HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

26 iunie 2008 *

În cauza C-284/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 22 februarie 2006, primită de Curte la 29 iunie 2006, în procedura

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

împotriva

Burda GmbH, fostă Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul G. Arestis (raportor), doamna R. Silva de Lapuerta, domnii E. Juhász și T. von Danwitz, judecători,

* Limba de procedură: germana.

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: domnul J. Swedenborg, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 iunie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Burda GmbH, fostă Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, de H. Geißler, de B. von Winterfeld și de J. Lüdicke, Rechtsanwälte;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 31 ianuarie 2008,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea Directivei 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), în versiunea aplicabilă acțiunii principale (denumită în continuare „Directiva 90/435"), și a articolului 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE), precum și a articolelor 73 B și 73 D din Tratatul CE (devenite articolul 56 CE și, respectiv, articolul 58 CE).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între societatea Burda GmbH, fostă Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (denumită în continuare „Burda"), pe de o parte, și Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (denumită în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, cu privire la impozitarea profitului pe care această societate l-a repartizat în 1998 pentru exercițiile 1996 și 1997 uneia dintre societățile sale mamă, și anume RCS International Services BV (denumită în continuare „RCS"), stabilită în Țările de Jos.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Potrivit primului considerent al Directivei 90/435, aceasta urmărește să introducă „norme de impozitare neutre din punct de vedere concurențial, pentru a permite întreprinderilor să se adapteze cerințelor pieței comune, să-și mărească productivitatea și să-și consolideze poziția concurențială la nivel internațional”.

4 Potrivit celui de al treilea considerent, această directivă urmărește în special să elimine dezavantajele fiscale care afectează grupurile de societăți din state membre diferite prin raportare la grupurile de societăți dintr-un singur stat membru.

5 Articolele 1-7 din Directiva 90/435 prevăd:

„*Articolul 1*

(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

— repartizării profiturilor primite de societățile din statul respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;

— repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt.

[…]

Articolul 2

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

(a) are una din formele de organizare prezentate în anexă;

(b) în conformitate cu legislația fiscală a statului membru, este considerată ca având-și reședința fiscală în statul membru și, în temeiul unui acord privind dubla impozitare încheiat cu un stat terț, nu se consideră că are sediul fiscal în afara Comunității;

(c) în plus, plătește unul din următoarele impozite, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări:

[…]

— Körperschaftsteuer în Republica Federală Germania,

[…]

sau un alt impozit care substituie unul din impozitele menționate.

Articolul 3

(1) În sensul prezentei directive:

(a) statutul de societate-mamă se atribuie oricărei societăți comerciale dintr-un stat membru care îndeplinește condițiile menționate la articolul 2 și deține minimum 25 % din capitalul unei societăți dintr-un alt stat membru care îndeplinește condiții similare;

(b) „filială” reprezintă societatea comercială al cărei capital include participația menționată la litera (a).

[…]

Articolul 4

(1) Dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății-mamă:

— fie nu impozitează aceste profituri;

— fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă, percepută de statul membru în care filiala are reședința, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului [a se citi «pierderilor»] ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. […]

[…]

Articolul 5

(1) Profiturile repartizate de filială societății-mamă sunt scutite de taxa reținută la sursă, cel puțin în cazul în care societatea-mamă deține minimum 25 % din capitalul filialei.

[…]

(3) Sub rezerva alineatului (1), Republica Federală Germania poate percepe, atât timp cât aplică profiturilor repartizate o cotă cu cel puțin 11 procente mai mică decât

cota aplicabilă profiturilor reținute și până la jumătatea anului 1996 cel puțin, o taxă reținută la sursă compensatorie de 5 % pe profiturile distribuite de filiale.

[…]

Articolul 6

Statul membru de care aparține societatea-mamă nu poate percepe taxa reținută la sursă pe profiturile pe care societatea-mamă le primește de la filiala sa.

Articolul 7

(1) În sensul prezentei directive, sintagma «taxă reținută la sursă» nu include o plată anticipată sau în avans (précompte) a impozitului pe profit către statul membru al filialei, efectuată în legătură cu distribuirea profiturilor către societatea-mamă.

(2) Prezenta directivă nu afectează aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri, de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor, în special a dispozițiilor privind plata pasivelor [a se citi «creditelor»] fiscale către beneficiarii dividendelor."

6 Conform anexei la Directiva 90/435, aceasta privește societățile de drept german denumite „Aktiengesellschaft", „Kommanditgesellschaft auf Aktien", „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" și „bergrechtliche Gewerkschaft".

