul prelevat cu titlu de impozit pe profit și, eventual, să se ia în considerare în această privință impozitele indirecte aplicate în amonte cu titlu de impozit pe profit?

2) Libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 56 alineatul (1) CE și la articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE, precum și principiul efectivității și principiul efectului util se opun unei dispoziții precum articolul 36 alineatul 2 a doua teză punctul 3 a patra teză litera b) din EStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză), care prevede că, pentru a deduce impozitul pe profit, este necesară prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, menționat la articolul 44 și următorul din KStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză), care trebuie să indice printre altele cuantumul din impozitul pe profit deductibil, precum și modul în care este compusă plata, precizând diferitele părți din capitalul propriu utilizabil întemeiate pe repartizarea specială a capitalului propriu menționată la articolul 30 din KStG (în versiunea în vigoare în cursul exercițiilor fiscale în cauză), deși impozitul pe profit aplicat în străinătate și achitat efectiv, destinat să fie dedus, este în practică imposibil de determinat, iar certificatul aferent dividendelor obținute din străinătate este în practică imposibil de prezentat?

4) a) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare și dacă un certificat privind plata impozitului pe profit este într-adevăr necesară:

Principiile efectivității și efectului util trebuie interpretate în sensul că se opun unei norme, precum cea care decurge din dispozițiile coroborate ale articolului 175 alineatul 2 a doua teză din AO [Abgabenordnung (Codul fiscal german)] și ale articolului 97 alineatul 9 al treilea paragraf din EGAO [Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (Legea privind

introducerea Codului fiscal german)], care, de la data de 29 octombrie 2004, nu mai asimilează unui eveniment cu efect retroactiv, printre altele, prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, făcând astfel imposibilă din punct de vedere tehnic deducerea impozitului pe profit plătit în străinătate atunci când deciziile de impunere au rămas definitive, fără a prevedea un termen de tranziție care să permită solicitarea deducerilor pentru impozitul pe profit plătit în străinătate?

b) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare și dacă nu este necesară prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit:

Articolul 56 CE și principiile efectivității și efectului util trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții precum articolul 175 alineatul 1 punctul 1 din AO, care prevede că o decizie de impunere trebuie modificată atunci când intervine un eveniment cu efect retroactiv, în special prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, permițând astfel deducerea impozitului pe profit pentru dividendele plătite de societățile germane chiar dacă deciziile de impunere sunt definitive, în timp ce această deducere nu ar fi posibilă pentru dividendele plătite de societăți străine în lipsa unui certificat privind plata impozitului pe profit?"

IV — Procedura în fața Curții

22. Decizia de trimitere din 14 mai 2009 a fost primită la grefa Curții la 13 iulie 2009. În procedura scrisă au depus observații reclamanții din acțiunea principală, pârâtul din acțiunea principală, guvernul german și Comisia Europeană. La ședința din 27 octombrie 2010 au participat reprezentanții reclamanților din acțiunea principală, ai pârâtului din acțiunea principală, ai guvernului german și ai Comisiei.

V — Argumentele părților

A — *Prima întrebare preliminară*

23. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă o reglementare națională privind evitarea dublei impozitări a profiturilor societăților distribuite ca dividende este

compatibilă cu dreptul Uniunii dacă, potrivit acestei reglementări, impozitul pe profit achitat pentru dividendele distribuite atât de societățile naționale, cât și de societățile din alte state UE este dedus din impozitul pe venit sub forma unui credit în limita a 3/7 din valoarea brută a dividendelor, chiar dacă impozitul pe profit achitat efectiv pentru dividendele repartizate de o societate dintr-un alt stat UE nu poate fi stabilit în practică sau poate fi chiar mai mare decât cota de impozitare de 30 % stabilită pentru dividendele distribuite de societățile germane.

24. În opinia *Comisiei,* instanța de trimitere dorește să clarifice prin această întrebare dacă suma plătită ca impozit pe profit în alte state care va fi dedusă în baza criteriilor din Hotărârea Meilicke trebuie stabilită, în principiu, în baza impozitului efectiv achitat pentru dividendele distribuite sau, dimpotrivă, în baza cotei, stabilite prin lege, de 3/7 din valoarea brută a dividendelor. În situația în care se iau în calcul în principiu impozitele efectiv achitate, instanța de trimitere solicită să se stabilească totodată dacă, în cazul în care în practică este imposibilă sau nejustificată stabilirea acestor impozite achitate, se poate apela la alte criterii.

25. Comisia afirmă că impozitul pe profit deductibil aferent dividendelor obținute din alte state ar trebui calculat în funcție de impozitul efectiv achitat pentru aceste distribuiri. Acesta nu trebuie să depășească însă cota de distribuție deductibilă în cazul dividendelor obținute de la societăți germane. Dacă în anumite cazuri stabilirea acestor impozite achitate este imposibilă sau nu poate fi realizată în mod rezonabil, acest lucru nu ar schimba cu nimic faptul că impozitul efectiv achitat reprezintă valoarea de referință relevantă. În special, acest lucru nu ar determina aplicarea valorilor de referință alternative, precum cota de 3/7 din dividende prevăzută la articolul 36 alineatul 2 punctul 3 din EStG.

26. Potrivit *guvernului german* și *pârâtului din acțiunea principală,* deducerea impozitului pe profit datorat într-un alt stat membru trebuie să se facă într-un cuantum echivalent impozitului efectiv, fără a se lua în calcul impozitele plătite indirect în amonte. În plus, suma deductibilă se limitează la impozitul pe venit datorat de acționar pentru dividendele respective.

27. *Reclamanții din acțiunea principală* afirmă, prin urmare, că impozitul pe profit deductibil ar trebui calculat în funcție de impozitul datorat în principiu de societatea care face distribuirea și care este perceput în mod direct sau indirect pentru dividendele repartizate. În acest sens, suma deductibilă nu ar trebui în niciun caz să se limiteze la impozitul pe venit datorat de acționar aferent dividendelor respective.

B — *A doua întrebare preliminară*

28. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să

se stabilească dacă și în ce condiții prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit conform modelului administrativ prevăzut, care este impus prin lege pentru deducerea impozitului pe profit plătit pentru dividendele obținute de la societăți germane din impozitul pe venit datorat de acționar, poate fi considerată o condiție și pentru deducerea impozitului pe profit plătit în amonte pentru dividendele obținute de la societăți din alte state UE.

29. În opinia *Comisiei*, pentru a răspunde la cea de a doua întrebare preliminară, care este aceea dacă contribuabilului i se poate solicita un certificat referitor la plata impozitului pe profit, în sensul articolului 44 și următorului din KStG, pentru dividendele obținute de la societăți din alte state UE, trebuie să se facă o diferențiere între dovezile necesare în sine și prevederile detaliate ale articolului 44 și următorului din KStG. În această privință, este valabil faptul că, în mod normal, dreptul Uniunii nu obligă statele membre să acorde avantaje fiscale fără documentele justificative necesare. Acest lucru nu înseamnă însă că un stat membru, într-o situație precum cea în cauză, poate stabili la alegere formele care trebuie respectate și mijloacele utilizabile ca dovezi. Mai degrabă ar trebui să se limiteze la ceea ce este absolut necesar având în vedere scopul reglementării naționale în vigoare și corespunde, așadar, unui interes justificat privind informațiile. În acest context, statul membru respectiv nu poate solicita ca toate informațiile relevante să provină dintr-un singur document uniform emis de societate și care să corespundă întocmai modelului prevăzut de articolul 44 din KStG. Ar trebui să fie suficient ca documentele justificative și informațiile relevante să fie prezentate administrației financiare într-o formă utilă acesteia. În plus, statul membru respectiv nu poate insista să i se prezinte informații și documente justificative din care să reiasă că nu sunt relevante în cazul respectiv. Și o astfel de cerință ar fi exagerată.

30. *Guvernul german* consideră că nu constituie o încălcare a prevederilor articolelor 56 CE și 58 CE și nici a principiului echivalenței și a principiului efectivității să i se ceară contribuabilului care solicită acordarea unui credit fiscal prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, respectiv a unor dovezi similare privind plata impozitului pe profit într-un alt stat. Chiar dacă aceste dovezi nu trebuie să corespundă neapărat unui model anume, în principiu se va accepta ca bază pentru deducere doar o dovadă care oferă în mod clar și inteligibil informații cu privire la impozitul pe profit efectiv aplicat dividendelor obținute. În rest, autoritățile fiscale nu sunt obligate să apeleze la mijloace de asistență internațională, conform Directivei 77/799, pentru completarea datelor și a dovezilor contribuabilului.

31. Cu privire la cea de a doua întrebare preliminară, *pârâtul din acțiunea principală* a afirmat în observațiile sale scrise că nici articolele 56 CE și 58 CE și nici principiile efectivității și efectului util nu se opun unei reglementări naționale conform căreia, pentru deducerea impozitului pe profit aferent dividendelor primite din alte state membre UE din impozitul pe venit, ar fi necesară prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, în sensul articolului 44 și următorului din KStG. Fiind întrebat în cadrul procedurii orale cu privire la aceasta, pârâtul din acțiunea principală și-a revizuit totuși părerea, adoptând în final opinia Comisiei.

32. *Reclamanții din acțiunea principală* afirmă, în concluzie, că prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, în sensul articolului 44 și următorului din KStG, nu poate fi impusă ca o condiție pentru deducerea din impozitul pe venit a impozitului pe profit aferent dividendelor primite din alte state membre UE.

C — *A treia întrebare preliminară*

33. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită clarificarea faptului dacă articolele 56 CE și 58 CE impun unei instanțe naționale estimarea impozitului pe profit aferent dividendelor primite din alte state membre UE dacă nu este posibilă prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit în sensul articolului 44 din KStG și nu poate fi stabilit impozitul pe profit achitat efectiv. Instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă în cadrul acestei evaluări trebuie luate în considerare și impozitele pe profit achitate în mod indirect.

34. În opinia *Comisiei*, o astfel de obligație de estimare a impozitului pe profit achitat în amonte pentru dividendele primite din alte state membre UE poate rezulta din dreptul Uniunii coroborat cu prevederile naționale generale privind evaluarea bazelor de impozitare. O astfel de obligație există doar dacă un contribuabil aflat într-o situație similară strict națională poate beneficia de pe urma acestei evaluări. Indiferent de prevederile naționale privind această evaluare, conform articolului 56 CE, autoritatea fiscală ar trebui totuși să deducă un astfel de impozit doar în măsura în care contribuabilul a oferit dovezi suficiente în acest sens, chiar dacă nu s-a putut stabili suma exactă a impozitelor achitate.

35. În ceea ce privește luarea în calcul a impozitelor pe profit achitate indirect pentru dividendele primite de la societăți din alte state membre UE, Comisia afirmă că, în conformitate cu articolul 56 CE, un acționar plătitor de impozit are dreptul să i se ia în calcul impozitele plătite în amonte de filialele societăților care distribuie dividendele doar dacă acel contribuabil poate deduce astfel de impozite plătite și pentru dividendele primite de la societățile din statul său.

36. *Guvernul german* afirmă, pe de o parte, că luarea în calcul a impozitelor pe profit achitate indirect în amonte pentru dividendele primite de la societăți din alte state membre UE ar trebui exclusă, deoarece sistemul german anterior de aplicare a impozitului pe profit avea deja în vedere evitarea dublei impozitări economice a dividendelor la nivelul imediat superior celui al acționarilor. Se vor deduce doar impozitele pe profit achitate de societatea care repartizează dividendele. În plus, pentru deducerea din impozitul pe venit al acționarului a impozitului pe profit aferent dividendelor primite de la societățile din statul respectiv, este necesară prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit. Astfel, impozitul pe profit datorat într-un alt

stat poate fi dedus din impozitul pe venit al acționarului doar dacă acesta prezintă dovezi din care să reiasă în mod clar și inteligibil impozitul pe profit datorat efectiv.

37. Și în opinia *pârâtului din acțiunea principală* este exclusă luarea în calcul a impozitelor pe profit achitate indirect în amonte pentru dividendele primite de la societăți din alte state membre UE. În plus, pentru dovedirea impozitelor plătite indirect în amonte, ar fi necesară, chiar și în situații transfrontaliere, prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit. La întrebarea dacă autoritățile fiscale naționale care impozitează beneficiarul dividendelor trebuie să se adreseze, conform Directivei 77/799, autorităților altui stat membru pentru a obține informațiile care lipsesc, răspunsul este negativ.

38. *Reclamanții din acțiunea principală* aprobă, prin urmare, posibilitatea estimării impozitelor pe profit achitate în amonte pentru dividendele primite de la societăți din alte state membre UE care nu pot fi stabilite cu exactitate. În această privință, s-ar impune luarea în considerare și a impozitelor pe profit achitate indirect în amonte.

D — *A patra întrebare preliminară*

39. Prin intermediul celei de a patra întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească, pe de o parte, dacă este compatibilă cu dreptul Uniunii interpretarea articolului 175 din AO, în versiunea în vigoare până la 28 octombrie 2004, conform căreia o decizie de impunere rămasă definitivă poate fi rectificată prin prezentarea ulterioară a unui certificat privind plata impozitului pe profit, în sensul articolului 44 și următorului din KStG, o astfel de rectificare fiind însă exclusă în cazul prezentării declarațiilor sau a certificatelor din alte state care nu corespund din punct de vedere formal prevederilor articolului 44 și următorului din KStG (întrebarea preliminară 4b). Instanța de trimitere solicită totodată să se stabilească dacă excluderea cu efect retroactiv a acestei posibilități prevăzute de articolul 175 din AO, de rectificare a deciziilor de impunere definitive, este compatibilă cu dreptul Uniunii (întrebarea preliminară 4a).

40. În opinia *Comisiei*, articolul 175 din AO este o normă de procedură, care, în consecință, ar trebui să fie conformă principiului echivalenței. Potrivit Comisiei, o dispoziție națională precum articolul 175 din AO contravine dreptului Uniunii dacă permite, în cazul dividendelor primite de la societăți naționale, deducerea impozitului pe profit chiar și după rămânerea definitivă a deciziei de impunere relevante, prin prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit ca dovadă privind dreptul de a solicita deducerea impozitului achitat, nepermițând însă aceeași rectificare în cazul

dividendelor primite de la societăți din alte state membre UE, chiar dacă cererea de deducere este susținută prin prezentarea altor documente justificative relevante.

41. În plus, dreptul Uniunii se opune modificării retroactive a articolului 175 din AO prezentate de instanța de trimitere dacă din aceasta rezultă că prezentarea ulterioară a documentelor necesare pentru deducerea impozitului pe profit achitat nu mai poate determina rectificarea deciziilor de impunere definitive cu privire la dividendele obținute din alte state membre UE, fără a se prevedea o reglementare tranzitorie cu un termen adecvat în care să poată fi prezentate aceste documente în vederea solicitării deducerii.

42. În opinia *guvernului german* și a *pârâtului din acțiunea principală,* o reglementare națională conform căreia prezentarea ulterioară a unui certificat privind plata impozitului pe profit, în sensul articolului 44 și următorului din KStG, reprezintă baza procedurală a unei rectificări a deciziilor de impunere definitive, o astfel de rectificare fiind însă exclusă în cazul prezentării declarațiilor sau a certificatelor din alte state care nu corespund din punct de vedere formal cerințelor articolului 44 și următorului din KStG, este în mod categoric compatibilă cu dreptul Uniunii. În plus, abrogarea retroactivă a acestei reglementări în condițiile speciale din acțiunea principală este compatibilă cu dreptul Uniunii și în cazul în care, ca urmare a acestui fapt, s-ar elimina baza procedurală a unei deduceri ulterioare a impozitului pe profit achitat în alte state membre UE fără a se dispune o reglementare tranzitorie. În acest sens, trebuie să se țină cont de faptul că normele de impozitare aplicabile *ratione temporis* în cadrul acțiunii principale cu privire la deducerea impozitului pe profit achitat în amonte pentru dividende – așa-numita procedură a deducerii integrale – au fost în vigoare doar până în 2001. Astfel, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, este absolut incontestabil că legislația germană a efectuat, la aproximativ patru ani de la abrogarea procedurii deducerii integrale, anumite modificări procedurale cu impact asupra acestui sistem.

43. În opinia *reclamanților din acțiunea principală*, pentru răspunsul la cea de a patra întrebare este decisiv faptul că Republica Federală Germania nu a întocmit până în prezent un model de certificat privind plata impozitului pe profit pentru dividendele obținute din alte state. Deoarece Republica Federală Germania a solicitat prezentarea unui astfel de certificat pentru deducerea impozitelor pe profit achitate pentru dividendele primite de la societăți din alte state membre UE, exercitarea drepturilor garantate de dreptul Uniunii ar fi imposibilă sau excesiv de dificilă dacă termenul de tranziție pentru rectificarea articolului 175 din AO ar fi stabilit în așa fel încât prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit conform modelului oficial pentru dividendele primite de la societăți din alte state nu ar mai putea determina rectificarea deciziilor de impunere definitive înainte ca un astfel de model de certificat să fie efectiv pus la dispoziție.

VI — Apreciere juridică

A — *Observații introductive*

44. Cele patru întrebări preliminare la care se solicită răspuns în cadrul prezentei proceduri de pronunțare a unei hotărâri preliminare sunt formulate cu referire la diferite prevederi fiscale naționale, fiind, așadar, redactate foarte tehnic. Pentru o mai bună înțelegere a acestora, considerăm necesar să redăm pe scurt contextul fiscal național al acestor întrebări. În plus, acest lucru ne va permite să reducem întrebările preliminare la esența lor relevantă din punctul de vedere al dreptului Uniunii.

45. Acțiunea principală prezintă aspecte privind impozitarea dividendelor distribuite de societățile de capital supuse integral impozitului pe profit acționarilor lor plătitori de impozit pe venit în Republica Federală Germania. Din decizia de trimitere și din observațiile prezentate de părți reiese că, potrivit dreptului național aplicabil *ratione temporis*, dividendele obținute la nivel național sunt considerate dividende plătite din capitalul propriu al acestor societăți utilizabil pentru astfel de distribuiri. Înainte de repartizare, aceste dividende sunt supuse de regulă impozitului pe profit datorat de societate, iar în urma distribuirii sunt supuse impozitului pe venit datorat de acționarul plătitor de impozit pe venit.

46. În vederea evitării dublei impozitări a unor astfel de distribuiri, dreptul fiscal german aplicabil în perioada respectivă conține o reglementare complexă conform căreia, în cazul impozitului pe profit datorat pentru dividendele distribuite de societăți, acționarilor plătitori de impozit pe venit li rambursează o cotă de 3/7 din valoarea brută a dividendelor sub forma unui credit fiscal [9].

47. O caracteristică importantă a acestui sistem de deducere este faptul că respectivele cote variabile ale impozitelor pe profit aplicabile pentru capitalul propriu utilizabil pentru distribuiri se adaptează la cota creditului fiscal de 3/7 din valoarea brută a dividendelor. Acest lucru se realizează în principiu prin faptul că, în cazul distribuirii dividendelor, impozitul pe profit achitat pentru aceste dividende se majorează sau se reduce, stabilindu-se, prin urmare, o „cotă de impozitare a dividendelor" legată de impozitul pe profit echivalentă cu 30 % din valoarea brută a dividendelor. Cu toate acestea, unele sume parțiale din distribuirile scutite de plata impozitului pe profit fac excepție de la aplicarea acestui „impozit pe dividende", rămânând astfel scutite de impozitul pe profit. În cazul distribuirii unui astfel de capital neimpozabil, acționarului nu i se acordă, în principiu, niciun credit fiscal. Astfel, deducerea aferentă

9 — Prin urmare, conform acestei deduceri, impozitul pe profit perceput asupra dividendelor este considerat ca impozit pe venit plătit în avans de acționar și se ia în considerare integral în momentul impozitării acestuia. A se vedea în acest sens Mössner, J., „Rückgewähr europarechtswidrig erhobener Steuern", în *Europa im Wandel: Festschrift für Hans-Werner Rengeling*, Köln, 2008, p. 339, 341 și urm. O componentă a acestui sistem prevede încadrarea creditului fiscal ca venit supus impozitului pe venit. A se vedea în acest sens Gosch, D., „Anrechnung ausländischer Steuern nach dem EuGH-Urteil in der Rechtssache «Manninen» trotz Bestandskraft?", *DStR* 2004, 1988, 1989.

impozitului pe profit, în valoare de 3/7 din dividende, corespunde în general impozitului pe profit plătit de societatea care a distribuit dividendele [10].

48. Pentru a permite administrațiilor fiscale competente pentru întocmirea declarației de impunere a fiecărui acționar stabilirea valorii exacte a creditului fiscal, acționarii sunt obligați să prezinte un certificat privind plata impozitului pe profit, care trebuie eliberat, conform modelului oficial, de societatea care distribuie dividendele. Acest certificat permite calcularea efectivă a impozitului pe profit plătit pentru dividende. Dacă nu se prezintă acest certificat privind plata impozitului pe profit, legea interzice deducerea impozitului pe profit plătit pentru dividende.

49. În fine, un alt aspect al acestei reglementări este faptul că deducerea impozitului pe profit datorat se face indiferent dacă acesta a fost efectiv plătit. Conform observațiilor instanței de trimitere, reglementarea fiscală germană are totuși de obicei ca rezultat în practică faptul că impozitul pe profit deductibil în cotă de 3/7 din valoarea brută a dividendelor corespunde impozitului pe profit plătit efectiv de societatea care distribuie dividendele.