Reglementarea națională

KStG 1996

7 Articolul 1 din Legea din 1996 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz 1996), în versiunea aplicabilă acțiunii principale, (BGBl. 1996 I, p. 340, denumită în continuare „KStG 1996") prevede în special că societățile de capital ale căror organe de conducere sau al căror sediu se află în Germania sunt supuse integral impozitului pe profit.

8 Potrivit articolului 2 din KStG 1996, entitățile, asociațiile de persoane și grupurile patrimoniale care nu dețin nici organele de conducere, nici sediul în Germania sunt supuse parțial impozitului pe profit, pentru veniturile lor obținute în Germania.

9 Potrivit articolului 23 din KStG 1996, cota obișnuită a impozitului pe profit este de 45 % din venitul impozabil.

10 Articolul 27 alineatul 1 din KStG 1996 prevede că, „în cazul în care o societate de capital supusă integral impozitului repartizează profit, cuantumul impozitului pe profit se majorează sau se reduce în mod corespunzător, în funcție de diferența dintre impozitarea capitalului propriu al societății de capital (impozitarea tezaurizării), care, potrivit articolului 28, este considerat ca fiind utilizat pentru repartizarea profitului, și impozitul care rezultă din aplicarea unei cote de 30 % din profitul anterior deducerii impozitului pe profit (impozitarea repartizării)".

11 Articolul 28 alineatele 3 și 4 din KStG 1996 prevede:

„3. Se consideră că elementele capitalului propriu utilizabil sunt folosite pentru o repartizare în ordinea prevăzută la articolul 30, sub rezerva alineatelor 4, 5 și 7. Cuantumul până la concurența căruia se consideră că un element este utilizat trebuie să fie determinat în funcție de impozitarea sa obișnuită.

4. În cazul în care elementul sau elementele capitalului în sensul articolului 30 alineatul 1 a treia teză punctul 1 sau 2, inițial considerate a fi utilizate în sensul alineatului 3, nu mai sunt suficiente, ulterior, pentru a compensa o repartizare a profitului, această repartizare a profitului trebuie să fie imputată asupra elementului capitalului prevăzut la articolul 30 alineatul 2 punctul 2, chiar dacă acest element devine negativ din acest motiv."

12 Articolul 29 alineatul 2 din KStG 1996 prevede că, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, capitalul propriu este repartizat în capital propriu repartizabil și capital propriu-divers și că respectivul capital propriu care se poate repartiza reprezintă partea din capitalul propriu care depășește capitalul social.

13 Articolul 30 alineatele 1 și 2 din KStG 1996 prevede:

„1. La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, capitalul propriu repartizabil este împărțit în funcție de regimul de impozitare. Fiecare fracțiune depinde de împărțirea realizată în timpul exercițiului financiar precedent. În cadrul repartizării, se vor prezenta separat fracțiunile care corespund:

1. unor venituri care, începând cu 31 decembrie 1993, erau supuse cotei integrale a impozitului pe profit;

[…]

3. unor creșteri ale activului care nu sunt supuse impozitului pe profit sau care au majorat capitalul propriu al societății de capital în cursul exercițiilor financiare anterioare datei de 1 ianuarie 1977.

2. Cuantumul indicat la alineatul 1 punctul 3 se subdivide în:

1. capital propriu care provine din venituri externe în cursul exercițiilor financiare ulterioare datei de 31 decembrie 1976 […];

2. creșteri diverse ale activului care nu sunt supuse impozitului pe profit și care nu intră în categoriile 3 și 4;

3. capital propriu repartizabil realizat înainte de sfârșitul exercițiului fiscal care a precedat data de 1 ianuarie 1977;

4. aporturi ale acționarilor care au majorat capitalul propriu în cursul exercițiilor financiare ulterioare datei de 31 decembrie 1976.”

14 Partea din veniturile menționate la articolul 30 alineatul 1 punctul 1 din KStG 1996, supusă cotei integrale a impozitului pe profit, respectiv 45 %, este desemnată sub denumirea „EK 45”.

15 Creșterile de active menționate la articolul 30 alineatul 1 punctul 3 din KStG 1996, care nu sunt supuse impozitului pe profit, sunt desemnate sub denumirea „EK 0” și, în funcție de cele patru categorii menționate la articolul 30 alineatul 2, sub denumirile „EK 01”-„EK 04”.

16 Articolul 40 din KStG 1996 prevede:

„În temeiul articolului 27, impozitul pe profit nu este majorat:

1. pentru repartizările fracțiunilor care intră sub incidența dispozițiilor articolului 30 alineatul 2 punctul 1 [EK 01];

2. pentru repartizările fracțiunilor care intră sub incidența dispozițiilor articolului 30 alineatul 2 punctul 4 [EK 04].”

17 Articolul 44 alineatul 1 prima teză din KStG 1996 prevede:

„În cazul în care o entitate supusă integral impozitului furnizează prestații în nume propriu, care echivalează, pentru acționari, cu încasări în sensul articolului 20 alineatul 1 punctul 1 sau 2 din Legea privind impozitul pe venit, aceasta este obligată, sub rezerva alineatului 2, să furnizeze acționarilor săi, la cererea acestora, o atestare care să cuprindă, pe formularul administrativ oficial adecvat, următoarele informații:

1. numele și adresa acționarului;

2. cuantumul prestațiilor;

3. data plății;

4. cuantumul impozitului pe profit deductibil în temeiul articolului 36 alineatul 2 punctul 3 prima teză din Legea privind impozitul pe venit;

5. cuantumul impozitului pe profit care trebuie rambursat în sensul articolului 52; este suficient ca informația să se raporteze la o acțiune, la o parte sau la un drept de folosință unic;

6. cuantumul prestației pentru care elementul capitalului în sensul articolului 30 alineatul 2 punctul 1 se consideră a fi utilizat;

7. cuantumul prestației pentru care elementul capitalului în sensul articolului 30 alineatul 2 punctul 4 se consideră a fi utilizat."

18 Articolul 50 alineatul 1 punctul 2 din KStG 1996 prevede, printre altele, că impozitul pe profit datorat pentru încasările supuse taxei reținute la sursă este achitat printr-o reținere la sursă în cazul în care beneficiarul încasărilor nu este decât parțial impozitat și în cazul în care încasările nu rezultă dintr-o exploatare comercială, agricolă sau forestieră, situată pe teritoriul național.

19 Articolul 51 din KStG 1996 prevede că, „dacă acționarul nu este supus impozitului pe încasări în sensul articolului 20 alineatul 1 punctele 1-3 sau alineatul 2 punctul 2 litera (a) din Legea privind impozitul pe venit sau dacă aceste încasări nu sunt luate

în considerare la stabilirea bazei de impozitare în conformitate cu articolul 50 alineatul 1 punctul 1 sau 2, este exclusă imputarea sau rambursarea impozitului pe profit imputabil în temeiul articolului 36 alineatul 2 punctul 3 din Legea privind impozitul pe venit".

20 Articolul 52 alineatul 1 din KStG 1996 prevede:

„Impozitul pe profit care nu poate să fie imputat în conformitate cu articolul 51 este rambursat acționarilor care sunt supuși integral, dar exonerați de la plata impozitului pe profit, persoanelor juridice de drept public și acționarilor care sunt supuși parțial impozitului pe profit în temeiul articolului 2 punctul 1, la cererea acestora, în măsura în care acest impozit se majorează, în conformitate cu articolul 27, întrucât capitalul propriu în sensul articolului 30 alineatul 2 punctul 3 este considerat ca fiind utilizat pentru repartizare sau pentru prestația similară."

EStG 1990

21 Articolul 20 alineatul 1 din Legea din 1990 privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, p. 1898, denumită în continuare „EStG 1990") prevede:

„Veniturile din capital cuprind:

1. repartizările de dividende;

2. […]

3. cuantumul impozitului pe profit deductibil în temeiul articolului 36 alineatul 2 punctul 3.”

22 Articolul 36 alineatul 2 din EStG1990 prevede:

„[…]

Următoarele sume vor fi deduse din cuantumul impozitului pe venit:

[…]

3. Impozitul pe profit plătit de o entitate sau de o asociație de persoane supusă integral impozitului pe profit, până la concurența a 3/7 din venituri în sensul articolului 20 alineatul 1 punctul 1 (dividende) sau 2, în măsura în care încasările menționate nu provin din repartizări pentru care au fost utilizate capitaluri proprii în sensul articolului 30 alineatul 2 punctul 1 din Legea privind impozitul pe profit.”