B — *Prima întrebare preliminară*

50. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă impozitul pe profit achitat în amonte pentru dividendele repartizate de societățile din alte state UE trebuie sau poate fi dedus din impozitul pe venit datorat de acționar sub forma unui credit în limita a 3/7 din valoarea brută a dividendelor dacă impozitul pe profit achitat efectiv în amonte pentru dividendele repartizate de o societate dintr-un alt stat membru UE nu poate fi stabilit și, în consecință, poate fi chiar mai mare decât cota de impozitare de 30 % stabilită pentru dividendele distribuite de societățile naționale.

51. Pentru a formula răspunsul la această întrebare, trebuie să ne referim la faptul că, în

10 — Astfel a afirmat în mod explicit instanța de trimitere în cererea sa de pronunțare a unei hotărâri preliminare, p. 30 și 43. În măsura în care declarațiile reclamanților din acțiunea principală prezentate în cadrul observațiilor scrise și al procedurii orale completează, respectiv contrazic, aceste constatări ale instanței de trimitere, se evidențiază că, în cadrul repartizării competențelor între instanțele Uniunii și cele ale statelor membre, revine Curții obligația de a lua în considerare contextul de fapt și de drept în care se încadrează întrebările adresate în vederea pronunțării unei hotărâri preliminare și, în principiu, din punctul de vedere al dreptului procedural, aceasta trebuie să se întemeieze pe constatările instanței de trimitere A se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, Orfanopoulos și Oliveri (C-482/01 și C-493/01, Rep., p. I-5257, punctul 42), Hotărârea din 2 octombrie 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Rep., p. I-7333, punctul 15), Hotărârea din 27 octombrie 2009, ČEZ (C-115/08, Rep., p. I-10265, punctul 57), și Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten, (C-409/06, Rep., p. I-8015, punctul 35).

Hotărârea Meilicke [11], Curtea a stabilit că o reglementare fiscală conform căreia un acționar ale cărui venituri sunt supuse impozitului pe venit integral în Republica Federală Germania poate beneficia, în cazul distribuirii de dividende de către o societate, de acordarea unui credit fiscal calculat în funcție de cota impozitului pe profit aplicată veniturilor din dividende dacă societatea care distribuie dividendele are sediul în acest stat membru, nu însă și dacă are sediul într-un alt stat membru, contravine articolelor 56 CE și 58 CE [12].

52. Astfel, din Hotărârea Meilicke reiese că impozitul pe profit achitat în amonte pentru dividendele obținute din alte state membre UE trebuie dedus, la fel ca impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute de la societăți naționale, din impozitul pe venit datorat de acționarii plătitori de impozit pe venit.

53. Această obligație poate fi îndeplinită prin aplicarea mai multor soluții de procedură fiscală [13]. În formularea acestei întrebări, instanța de trimitere pornește de la premisa că sistemul aplicabil pentru acordarea creditelor fiscale pentru dividendele obținute de la societăți naționale poate fi aplicat și pentru dividendele obținute de la societăți din alte state UE. O astfel de metodă este compatibilă în principiu cu dreptul Uniunii.

54. În ceea ce privește dividendele obținute de la societăți naționale, evitarea dublei impozitări se face în principal prin deducerea impozitului pe profit aplicat în amonte asupra dividendelor prin acordarea unui credit fiscal al cărui cuantum se stabilește în funcție de cota impozitului pe profit aplicabilă efectiv profiturilor distribuite: creditul fiscal „fix” în limita a 3/7 din valoarea brută a dividendelor obținute de la societăți naționale corespunde în principiu impozitului pe profit achitat efectiv în amonte de 30 % [14]. De aici rezultă în mod direct că și acordarea creditelor fiscale în vederea evitării dublei impozitări a dividendelor obținute de la societăți din alte state UE trebuie să fie legată de impozitele efecti-

11 — Citată la nota de subsol 2.

12 — În Hotărârea Meilicke, Curtea a confirmat în definitiv jurisprudența sa constantă conform căreia, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar; a se vedea Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 19), Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 19), Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 34), Hotărârea din 3 iunie 2010, Comisia/Spania (C-487/08, Rep., p. I-4843, punctul 37), și Hotărârea din 1 iulie 2010, Dijkman și Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Rep., p. I-6649, punctul 20).

13 — A se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753), în care Curtea a ajuns la concluzia că un stat membru care, prin intermediul sistemului de scutire de la plata impozitului, are drept scop evitarea economică a dublei impozitări a dividendelor acordate de o societate națională poate aplica prevederi similare pentru dividendele acordate de societăți din alte state, pe baza sistemului de deducere a impozitelor plătite, în măsura în care cota de impozitare pentru dividendele acordate de societăți din alte state nu este mai mare decât cota de impozitare pentru dividendele acordate de societăți naționale și poate fi dedusă din suma plătită în alte state până la valoarea impozitului plătit în statul său. Pentru o analiză detaliată a problemei fundamentale a echivalenței metodei de scutire de la plata impozitului și a metodei de deducere pentru a evita dubla impozitare economică a dividendelor, a se vedea punctul 15 și urm. din Concluziile avocatului general Kokott prezentate la 11 noiembrie 2010 în cauzele conexate C-436/08 și C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riege și Österreichsiche Salinen, aflate pe rolul Curții.

14 — A se vedea punctul 46 și urm. din prezentele concluzii.

ve plătite în amonte pentru aceste dividende. Prin impozitele efective plătite în amonte se înțelege în acest context impozitul pe profit plătit efectiv, sau care urmează a fi plătit, pentru dividendele distribuite de societatea respectivă.

55. Dacă impozitul pe profit efectiv achitat în amonte pentru dividendele obținute din alte state membre UE este de 30 % sau mai redus, rezultă din aceste observații că trebuie acordat un credit fiscal în raport cu acest impozit. În cazul în care se face dovada achitării în amonte a impozitului pe profit în cotă de 20 % pentru dividendele obținute din alte state membre UE, atunci este suficient să li se acorde acționarilor plătitori de impozit pe venit un credit fiscal în limita a 2/8 din valoarea brută a dividendelor. În cazul în care se face dovada achitării în amonte a impozitului pe profit în cotă de 25 % pentru dividende, atunci acesta se va deduce printr-un credit fiscal de 25/75 din valoarea brută a dividendelor.

56. În acest context, doar în cazul în care se face dovada achitării unui impozit pe profit de 30 %, dreptul Uniunii îi asigură beneficiarului plătitor de impozit pe venit care primește dividende din alte state membre UE dreptul de a obține un credit fiscal nominal de 3/7 din valoarea brută a dividendelor, corespunzător situației la nivel național. Acest lucru este de altfel logic, deoarece libera circulație a capitalurilor nu impune o situație mai avantajoasă din punct de vedere fiscal a dividendelor distribuite de societățile din alte state.

57. Libera circulație a capitalurilor nu interzice însă nici un tratament mai avantajos din punct de vedere fiscal al dividendelor distribuite de societăți din alte state UE, astfel încât, în cazul în care impozitul pe profit achitat în amonte pentru dividendele obținute din alte state membre UE este de 30 % sau mai redus, s-ar impune, prin urmare, ca acordarea unui credit fiscal „proporțional” cu acest impozit sau eventual o deducere forfetară în valoare de 3/7 din dividendele distribuite să fie considerată conformă dreptului Uniunii.

58. În schimb, în cazul în care se face dovada achitării unui impozit pe profit mai mare de 30 % pentru dividendele obținute din alte state membre UE, situația se apreciază diferit.

59. În cadrul unei analize care pune unilateral accentul pe impactul libertăților fundamentale, s-ar putea afirma că o valoare a creditului fiscal de 3/7 din dividendele obținute la nivel național corespunde în totalitate cotei de 30 %, astfel încât impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute la nivel național este dedus din impozitul pe venit fără limită maximă legală. Din aceasta s-ar putea concluziona că nici pentru impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE nu ar trebui să existe o limită maximă legală. În această logică, un impozit pe profit achitat efectiv în amonte de 40 % pentru dividendele obținute din alte state membre UE ar asigura, conform dreptului Uniunii, beneficiarului plătitor de impozit

pe venit dreptul de obținere a unui credit fiscal în valoare de 4/6 din aceste dividende [15].

60. O astfel de analiză ar pierde însă din vedere faptul că sistemul german al deducerilor fiscale se bazează în cele din urmă pe decizia Republicii Federale Germania, adoptată în exercitarea suveranității sale fiscale, de a stabili o cotă unică de impozitare pe profit de 30 % aplicată capitalului propriu folosit la distribuirea de dividende. Deoarece creditul fiscal acordat acționarilor, în valoare de 3/7 din dividendele distribuite, vizează, prin urmare, compensarea impozitelor pe profit aferente dividendelor distribuite, această decizie fundamentală adoptată de Republica Federală Germania prevede aplicarea unei cote unice de impozit pe profit de 30 % pentru dividendele distribuite.

61. Dacă însă Republica Federală Germania ar fi obligată să deducă impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE și peste cota de impozitare de 30 %, acest lucru ar însemna că ar trebui să majoreze nivelul impozitului pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE peste nivelul impozitului pe profit achitat pentru dividendele obținute la nivel național. Aceasta ar pune, prin urmare, Republica Federală Germania în situația de a fi nevoită să compenseze la nivelul impozitului pe venit urmările deciziei unui alt stat membru, adoptată în exercitarea suveranității sale fiscale, de a impozita veniturile din dividende la un nivel mai mare de 30 %.

62. O astfel de obligație amplă nu poate rezulta din libertățile fundamentale. Dacă dividendele obținute din alte state membre UE au fost supuse unui impozit pe profit mai mare de 30 %, acționarului plătitor de impozit pe venit la nivel național îi revine doar dreptul, derivat din dreptul Uniunii, de a beneficia de un credit fiscal în valoare de 3/7 din aceste dividende repartizate. Diferențele de deducere a acestui impozit din impozitul pe venit în raport cu dividendele obținute la nivel național trebuie clasificate, în acest context, ca dezavantaje rezultate din diferențele dintre normele fiscale privind impozitul pe profit ale statelor membre avute în vedere. Ținând cont de competențele acordate statelor membre în domeniul fiscalității directe [16], aceste

15 — A se vedea, de exemplu, Stuhrmann, G., articolul 36 din EStG, punctul 29a, în *Blümich – Kommentar EStG · KStG · GewStG* (editor Heuermann, B.), Editura Franz Vahlen, München, suplimentul 106 (ediția mai 2010), conform căruia jurisprudența Curții trebuie interpretată în sensul că impozitul pe profit plătit în alte state trebuie dedus din cuantumul cotei de impozitare aplicate în statul unde are sediul societatea care distribuie dividendele. În acest mod ar rezulta o cotă de deducere mai mare sau mai redusă decât cota de 3/7 din valoarea brută a dividendelor. A se vedea în acest sens și Lüdicke, J., „Pending Cases Filed by German Courts I: The Meilicke, CLT-UFA, Keller Holding, Lasertec, Rewe Zentralfinanz, Ritter-Coulais, Kolumbus Container Services, and Stauffer Cases", în Lang/Schuch/Staringer (editori), *ECJ: recent developments in direct taxation*, Viena, 2006, p. 113 și 119.