23 Articolul 43 alineatul 1 din EStG 1990 prevede:

„Următoarele venituri din capital percepute în Germania sunt supuse impozitului pe venit prin prelevare din veniturile din capital (impozit pe veniturile din capital):

1. veniturile din capital în sensul articolului 20 alineatul 1 punctele 1 și 2 […]”

Situația de fapt din acțiunea principală, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

24 Astfel cum rezultă din decizia de trimitere, Burda este o societate cu răspundere limitată de drept german, care are sediul și organele de conducere în Germania. În cursul anilor relevanți în acțiunea principală, societatea a fost deținută în părți egale de societatea de capital RCS, stabilită în Țările de Jos, și de societatea de capital Burda International Holding GmbH (denumită în continuare „Burda International”), situată în Germania.

25 În 1998, Burda a decis să repartizeze profitul corespunzător exercițiilor 1996 și 1997 în părți egale în favoarea RCS, precum și în favoarea Burda International. În temeiul articolului 27 alineatul 1 din KStG 1996, repartizarea acestui profit a fost impozitată cu cota de 30 %.

26 Din decizia de trimitere rezultă că, în conformitate cu articolul 44 din KStG 1996, numai Burda International a primit un certificat de deductibilitate a impozitului pe profit pentru repartizarea profitului efectuată de Burda.

27 Din decizia respectivă rezultă de asemenea că, în urma unui control fiscal, s-a stabilit că Burda repartizase profitul pentru un cuantum superior cuantumului veniturilor impozabile. Astfel, Finanzamt a redus de la 6 049 925 DEM la 4 915 490 DEM diferitele elemente de capital propriu repartizabil supus impozitului pe profit la cotă integrală (EK 45) și, în temeiul articolului 28 alineatul 4 din KStG 1996, a compensat repartizările care, după diminuare, nu mai erau acoperite de capitalul propriu repartizabil impozitat cu capitalul propriu în sensul articolului 30 alineatul 2 punctul 2 din KStG 1996 (EK 02).

28 Această compensare a determinat majorări ale impozitului pe profit pentru cei doi ani în cauză în acțiunea principală și, prin urmare, adoptarea, în special, a celor două avize de impunere modificate.

29 Burda a introdus o acțiune la Finanzgericht Hamburg împotriva acestor avize prin care a contestat aplicarea articolului 28 alineatul 4 din KStG 1996, invocând compensarea eronată cu EK 02 a repartizărilor de profit în favoarea RCS.

30 În această privință, Burda a arătat că dispunea de aporturi în numerar care intră în categoria EK 04, care ar fi fost suficiente să finanțeze repartizarea profitului și că, în orice caz, nu dispunea de creșteri ale activului care intră în categoria EK 02.

31 Prin Hotărârea din 29 aprilie 2005, Finanzgericht Hamburg a admis cererea formulată de Burda, apreciind, în esență, că trebuie aplicate dispozițiile articolului 28 alineatul 3 din KStG 1996, în sensul că partea din profit repartizată RCS ar fi trebuit imputată asupra EK 04.

32 Împotriva acestei hotărâri, Finanzamt a introdus recurs la Bundesfinanzhof.

33 Acesta din urmă a apreciat că se impunea respingerea interpretării pe care Finanzgericht Hamburg a dat-o articolului 28 alineatul 4 din KStG 1996. Potrivit Bundesfinanzhof, domeniul de aplicare al acestei dispoziții nu poate să fie limitat la acționarii care au dreptul la imputare și, prin urmare, să excludă acționarii, ca RCS, care nu au drept la creditul fiscal.

34 Cu toate acestea, Bundesfinanzhof a exprimat îndoieli cu privire la aspectul dacă impozitarea repartizărilor efectuate asupra categoriei EK 02 este compatibilă cu Directiva 90/435, în măsura în care aceasta constituie o taxă reținută la sursă, și, dacă este cazul, cu dispozițiile Tratatului CE referitoare la libera circulație a capitalurilor sau cu privire la libertatea de stabilire.

35 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

1) În cazul în care dreptul național prevede, în cazul unei repartizări a profitului unei filiale societății sale mamă, impozitarea de venituri și de creșteri de active ale societății de capital care nu ar fi fost impozitate în temeiul dreptului național, dacă ar fi fost păstrate de către filială în loc să fie repartizate societății-mamă, aceasta reprezintă o taxă reținută la sursă în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 […], devenit articolul 5 în versiunea [rezultând] din Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118)?

2) În cazul unui răspuns negativ, o dispoziție națională care prevede compensarea derogatorie a repartizării profitului unei societăți de capital cu capital propriu al acesteia din urmă, cu obligația fiscală care rezultă din aceasta, chiar în cazul în care societatea respectivă dovedește că a repartizat dividende unor acționari nerezidenți și că, în acest caz, astfel de acționari, spre deosebire de acționarii rezidenți, nu ar avea temei, potrivit dreptului național, să deducă impozitul pe profit care le este aplicat din propriul impozit, este compatibilă cu [articolele 52, 73 B și 73 D din tratat]?