16 — Pentru luarea în considerare, în jurisprudența Curții, a competențelor garantate statelor membre în domeniul fiscalității directe, a se vedea Lenaerts, K., „Die Entwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung", *EuR* 2009, p. 728, 737 și urm.

dezavantaje trebuie acceptate ca atare de contribuabilii în cauză [17].

63. În această privință se face referire în special la Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation [18], în care Curtea s-a confruntat, printre altele, cu o prevedere națională pentru evitarea impozitării multiple a dividendelor distribuite de o societate rezidentă. Această reglementare prevedea, pentru plata de dividende de către o societate rezidentă, o scutire de la plata impozitului a acestor dividende, iar în cazul plății dividendelor de către o societate din alt stat, deducerea impozitului plătit. În opinia Curții, un astfel de sistem este compatibil cu libertățile fundamentale în cazul în care, pe de o parte, dividendele obținute din surse externe nu sunt impozitate cu o cotă mai mare decât dividendele obținute din surse interne și, pe de altă parte, se evită impozitarea multiplă a dividendelor obținute din surse externe prin faptul că impozitul plătit de o societate dintr-un alt stat care distribuie dividende poate fi dedus din impozitul datorat de societatea beneficiară rezidentă în limita impozitului menționat anterior [19]. În ceea ce privește aplicarea concretă a acestei deduceri, Curtea a precizat în continuare că, în cazul în care profiturile din dividende obținute din surse externe sunt impozitate prin aplicarea unor cote mai reduse în statul membru în care se află societatea care face distribuția decât în statul membru în care se află societatea beneficiară, se va acorda un credit fiscal în limita impozitului plătit de societatea care distribuie dividendele în statul în care are sediul. În cazul în care însă aceste venituri sunt impozitate în statul membru în care se află societatea care distribuie dividendele potrivit unei cote mai mari decât în statul membru în care se află societatea beneficiară, statul membru menționat anterior trebuie să acorde un credit fiscal doar până la limita impozitului pe profit datorat de societatea beneficiară [20].

64. Ținând cont de contextul deosebit în care se înscria acțiunea principală, în Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, Curtea a stabilit că obligația, care rezultă din libertățile fundamentale, de a evita dubla impozitare nu implică faptul că societatea beneficiară rezidentă care primește dividende dintr-un alt stat trebuie să beneficieze de o deducere mai mare decât nivelul de impozitare național. În această privință, din perspectiva dreptului Uniunii, trebuie evitată dubla

17 — A se vedea Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, hotărâre citată la nota de subsol 13), punctul 45, și Concluziile avocatului general Geelhoed prezentate la 23 februarie 2006 în cauza Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673), punctul 43 și urm.

18 — Citată la nota de subsol 13. În esență, această hotărâre a fost confirmată prin Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, Rep., p. I-2875).

19 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 13, punctul 48 și urm.).

20 — Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation (citată la nota de subsol 13, punctul 51 și urm).

impozitare doar în limita cotei prevăzute la nivel național [21].

65. În opinia noastră, și în prezenta procedură ar trebui considerat că obligația, rezultată din libera circulație a capitalurilor, de evitare a dublei impozitări a dividendelor obținute din alte state membre UE nu înseamnă că beneficiarului dividendelor obținute din alte state membre plătitor de impozit pe venit în Germania trebuie să i se acorde un credit fiscal mai mare decât cota unică a impozitului pe profit la nivel național și mai mare decât limita corespunzătoare de deducere din impozitul pe venit.

66. Pe baza acestor aprecieri, concluzionăm că beneficiarii dividendelor obținute din alte state membre plătitori de impozit pe venit în Germania în cazul cărora cota efectivă a impozitului pe profit plătit depășește 30 % au dreptul la o deducere a acestui impozit în limita cotei impozitului pe profit de 30 % aplicabilă la nivel național. Într-o astfel de situație, acordarea unui credit fiscal în cotă de 3/7 din dividendele distribuite trebuie, prin urmare, să fie considerată conformă dreptului Uniunii.

21 — A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Kokott prezentate la 11 noiembrie 2010 în cauzele conexate C-436/08 și C-437/08 (citate la nota de subsol 13), punctul 153 și urm.

67. Dacă însă Curtea ar ajunge la concluzia contrară că se impune deducerea integrală a impozitului pe profit achitat în cotă mai mare de 30 % pentru dividendele obținute din alte state membre UE, aceasta ar însemna că un impozit pe profit plătit efectiv de 40 % ar determina un credit fiscal de 4/6 din dividendele distribuite; o cotă de impozitare de 50 % ar da dreptul la un credit de 1/2 din dividendele distribuite.

68. Luând în calcul consecințele potențial grave ale unei astfel de soluții, ar fi necesar să se analizeze, în plus, dacă obligația de deducere integrală a impozitului pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE subminează coerența sistemului fiscal național și, în acest caz, care sunt consecințele care ar putea rezulta.

69. În acest context, s-ar impune de asemenea să se analizeze dacă stabilirea cotei impozitului pe profit pentru distribuirea de dividende interne la 30 % în Germania și creditul fiscal corelat de 3/7 din valoarea brută a dividendelor determină în mod normal un credit fiscal mai redus decât impozitul pe venit aplicabil pentru dividende. În acest caz, și în procesul concret de deducere a impozitului pe profit pentru dividendele obținute din alte state membre UE ar trebui să se verifice întotdeauna dacă valoarea creditului fiscal care se acordă este mai mare decât impozitul pe venit aferent acestor dividende datorat de acționar.

În cazurile în care creditul fiscal depășește efectiv această datorie fiscală, acest lucru ar putea prejudicia coerența sistemului fiscal german. În baza justificării generale a garantării coerenței sistemului fiscal național [22] ar trebui verificat de asemenea dacă Republicii Federale Germania ar trebui să i se permită în astfel de cazuri limitarea creditului fiscal pentru dividendele obținute din alte state membre UE la impozitul pe venit datorat de acționar pentru astfel de dividende.

70. Pe scurt, având în vedere toate aceste considerații, am ajuns la concluzia că articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că impun, într-un caz precum cel din acțiunea principală, deducerea impozitului pe profit plătit în amonte pentru dividendele obținute din alte state membre UE din impozitul pe venit datorat de acționari, sub forma unui credit fiscal calculat proporțional cu impozitul pe profit plătit efectiv în amonte pentru dividendele menționate. Această deducere nu trebuie să depășească însă cota impozitului pe profit aplicabilă pentru dividendele obținute la nivel național.

22 — Conform jurisprudenței constante, măsuri naționale prin care se restrânge libera circulație a capitalurilor pot fi justificate prin motivele menționate la articolul 58 CE sau prin motive imperative de interes general, cu condiția să poată garanta realizarea obiectivului pe care îl urmăresc și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia; a se vedea Hotărârea Dijkman și Dijkman-Lavaleije (citată la nota de subsol 12, punctul 49). În vederea calificării „necesității garantării coerenței sistemului fiscal național" drept motiv imperativ de interes general, a se vedea Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 21 și urm.), Hotărârea Manninen (citată la nota de subsol 12, punctul 42), Hotărârea Meilicke și alții (citată la nota de subsol 2, punctul 26 și urm.), și Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon (C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 43).

C — *A doua întrebare preliminară*

71. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să stabilească dacă și în ce condiții prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit, care trebuie emis, conform modelului legal prevăzut, de societatea care face distribuția, poate fi considerată o condiție pentru deducerea impozitului pe profit plătit pentru dividendele obținute de la societăți din alte state UE atunci când o astfel de obligație de prezentare a unui certificat există și pentru deducerea impozitului pe profit plătit pentru dividendele obținute la nivel național.

72. Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit mai întâi că, în Hotărârea Meilicke, Curtea a admis în final că un acționar plătitor de impozit pe venit în Germania care beneficiază de dividende de la societăți din alte state UE are dreptul, conform articolelor 56 CE și 58 CE și având în vedere aplicarea *ratione temporis* a legislației naționale, să i se acorde un credit fiscal, calculat în principiu în funcție de cota impozitului pe profit aplicată profiturilor distribuite.

73. Punerea în aplicare a acestui drept al acționarilor vizați rezultat din dreptul Uniunii presupune totuși posibilitatea de a stabili impozitul pe profit plătit efectiv pentru dividende în statul membru în care societatea care distribuie dividendele este plătitoare de impozit.

74. În acest context, cea de a doua întrebare preliminară trebuie interpretată în sensul că i se solicită Curții lămuriri cu privire la faptul dacă o reglementare națională de drept procedural conform căreia achitarea impozitului pe profit pentru dividendele de la societăți obținute din alte state UE poate fi dovedită doar prin prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit emis de societatea care distribuie dividendele conform un model detaliat, impus prin lege, este compatibilă cu dreptul Uniunii.

75. Răspunsul la această întrebare trebuie formulat ținând cont de principiul autonomiei procedurale a statelor membre dezvoltat în jurisprudența Curții.

76. Conform acestei jurisprudențe, în lipsa unei reglementări a Uniunii în materie, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a stabili modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, cu condiția ca, pe de o parte, aceste modalități să nu fie mai puțin favorabile decât cele aplicabile unor acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) [23].

77. În acest context se pune în special întrebarea dacă cerința privind prezentarea unui certificat fiscal, în sensul articolului 44 și următorului din KStG, ca dovadă a impozitului efectiv plătit pentru dividendele provenite din alte state UE nu face practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului – conferit de dreptul Uniunii – de deducere a acestui impozit din impozitul pe venit, încălcându-se astfel principiul efectivității.

78. Chiar dacă răspunsul la această întrebare este în definitiv de competența instanței de trimitere, decizia de trimitere conține un ansamblu de indicii privind faptul că cerința prezentării unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG ca dovadă pentru impozitele plătite pentru dividendele obținute din alte state UE încalcă în mod cert principiul efectivității. Instanța de trimitere afirmă în mod explicit că certificatul privind plata impozitului pe profit în sensul articolului 44 și următorului din KStG este legat în mod indisociabil de reglementarea complicată privind aplicarea unei cote de impozitare pentru dividende de 30 % din valoarea brută a dividendelor, deși există și unele excepții de la această reglementare. Deoarece certificatul fiscal privind plata impozitului pe profit reflectă în principiu acest sistem complicat, în mod normal, acesta poate fi emis numai de societățile care fac obiectul reglementării menționate.

79. Ținând cont de toate aceste aspecte, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că o reglementare națională conform

23 — Hotărârea din 13 martie 2007, Unibet (C-432/05, Rep., p. I-2271, punctul 43), Hotărârea din 7 iunie 2007, van der Weerd și alții (C-222/05-C-225/05, Rep., p. I-4233, punctul 28), Hotărârea din 12 februarie 2008, Kempter (C-2/06, Rep., p. I-411, punctul 57), și Hotărârea din 8 iulie 2010, Bulicke (C-246/09, Rep., p. I-7003, punctul 25).

căreia, pentru deducerea din impozitul pe venit a impozitului pe profit plătit pentru dividendele provenite din alte state UE, este întotdeauna necesară prezentarea unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG pentru a dovedi plata acestui impozit încalcă principiul efectivității dacă această cerință face practic imposibilă sau excesiv de dificilă deducerea impozitului pe profit plătit în alte state UE. Stabilirea acestui aspect este de competența instanței de trimitere.

D — *A treia întrebare preliminară*

80. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să stabilească dacă și în ce condiții articolele 56 CE și 58 CE impun estimarea impozitului pe profit aferent dividendelor primite din alte state membre UE în vederea deducerii acestuia dacă impozitul respectiv nu poate fi stabilit efectiv. Instanța de trimitere solicită de asemenea lămuriri cu privire la faptul dacă în cadrul acestei evaluări trebuie luate în calcul și impozitele pe profit achitate în mod indirect.

81. Deși prin intermediul acestei întrebări instanța de trimitere solicită doar să se stabilească dacă, și eventual în ce condiții și în ce mod, este posibilă sau necesară stabilirea estimativă a impozitului pe profit aferent dividendelor primite de la societăți din alte state membre UE, considerăm adecvat, în scopul oferirii unui răspuns corespunzător la această cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, să abordăm în mod global, în cadrul analizării acestui aspect, problematica privind sarcina probei, riscul neobținerii probelor și evaluarea probelor într-un caz precum cel din acțiunea principală. Instanța de trimitere și-a exprimat, în cuprinsul a diferite puncte din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, îndoielile sale cu privire la mai multe aspecte privind sarcina probei și evaluarea probelor, astfel încât și părțile în cauză s-au exprimat cu privire la aceste aspecte. În plus, deși Curtea nu este autorizată să aprecieze situația de fapt din acțiunea principală, poate totuși să ofere instanței de trimitere naționale toate indicațiile utile cu privire la aspectele speciale ale cauzei pentru a facilita soluționarea acțiunii principale.

82. La întrebarea privind modul în care, într-un caz precum cel din acțiunea principală, persoana plătitoare de impozit pe venit și autoritățile fiscale naționale trebuie să contribuie la stabilirea impozitului pe profit efectiv plătit pentru dividendele primite de la societăți din alte state membre UE și la întrebarea privind rolul instanței naționale în cadrul procedurii de obținere și de evaluare a probelor trebuie să se răspundă ținând cont de principiul autonomiei procedurale a statelor membre.

83. Astfel cum am arătat deja, principiul autonomiei procedurale a statelor membre trebuie interpretat în sensul că, în lipsa

unei reglementări a Uniunii în materie, revine ordinii juridice interne din fiecare stat membru atribuția de a stabili modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția drepturilor conferite justițiabililor de dreptul Uniunii, cu condiția respectării principiilor echivalenței și efectivității [24].

84. Din decizia de trimitere reiese că acționarul plătitor de impozit pe venit trebuie să dovedească existența și cuantumul impozitului pe profit plătit pentru dividende obținute de la societăți din statul de reședință prin prezentarea unui certificat fiscal. Dacă acesta nu poate prezenta un astfel de certificat, nu se efectuează deducerea. În acest scop, în conformitate cu sistemul fiscal german, contribuabilului îi revine nu doar obligația de a furniza probele, ci suportă și riscul reprezentat de neobținerea probelor. În plus, contribuabilul are la dispoziție un singur mijloc de probă, și anume certificatul fiscal privind plata impozitului pe profit în sensul articolului 44 și următorului din KStG.

85. După cum am arătat deja în răspunsul la cea de a doua întrebare, cerința prezentării unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG ca dovadă privind plata impozitului pe profit pentru dividendele obținute din alte state membre UE constituie o încălcare a principiului efectivității dacă această solicitare face practic imposibilă sau extrem de dificilă exercitarea dreptului, conferit de dreptul Uniunii, de deducere a impozitului pe profit plătit în alte state UE [25]. Acest lucru nu înseamnă însă că, *eo ipso,* repartizarea sarcinii probei și a riscului neobținerii probelor care stau la baza sistemului fiscal german ar trebui să fie considerată contrară dreptului Uniunii în situații transfrontaliere.

86. În plus, se presupune că o reglementare conform căreia un acționar plătitor de impozit pe venit în statul de reședință poate solicita deducerea impozitului pe profit aferent dividendelor primite din alte state membre UE doar dacă și în măsura în care poate face dovada reală a plății efective a acestui impozit este compatibilă cu principiul efectivității. O astfel de repartizare a sarcinii probei și a riscului neobținerii probelor acționarului plătitor de impozit pe venit nu înseamnă în sine că exercitarea dreptului de deducere a impozitului pe profit plătit în alte state UE devine practic imposibilă sau extrem de dificilă [26].

24 — A se vedea punctul 76 din prezentele concluzii.

25 — A se vedea punctul 79 din prezentele concluzii.

26 — A se vedea Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche (C-318/07, Rep., p. I-359), în care Curtea a ajuns la concluzia că articolul 56 CE se opune unei reglementări a unui stat membru în temeiul căreia, în ceea ce privește donațiile făcute unor organisme recunoscute ca fiind de interes general, beneficiul deducerii fiscale nu este acordat decât pentru donațiile efectuate în favoarea unor organisme stabilite pe teritoriul național, fără nicio posibilitate pentru persoana impozabilă de a demonstra că o donație făcută în favoarea unui organism stabilit într-un alt stat membru îndeplinește condițiile impuse de respectiva reglementare pentru acordarea unui astfel de beneficiu (punctul 72 și dispozitivul). Totodată, Curtea a subliniat că, dacă verificarea informațiilor furnizate de persoana impozabilă se dovedește dificilă, nimic nu împiedică autoritățile fiscale vizate să refuze deducerea solicitată dacă probele pe care acestea le consideră necesare pentru stabilirea în mod corect a impozitului nu sunt furnizate (punctul 69). Cu privire la această ultimă considerație, a se vedea Hotărârea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca (C-150/04, Rep., p. I-1163, punctul 54), Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA (C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 95 și urm.), și Hotărârea din 18 decembrie 2007, A (C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 58 și urm.).

87. În opinia instanței de trimitere, o astfel de repartizare a sarcinii probei și a riscului neobținerii probelor într-un caz precum cel din acțiunea principală ar determina totuși, *de facto*, respingerea solicitării acționarilor privind acordarea creditului fiscal [27]. Având în vedere sistemele de aplicare a impozitul pe profit aplicabile în Țările de Jos și în Danemarca în anii avuți în vedere în cauza principală, ar fi practic imposibilă sau excesiv de dificilă dovedirea impozitului pe profit plătit efectiv pentru dividendele în cauză distribuite de societățile din Țările de Jos și din Danemarca.

88. În opinia noastră, aceste considerații practice ale instanței de trimitere nu contravin conformității cu dreptul Uniunii a unei reglementări privind deducerile în temeiul căreia sarcina probei și riscul neobținerii probelor în ceea ce privește dividendele primite din alte state membre UE incumbă acționarului plătitor de impozit pe venit. Aceste considerații practice se bazează pe normele sistemelor olandez și danez privind impozitul pe profit, care, în opinia instanței de trimitere, permit foarte greu determinarea efectivă a impozitelor pe profit aplicate asupra dividendelor. Întrucât în acest domeniu al impozitării directe nu s-a realizat o armonizare la nivelul Uniunii, statele membre sunt totuși autorizate să definească unilateral aceste aspecte ale sistemelor de impozitare pe profit, cu respectarea dreptului Uniunii. Eventualele dezavantaje care pot apărea pentru contribuabil din faptul că statele membre și-au exercitat aceste puteri în mod neconcertat nu constituie restricții interzise de dreptul primar, cu excepția cazului în care o astfel de exercitare are caracter discriminatoriu [28]. Astfel, dreptul Uniunii nu prevede o obligație autonomă a statelor membre de a adopta un acord privind sistemele fiscale naționale în domeniile în care acestea și-au păstrat autonomia fiscală în stadiul actual al armonizării [29].

89. Deoarece reglementarea germană în cauză privind repartizarea sarcinii probei și a riscului neobținerii probelor este, în opinia noastră, compatibilă cu principiul efectivității [30] și nu poate fi considerată, în sine, drept discriminare a acționarilor societăților din alte state membre UE, aprecierile instanței de trimitere privind imposibilitatea practică de a dovedi impozitul pe profit plătit efectiv pentru dividendele primite din alte state membre UE ca urmare a normelor sistemelor fiscale danez și olandez trebuie considerate, în concluzie, dezavantaje pentru acționarul plătitor

27 — Decizia de trimitere din 14 mai 2009, p. 44.

28 — A se vedea Hotărârea Comisia/Spania (citată la nota de subsol 12, punctul 56), în care Curtea a subliniat în mod expres, cu privire la exercitarea necoordonată a competențelor fiscale de către statele membre, că dezavantajele care pot decurge din exercitarea în paralel a competențelor fiscale ale unor state membre diferite, în măsura în care această exercitare nu este discriminatorie, nu constituie restricții interzise de tratat. A se vedea în acest sens și Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctele 19, 20 și 24), Hotărârea din 20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Rep., p. I-3747, punctele 41, 42 și 47), și Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux (C-128/08, Rep., p. I-6823, punctul 27).

29 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 51), Hotărârea din 28 februarie 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Rep., p. I-1129, punctul 43), și Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 50).

30 — A se vedea punctul 86 din prezentele concluzii.

de impozit pe venit, care, conform stadiului actual al dreptului Uniunii, nu reprezintă o restricție interzisă.

90. În acțiunea principală se ridică de asemenea problema dacă, în temeiul Directivei 77/799, în situații transfrontaliere, se poate face un transfer al sarcinii probei de la acționarii plătitori de impozit pe venit către autoritățile fiscale. În opinia noastră, și răspunsul la această întrebare este negativ.

91. Conform unei jurisprudențe constante, Directiva 77/799 poate fi invocată de un stat membru pentru a obține de la autoritățile competente ale unui alt stat membru toate informațiile necesare pentru a-i permite să stabilească în mod corect cuantumul taxelor care intră sub incidența acestei directive [31]. În acest sens, articolul 2 alineatul (1) din această directivă prevede printre altele că autoritățile fiscale naționale *pot* solicita autorității competente a unui alt stat membru să le înainteze informații la care acestea nu au acces în mod direct. În opinia Curții, utilizarea termenului „pot" indică în acest context faptul că autoritățile fiscale naționale au posibilitatea de a solicita informații autorității competente a unui alt stat membru, fără însă a fi obligate să procedeze astfel. Prin urmare, este de competența fiecărui stat membru să aprecieze cazurile specifice în care nu există informații privind operațiunile efectuate de persoanele impozabile stabilite pe teritoriul său și să decidă dacă aceste cazuri justifică adresarea unei cereri de informații unui alt stat membru [32].

92. În cadrul deciziilor privind transmiterea unei cereri de asistență în temeiul Directivei 77/799, statele membre sunt obligate să respecte întotdeauna principiul echivalenței. Dacă autoritățile naționale responsabile cu încasarea impozitului pe venit pentru dividendele distribuite de societăți interne solicită informații, conform practicii curente, autorităților responsabile cu încasarea impozitului pe profit aferent veniturilor repartizate, în cazul în care din diverse motive există dubii privind cuantumul impozitului pe profit plătit, se aplică principiul echivalenței, conform căruia, și în cazurile transfrontaliere, în situația în care există îndoieli, autoritățile responsabile cu încasarea impozitului pe venit solicită, în temeiul Directivei 77/799, autorităților competente responsabile cu încasarea impozitului pe profit ale statului membru în care are sediul societatea care repartizează dividendele informații cu privire la impozitul pe profit achitat pentru dividendele în cauză.

93. La întrebarea prin ce mijloace de probă trebuie să facă acționarul plătitor de impozit pe venit dovada impozitului pe profit achitat pentru dividendele din alte state membre UE,

31 — Hotărârile ELISA (citată la nota de subsol 26, punctul 92) și Comisia/Danemarca (citată la nota de subsol 26, punctul 52).

32 — Hotărârea Persche (citată la nota de subsol 26, punctul 65) și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International (C-184/05, Rep., p. I-7897, punctul 32).

am precizat deja că cerința de prezentare a unui certificat fiscal în conformitate cu articolul 44 și următorul din KStG este foarte probabil incompatibilă cu principiul efectivității.

94. Principiul efectivității impune totodată ca, într-un caz precum cel din acțiunea principală, acționarilor plătitori de impozit pe venit să li se ofere posibilitățile procedurale de a prezenta efectiv aceste probe [33].

95. La întrebarea care probe trebuie admise în acest context într-un caz precum cel din acțiunea principală nu se poate răspunde *in abstracto*. În mod normal, se poate porni de la premisa că unui acționar al unei societăți de capital cu sediul într-un alt stat membru i-ar fi extrem de dificil să aducă dovezi dacă nu ar fi acceptate ca probe declarații sau certificate emise de aceasta societate. Dificultățile administrative întâmpinate de administrația financiară la verificarea probelor obținute în străinătate nu sunt suficiente, în acest context, pentru a respinge total astfel de probe [34]. Cu toate acestea, statele membre au posibilitatea să insiste asupra prezentării probelor relevante care permit în practică să se examineze cu suficientă precizie dacă și în ce măsură societatea care distribuie dividendele datorează impozit pe profit pentru dividendele din alte state membre UE [35].

96. În acest context, aprecierea probelor rămâne în final în competența instanței naționale, cu respectarea principiilor efectivității și echivalenței.

97. Și la întrebarea instanței de trimitere dacă și, respectiv, în ce condiții articolele 56 CE și 58 CE impun estimarea impozitului pe profit efectiv aferent dividendelor primite din alte state membre UE dacă acesta nu poate fi stabilit cu certitudine, răspunsul poate veni doar ținând cont de sarcinile și de competențele instanței naționale referitoare la aprecierea probelor în proceduri fiscale similare privind doar situații de fapt interne. O estimare pe cale judiciară a impozitului pe profit aferent dividendelor primite din alte state membre UE ar fi necesară, cu respectarea principiului echivalenței, în cazul în

33 — A se vedea în acest sens și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec., p. I-8203, punctul 49), în care Curtea a subliniat faptul că o reglementare națională care face absolut imposibilă pentru contribuabil, într-un caz de impozitare la nivel internațional, furnizarea probelor relevante din alte state membre UE necesare pentru obținerea scutirii de la plata impozitului nu poate fi justificată făcând referire la eficacitatea controlului fiscal ca motiv imperativ de interes general.

34 — A se vedea Hotărârile Persche (citată la nota de subsol 26, punctul 55) și Centro di Musicologia Walter Stauffer (citată la nota de subsol 33, punctul 48).

35 — A se vedea Hotărârea Persche (citată la nota de subsol 26, punctele 54 și 60), Hotărârea Heinrich Bauer Verlag (citată la nota de subsol 10, punctul 41), Hotărârea din 25 octombrie 2007, Geurts și Vogten (C-464/05, Rep., p. I-9325, punctul 28), și Hotărârea ELISA (citată la nota de subsol 26, punctul 95).

care, în cadrul aprecierii probelor în proceduri fiscale similare privind doar situații de fapt interne, instanța națională este obligată de asemenea să estimeze impozitele achitate care nu pot fi stabilite concret.

98. În cazul în care, conform normelor naționale relevante de procedură fiscală, instanța națională nu este obligată să facă astfel de estimări, această obligație nu ar rezulta nici din principiul efectivității. Astfel cum am mai arătat deja [36], o reglementare conform căreia un acționar plătitor de impozit pe venit în statul de reședință poate solicita deducerea impozitului pe profit aferent dividendelor primite din alte state membre UE doar dacă și în măsura în care poate face dovada reală a plății efective a acestui impozit este compatibilă cu principiul efectivității. De aici rezultă în mod direct că principiul efectivității nu impune estimarea de către instanțe a impozitului pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE dacă nu se poate face dovada achitării acestui impozit.

99. La întrebarea dacă, în cadrul deducerii impozitului pe profit pentru dividendele obținute din alte state membre UE, trebuie luate în considerare și impozitele achitate în mod indirect nu se poate răspunde *in abstracto*. După cum am arătat deja, Hotărârea Meilicke [37] trebuie interpretată în sensul că, într-un caz precum cel din acțiunea principală, deducerea impozitului pe profit achitat pentru dividendele provenind din Țările de Jos și din Danemarca trebuie să se facă, în principiu, în același mod ca deducerea impozitului pe profit achitat pentru dividendele provenind din Germania [38]. În acest context, la stabilirea cuantumului creditului fiscal se vor lua în considerare și impozitele pe profit achitate indirect pentru dividendele obținute din alte state membre UE dacă și în măsura în care și impozitele pe profit achitate indirect pentru dividendele obținute la nivel național influențează valoarea creditului fiscal acordat acționarilor.

100. Având în vedere toate considerațiile anterioare, răspunsul la a treia întrebare preliminară este că, în lipsa unei prevederi relevante de drept al Uniunii, este de competența fiecărui stat membru să prevadă normele privind repartizarea sarcinii probei și a riscului reprezentat de neobținerea probelor, precum și normele privind aprecierea juridică a probelor necesare pentru stabilirea impozitului pe profit plătit pentru dividendele obținute din alte state membre UE, cu obligația respectării în același timp a principiilor echivalenței și efectivității. Principiul efectivității nu prevede obligația instanței de a estima impozitul pe profit plătit pentru dividendele obținute din alte state membre UE care este imposibil de stabilit cu certitudine. Însă, conform principiului echivalenței, o astfel de obligație există dacă o instanță națională ar fi obligată să efectueze o astfel de estimare într-o situație similară strict națională. Dacă impozitele pe profit achitate indirect pentru dividendele obținute

36 — A se vedea punctul 86 din prezentele concluzii.

37 — Citată la nota de subsol 2.

38 — A se vedea punctul 52 din prezentele concluzii.

la nivel național influențează valoarea creditului fiscal acordat acționarilor, trebuie luate în considerare și impozitele pe profit achitate indirect pentru dividendele obținute din alte state membre UE.

cu efect retroactiv, începând din 29 octombrie 2004, posibilitatea de a lipsi de efecte o decizie de impunere prin prezentarea ulterioară a unui certificat privind plata impozitului pe profit.

E — *A patra întrebare preliminară*

101. În cadrul celei de a patra întrebări preliminare, instanța de trimitere pornește de la constatarea că decizia de impunere pentru anul 1997 a defunctului H. Meilicke din 26 iulie 2000 nu este supusă unei verificări ulterioare, astfel încât decizia a dobândit caracter definitiv. Conform articolului 175 din AO, în versiunea în vigoare până la 28 octombrie 2004, o astfel de decizie de impunere poate fi rectificată, în pofida caracterului său definitiv, dacă s-a produs un eveniment care are efect fiscal asupra perioadei anterioare (eveniment cu efect retroactiv); în acest sens, prezentarea ulterioară a unui certificat privind plata impozitului pe profit în sensul articolului 44 și următorului din KStG este considerată un eveniment cu efect retroactiv. Prin Legea de modificare din 9 decembrie 2004 [39], articolul 175 din AO a fost modificat, cu efect din 29 octombrie 2004, fără prevederea unui termen de tranziție, în sensul că emiterea sau prezentarea ulterioară a unui certificat sau a unei adeverințe nu mai este considerată eveniment cu efect retroactiv. Astfel s-a eliminat,

102. În cazul în care Curtea va răspunde la a doua întrebare preliminară în sensul că, pentru deducerea din impozitul pe venit a impozitului pe profit aferent dividendelor obținute din alte state membre UE, este necesară prezentarea unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG, instanța de trimitere solicită să se stabilească, pe de o parte, dacă modificarea retroactivă a articolului 175 din AO este compatibilă cu dreptul Uniunii (întrebarea preliminară 4a).

103. În cazul în care Curtea va răspunde la cea de a doua întrebare preliminară în sensul că impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE poate fi dovedit și prin alte mijloace decât prin prezentarea unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG, instanța de trimitere solicită să se stabilească, pe de altă parte, dacă este compatibilă cu dreptul Uniunii interpretarea articolului 175 din AO, în versiunea în vigoare până la 28 octombrie 2004, conform căreia o decizie de impunere care a rămas definitivă poate fi rectificată în baza prezentării ulterioare a unui certificat privind plata impozitului pe profit în sensul articolului 44 și următorului din KStG, în timp ce o astfel de rectificare este exclusă în baza declarațiilor sau a certificatelor cu

39 — A se vedea punctul 12 din prezentele concluzii.

privire la dividendele obținute din alte state membre UE care nu corespund cerințelor de formă prevăzute de articolul 44 și următorul din KStG (întrebarea preliminară 4b).

104. Deoarece, în opinia noastră, la a doua întrebare preliminară trebuie să se răspundă că impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE poate fi dovedit și prin alte mijloace decât prin prezentarea unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG, ne vom referi mai întâi la întrebarea preliminară 4b. Odată realizată această analiză, vom discuta în final problematica menționată în întrebarea preliminară 4a, privind modificarea retroactivă a articolului 175 din AO. Deși a fost formulată în mod expres doar pentru cazul în care impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE trebuie dovedit prin prezentarea unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG, această întrebare este relevantă și pentru cazul în care se poate face dovada acestui impozit și prin alte mijloace.

1. Întrebarea 4b

105. La întrebarea 4b, dacă o reglementare națională conform căreia o decizie de impunere care a rămas definitivă poate fi rectificată în scopul deducerii [40] impozitului pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE dacă se face dovada achitării acestui impozit prin prezentarea ulterioară a unui certificat fiscal în sensul articolului 44 și următorului din KStG, fiind însă exclusă o astfel de rectificare în baza prezentării ulterioare a declarațiilor sau a certificatelor cu privire la dividendele obținute din alte state membre UE care nu corespund cerințelor de formă prevăzute de articolul 44 și următorul din KStG, este compatibilă cu dreptul Uniunii, se va răspunde din nou în temeiul principiului autonomiei procedurale a statelor membre.

106. Trebuie subliniat mai întâi că o reglementare conform căreia o rectificare ulterioară a deciziilor de impunere definitive în scopul deducerii impozitului pe profit achitat pentru dividende este posibilă doar cu privire la dividendele obținute de la societăți naționale, însă nu cu privire la dividendele obținute de la societăți din alte state membre UE, trebuie considerată o acordare a unei poziții dezavantajoase pentru dividendele obținute din alte state membre UE și o restricție privind libera circulație a capitalurilor, fiind astfel interzisă

40 — Se pare că instanța de trimitere se confruntă în acest context, printre altele, cu problema procedurală legată de faptul că deducerea din impozitul pe venit a impozitului pe profit datorat pentru dividende presupune ca impozitul pe profit rambursabil să fie impozitat în privința acționarului drept resurse supuse impozitului pe venit. În ceea ce privește dividendele distribuite luate în considerare într-o decizie de impunere definitivă, aceasta presupune că decizia de impunere poate fi modificată, în pofida caracterului său definitiv, în scopul impozitării impozitului pe profit plătit în amonte care trebuie dedus.

în principiu [41]. Așadar, se pornește de la premisa că prevederile dreptului Uniunii conferă beneficiarului dividendelor obținute din alte state membre UE, plătitor de impozit pe venit, într-un caz precum cel din acțiunea principală, dreptul de rectificare ulterioară a impozitelor stabilite pentru aceste dividende în deciziile de impunere definitive, în scopul deducerii impozitului pe profit, dacă o astfel de rectificare ulterioară poate fi solicitată și de contribuabilii beneficiari ai dividendelor obținute de la societăți interne.

107. Conform principiilor autonomiei procedurale a statelor membre elaborate de jurisprudența Curții, în absența unei reglementări relevante de drept al Uniunii, este de competența statelor membre să prevadă procedura privind punerea în aplicare a acestui drept, cu condiția respectării principiului echivalenței și a principiului efectivității [42]. În acest context, este, în cazul de față, deosebit de discutabil dacă o extrapolare a cerinței aplicabile dividendelor obținute la nivel național privind prezentarea ulterioară a unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG pentru dovedirea impozitului pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE reprezintă o încălcare a principiului efectivității.

108. Răspunsul la această întrebare privind o încălcare a principiului efectivității este în definitiv de competența instanței de trimitere. Cu toate acestea, decizia de trimitere conține un ansamblu de indicii în legătură cu faptul că cerința prezentării unui certificat fiscal ca dovadă pentru impozitele plătite pentru dividendele obținute din alte state UE ar încălca principiul efectivității. Astfel cum am arătat deja în cadrul răspunsului la cea de a doua întrebare preliminară, certificatul privind plata impozitului pe profit este legat în mod indisociabil de reglementarea complicată privind aplicarea unei cote de impozitare pentru dividende de 30 % din valoarea brută a dividendelor, astfel încât întreprinderile din alte state membre UE în privința cărora această normă nu se aplică nu pot emite în mod normal un astfel de certificat [43].

109. În cazul în care instanța de trimitere ar constata o încălcare a principiului efectivității, acest principiu prevede ca plătitorului de

41 — Un astfel de tratament diferit aplicat dividendelor obținute din statul de reședință și celor obținute din alte state UE poate fi considerat compatibil cu prevederile tratatului privind libera circulație a capitalurilor doar dacă vizează situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificat de motive imperative de interes general (a se vedea Hotărârea Comisia/Spania, citată la nota de subsol 12, punctul 47, Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 32, și Hotărârea Manninen, citată la nota de subsol 12, punctul 29). În situația de față nu sunt evidente circumstanțe care să determine imposibilitatea comparării în mod obiectiv a rectificării ulterioare a deciziilor de impunere cu privire la dividendele primite de la societăți din statul de reședință, pe de o parte, și a rectificării ulterioare a deciziilor de impunere cu privire la dividendele primite de la societăți din alte state UE. În plus, nu se constată existența unor motive imperative de interes general care ar putea justifica tratamentul diferențiat cu privire la rectificarea ulterioară a deciziilor de impunere privind dividendele primite de la societăți din statul de reședință și cele privind dividendele primite de la societăți din alte state UE.

42 — A se vedea punctul 76 din prezentele concluzii.

43 — A se vedea punctul 78 din prezentele concluzii.

impozit pe venit beneficiar al dividendelor obținute din alte state membre UE să i se ofere posibilitățile procedurale de a prezenta efectiv dovezile privind plata impozitului pe profit într-un alt stat, în scopul rectificării ulterioare a deciziilor de impunere definitive [44].

110. La întrebarea ce mijloace de probă trebuie acceptate în acest caz nu se poate răspunde *in abstracto*. În mod normal, ar trebui să se pornească de la premisa că unui acționar al unei societăți de capital cu sediul într-un alt stat membru i-ar fi extrem de dificil să aducă dovezi dacă nu ar fi acceptate ca probe declarații sau certificate emise de această societate. Este însă de competența statelor membre să insiste asupra prezentării unor probe relevante. Și aprecierea probelor rămâne în competența instanței naționale, cu respectarea principiului eficacității și a principiului echivalenței [45].

111. Având în vedere toate considerațiile anterioare, răspunsul la litera b) a celei de a patra întrebări preliminare este că o reglementare națională conform căreia impozitarea dividendelor obținute de la societăți naționale, precum și de la societăți din alte state membre UE prevăzută într-o decizie de impunere care a rămas definitivă poate fi modificată, în scopul deducerii impozitului pe profit pentru aceste dividende, doar prin prezentarea unui certificat fiscal în sensul articolului 44 și următorului din KStG încalcă principiul efectivității dacă aceasta face imposibilă sau excesiv de dificilă modificarea impozitării dividendelor obținute de la societăți din alte state membre UE. Stabilirea acestui aspect este de competența instanței de trimitere.

2. Întrebarea 4a

112. Prin intermediul întrebării 4a, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă modificarea unei reglementări naționale privind procedura fiscală, conform căreia este exclusă modificarea retroactivă a impozitelor pentru dividendele obținute de la societăți din statul de reședință și pentru cele obținute de la societăți din alte state membre UE prevăzute într-o decizie de impunere care a rămas definitivă prin prezentarea ulterioară a unui certificat privind plata impozitului pe profit în sensul articolului 44 și următorului din KStG, reprezintă o încălcare a dreptului Uniunii.

113. Luându-se în considerare răspunsul sugerat de noi la întrebarea 4b, referirea instanței de trimitere la „prezentarea unui certificat privind plata impozitului pe profit în sensul articolului 44 și următorului din KStG” trebuie interpretată în acest context ca o referire la cerința, prevăzută de dreptul Uniunii, de prezentare a „unei dovezi valide

44 — A se vedea punctul 94 din prezentele concluzii.
45 — A se vedea punctul 95 din prezentele concluzii.

privind plata impozitului pe profit plătit în amonte". Doar reformulând în acest mod se poate elabora un răspuns relevant la această întrebare.

114. Trebuie subliniat și faptul că, în formularea acestei întrebări preliminare, instanța de trimitere a pornit de la premisa că rectificarea legislativă în cauză este concepută în așa fel încât nu vizează doar evitarea deducerii impozitelor pe profit din alte state, ci se aplică atât pentru contribuabilii rezidenți în statul respectiv, cât și pentru cei rezidenți în alte state. Dosarul nu cuprinde informații clare care să contravină acestei estimări a instanței de trimitere.

115. Dubiile instanței de trimitere cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a modificării sistemului german de procedură fiscală aduse prin Legea din 9 decembrie 2004, conform căreia rectificarea deciziilor de impunere definitive în baza prezentării unor dovezi valide privind plata impozitului pe profit pentru dividendele obținute din statul de reședință și din alte state membre UE este exclusă începând cu 29 octombrie 2004 și, așadar, retroactiv, sunt legate de faptul că, în urma acestei rectificări, beneficiarul dividendelor obținute din alte state membre UE, plătitor de impozit pe venit, pierde, fără acordarea unui termen de tranziție, posibilitatea procedurală, acordată de legislația anterioară, de a solicita deducerea impozitului pe profit achitat pentru dividende în pofida caracterului definitiv al deciziei de impunere.

116. Și la această întrebare preliminară, răspunsul trebuie să se bazeze pe principiile elaborate în jurisprudența Curții privind autonomia procedurală a statelor membre. În acest sens, se pune în final întrebarea dacă modificarea sistemului german de procedură fiscală adusă prin Legea din 9 decembrie 2004 încalcă principiul efectivității.

117. În această privință, trebuie să se sublinieze faptul că o reglementare națională conform căreia deciziile de impunere rămân definitive după un interval adecvat de timp este compatibilă în principiu cu dreptul Uniunii, chiar dacă această reglementare ar determina imposibilitatea contestării după un anumit timp a impozitelor pe venit stabilite pentru trecut, fiind astfel îngreunată exercitarea drepturilor derivate din dreptul Uniunii.

118. În acest sens, trebuie subliniat, pe de o parte, faptul că o astfel de reglementare a caracterului definitiv al deciziilor contribuie prin însăși natura sa la securitatea juridică, recunoscută în jurisprudența constantă ca un principiu general de drept [46], și protejează atât contribuabilul, cât și autoritățile fiscale. Pe de altă parte, trebuie să se facă referire la jurisprudența constantă a Curții conform căreia stabilirea unor termene rezonabile de introducere a acțiunii, sub sancțiunea decăderii, în interesul securității juridice, este, în principiu, compatibilă cu dreptul Uniunii,

46 — A se vedea Hotărârea din 13 ianuarie 2004, Kühne (C-453/00, Rec., p. I-837, punctul 24), și Hotărârea din 12 februarie 2008, Kempter (citată la nota de subsol 23, punctul 37).

astfel încât expirarea acestor termene poate îngreuna exercitarea drepturilor rezultate din dreptul Uniunii [47].

119. Totuși, în acest caz se ridică în special problema dacă o modificare legislativă prin care se abrogă retroactiv și fără prevederea unui termen de tranziție o reglementare privind rectificarea deciziilor de impunere definitive care poate fi invocată pentru exercitarea ulterioară a drepturilor de deducere fiscală rezultate din dreptul Uniunii este compatibilă cu principiul efectivității.

120. Pentru a formula răspunsul la această întrebare, trebuie să se plece de la concluzia, menționată deja, că o reglementare națională conform căreia deciziile de impunere rămân definitive după un interval adecvat de timp este compatibilă în principiu cu dreptul Uniunii. De aici rezultă în mod direct că și o modificare legislativă prin care se modifică sau se abrogă în parte o reglementare națională conform căreia este permisă totuși rectificarea în anumite condiții a deciziilor de impunere, în pofida caracterului lor definitiv, este, în principiu, compatibilă cu dreptul Uniunii.

121. Principiul efectivității și principiul protecției încrederii legitime prevăd totuși ca o astfel de modificare legislativă să intre în vigoare abia după expirarea unui termen de tranziție adecvat.

122. În ceea ce privește principiul efectivității, amintim faptul că procedurile naționale care trebuie să garanteze protecția drepturilor cetățenilor rezultate din dreptul Uniunii nu trebuie să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea acestor drepturi. Dacă totuși se efectuează o modificare în sistemul de procedură fiscală, prin care se exclude exercitarea anumitor drepturi care decurg din dreptul Uniunii, prin emiterea unor norme stricte privind caracterul definitiv al deciziilor de impunere fără a se prevedea o perioadă de tranziție rezonabilă, acest lucru îngreunează excesiv exercitarea acestor drepturi, astfel încât într-un astfel de caz trebuie recunoscut, în principiu, că se încalcă principiul efectivității [48].

47 — A se vedea Hotărârea Bulicke (citată la nota de subsol 23, punctul 36), Hotărârea din 24 martie 2009, Danske Slagterier (C-445/06, Rep., p. I-2119, punctul 32), Hotărârea din 29 octombrie 2009, Pontin (C-63/08, Rep., p. I-10467, punctul 48), și Hotărârea din 15 aprilie 2010, Barth (C-542/08, Rep., p. I-3189, punctul 28 și urm.).

48 — A se vedea în acest context jurisprudența Curții privind modificarea termenelor naționale de prescripție pentru recuperarea impozitelor încasate cu încălcarea dreptului Uniunii: Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec., p. I-6325, punctul 36 și urm.), și Hotărârea din 24 septembrie 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Rec., p. I-8003, punctul 35 și urm.).

123. În ceea ce privește principiul protecției încrederii legitime, Curtea a decis că se consideră o încălcare a acestui principiu în cazul în care, prin modificarea dreptului național, un contribuabil este privat retroactiv de dreptul avut anterior privind restituirea impozitelor plătite, nerespectându-se astfel dreptul Uniunii [49].

124. Modificarea în cauză, din 9 decembrie 2004, nu prevede un termen adecvat de tranziție. Ca urmare a acestei modificări legislative, începând cu 29 octombrie 2004, a fost eliminată posibilitatea revenirii asupra caracterului definitiv al deciziilor de impunere prin prezentarea ulterioară a unor dovezi valabile privind impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE. Astfel, acționarul plătitor de impozit pe venit a fost privat retroactiv de posibilitatea de a solicita deducerea fiscală, prin aplicarea legislației naționale anterioare, în pofida caracterului definitiv al deciziilor de impunere respective. Deoarece face practic imposibilă exercitarea dreptului care rezultă din dreptul Uniunii, această modificare retroactivă a legislației reprezintă o încălcare a principiului efectivității. Și reprezintă totodată o încălcare a principiului încrederii legitime.

125. Lipsa unei perioade de tranziție adecvate în Legea de modificare din 9 decembrie 2004 nu determină, *eo ipso*, faptul că vechea reglementare privind modificarea impozitelor pentru dividendele obținute de la societăți din alte state membre UE prevăzute într-o decizie de impunere declarată definitivă trebuie aplicată în continuare pe termen nelimitat [50]. Un astfel de efect juridic ar depăși obiectivului protecției juridice eficiente, constituind astfel o încălcare a principiului juridic general al proporționalității.

126. În acest context, principiul efectivității și principiul încrederii legitime prevăd, într-un caz precum cel din acțiunea principală, stabilirea unui termen de tranziție pentru intrarea în vigoare a Legii de modificare din 9 decembrie 2004, perioadă în care acționarul plătitor de impozit pe venit ar putea solicita modificarea deciziilor de impunere definitive în baza prezentării unor dovezi valabile privind impozitul pe profit achitat pentru dividendele obținute din alte state membre UE.

49 — Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 48, punctul 46).

50 — A se vedea în acest sens Hotărârea Grundig Italiana (citată la nota de subsol 48, punctul 41).

127. Această perioadă de tranziție trebuie să fie în principiu suficientă pentru a acorda acționarilor plătitori de impozit pe venit, care inițial au considerat că își pot exercita pe termen nelimitat dreptul de a solicita deducerea impozitelor pentru dividendele obținute de la societăți din alte state membre UE, un termen suficient pentru a exercita acest drept. Aceștia trebuie să aibă, în orice caz, posibilitatea de a nu pregăti cererea în graba impusă de situațiile urgente care nu au legătură cu termenele pe care puteau conta inițial [51].

128. Pentru stabilirea concretă a acestei perioade de tranziție pentru punerea în aplicare a noii reglementări fiscale în cauză, trebuie avut în vedere, pe de o parte, că, până la Legea de modificare din 9 decembrie 2004, nu a existat un termen-limită până la care să fie necesară depunerea cererii de rectificare a unei decizii de impunere rămase definitivă. Pe de altă parte, se pleacă de la premisa că anumiți acționari plătitori de impozit pe venit nu puteau solicita oricând de la societățile care distribuie dividendele o dovadă validă privind impozitele pe profit plătite pentru dividende în alte state membre UE, în acest sens fiind necesară anterior o muncă de lămurire și de convingere.

129. În acest context, am ajuns la concluzia că perioada minimă de tranziție necesară pentru a asigura eficiența punerii în aplicare a drepturilor garantate de dreptul Uniunii trebuie să fie de 12 luni, permițându-i contribuabilului beneficiar al dividendelor din alte state membre UE care are gradul normal de diligență să ia cunoștință de Legea de modificare din 9 decembrie 2004 și de noua reglementare și să își poată pregăti și depune cererea de rectificare a deciziei de impunere rămase definitivă fără a-i fi influențate negativ șansele de succes.

130. Luând în considerare toate aceste aspecte, răspunsul la litera a) a celei de a patra întrebări preliminare este că modificarea unei reglementări naționale, conform căreia este exclusă modificarea retroactivă și fără prevederea unei perioade de tranziție a impozitelor pentru dividendele obținute de la societăți din alte state membre UE prevăzute într-o decizie de impunere care a rămas definitivă prin prezentarea unei dovezi valide privind plata impozitului pe profit, excluzând astfel, cu efect retroactiv, și deducerea acestor impozite pe profit, reprezintă o încălcare a principiului efectivității și a principiului încrederii legitime. Pentru intrarea în vigoare a unei reglementări precum Legea de modificare din 9 decembrie 2004, aceste două principii impun respectarea unei perioade de tranziție rezonabile de minimum douăsprezece luni de la publicarea respectivului act legislativ.

51 — *Ibidem*, punctul 38.

VII — Concluzie

131. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții ca, la întrebările preliminare formulate de Finanzgericht Köln, să se răspundă astfel:

„1) Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că impun, într-un caz precum cel din acțiunea principală, deducerea impozitului pe profit plătit în amonte pentru dividendele obținute din alte state membre UE din impozitul pe venit datorat de acționari, sub forma unui credit fiscal calculat proporțional cu impozitul pe profit plătit efectiv în amonte pentru dividendele menționate. Această deducere nu trebuie să depășească însă cota impozitului pe profit aplicabilă pentru dividendele obținute la nivel național.

2) O reglementare națională conform căreia, pentru deducerea din impozitul pe venit a impozitului pe profit plătit pentru dividendele provenite din alte state UE, este întotdeauna necesară prezentarea unui certificat în sensul articolului 44 și următorului din KStG pentru a dovedi plata acestui impozit încalcă principiul efectivității dacă această cerință face practic imposibilă sau excesiv de dificilă deducerea impozitului pe profit plătit în alte state UE. Stabilirea acestui aspect este de competența instanței de trimitere.

3) În lipsa unei prevederi relevante de drept al Uniunii, este de competența fiecărui stat membru să prevadă normele privind repartizarea sarcinii probei și a riscului reprezentat de neobținerea probelor, precum și normele privind aprecierea juridică a probelor necesare pentru stabilirea impozitului pe profit plătit pentru dividendele obținute din alte state membre UE, cu obligația respectării în același timp a principiilor echivalenței și efectivității. Principiul efectivității nu

prevede obligația instanței de a estima impozitul pe profit plătit pentru dividendele obținute din alte state membre UE care este imposibil de stabilit cu certitudine. Însă, conform principiului echivalenței, o astfel de obligație există dacă o instanță națională ar fi obligată să efectueze o astfel de estimare într-o situație similară strict națională. Dacă impozitele pe profit achitate indirect pentru dividendele obținute la nivel național influențează valoarea creditului fiscal acordat acționarilor, trebuie luate în considerare și impozitele pe profit achitate indirect pentru dividendele obținute din alte state membre UE.

4) O reglementare națională conform căreia impozitarea dividendelor obținute de la societăți naționale, precum și de la societăți din alte state membre UE prevăzută într-o decizie de impunere care a rămas definitivă poate fi modificată, în scopul deducerii impozitului pe profit pentru aceste dividende, doar prin prezentarea unui certificat fiscal în sensul articolului 44 și următorului din KStG încalcă principiul efectivității dacă aceasta face imposibilă sau excesiv de dificilă modificarea impozitării dividendelor obținute de la societăți din alte state membre UE. Stabilirea acestui aspect este de competența instanței de trimitere.

5) Modificarea unei reglementări naționale, conform căreia este exclusă modificarea retroactivă și fără prevederea unei perioade de tranziție a impozitelor pentru dividendele obținute de la societăți din alte state membre UE prevăzute într-o decizie de impunere care a rămas definitivă prin prezentarea unei dovezi valide privind plata impozitului pe profit, excluzând astfel, cu efect retroactiv, și deducerea acestor impozite pe profit, reprezintă o încălcare a principiului efectivității și a principiului încrederii legitime. Pentru intrarea în vigoare a unei reglementări precum Legea de modificare din 9 decembrie 2004, aceste două principii impun respectarea unei perioade de tranziție rezonabile de minimum douăsprezece luni de la publicarea respectivului act legislativ."