36 Prin actul depus la grefa Curții la 18 februarie 2008, Burda a solicitat Curții să dispună redeschiderea procedurii orale, conform articolului 61 din Regulamentul de procedură, în vederea stabilirii „măsurilor de organizare a procedurii".

Cu privire la cererea având ca obiect redeschiderea procedurii orale și luarea măsurilor de organizare a procedurii

37 Din jurisprudență rezultă că, din oficiu, la propunerea avocatului general sau la cererea părților, Curtea poate să dispună redeschiderea procedurii orale, în conformitate cu articolul 61 din Regulamentul de procedură, dacă apreciază că nu este lămurită îndeajuns sau dacă este necesară soluționarea cauzei pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților (a se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2004, Swedish Match, C-210/03, Rec., p. I-11893, punctul 25, Hotărârea din 7 decembrie 2006, SGAE, C-306/05, Rec., p. I-11519, punctul 27, și Hotărârea din 28 iunie 2007, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, Rep., p. I-5357, punctul 29).

38 În susținerea cererii sale, Burda arată, în primul rând, că avocatul general nu ia în considerare, în cadrul concluziilor, dispozițiile articolului 78 alineatul 5 din circulara germană privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuerrichtlinien, denumită în continuare „KStR").

39 În această privință, este necesar să se sublinieze că, în cadrul unei proceduri introduse în temeiul articolului 234 CE, nu revine Curții sarcina de a indica dispozițiile naționale pertinente aplicabile în acțiunea principală. O astfel de prerogativă aparține numai instanței de trimitere care, stabilind cadrul juridic intern, acordă în același timp Curții posibilitatea de a furniza toate elementele de interpretare legate de dreptul comunitar care să permită instanței de trimitere să analizeze conformitatea unei legislații naționale cu reglementarea comunitară.

40 Or, este cert că, în decizia sa preliminară, instanța de trimitere nu menționează dispozițiile articolului 78 alineatul 5 din KStR.

41 În realitate, prin susținerile sale, Burda critică poziția avocatului general cu privire la interpretarea articolului 28 alineatul 4 din KSTG 1996 și faptul că acesta nu a urmat analiza sa.

42 Or, din jurisprudență rezultă că Statutul Curții de Justiție și Regulamentul de procedură nu prevăd posibilitatea ca părțile să depună observații în răspuns la concluziile prezentate de avocatul general (a se vedea în special Hotărârea SGAE, citată anterior, punctul 26 și jurisprudența citată).

43 În al doilea rând, Burda susține că, spre deosebire de ceea ce apreciază avocatul general, aceasta nu dispunea de profit repartizabil susceptibil să fie impozitat cu cota de 30 % și că dividendul nu reprezenta decât rambursarea, fără impozite, a unor aporturi în numerar efectuate de către asociați.

44 Prin aceste susțineri, Burda invocă, în esență, faptul că anumite premise de fapt pe care se întemeiază analiza avocatului general sunt inexacte, chiar incomplete.

45 În această privință, trebuie arătat că revine numai instanței naționale obligația de a defini situația de fapt în care se încadrează întrebările adresate sau cel puțin să explice ipotezele de fapt pe care se întemeiază aceste întrebări.

46 Or, din întrebarea preliminară rezultă că elementele de fapt invocate de către Burda, în cadrul cererii sale, nu au fost evidențiate de către instanța de trimitere.

47 În consecință, susținerile menționate la punctul 43 din prezenta hotărâre nu pot să justifice nici redeschiderea procedurii orale, ținând seama de cerințele stabilite la articolul 61 din Regulamentul de procedură.

48 În aceste condiții, Curtea, după ascultarea avocatului general, consideră că dispune de toate elementele necesare pentru a răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere.

49 Prin urmare, nu este necesar să se dispună redeschiderea procedurii orale și se impune, așadar, să se respingă și cererea conexă de luare a unor măsuri de organizare a procedurii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

50 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să se stabilească dacă o dispoziție națională care, în cazul unei repartizări a profitului unei filiale societății-mamă, prevede impozitarea veniturilor și a creșterilor de active ale filialei care nu ar fi fost impozitate dacă aceasta din urmă le-ar fi tezaurizat în loc să le repartizeze societății-mamă constituie o taxă reținută la sursă în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435.

51 În această privință, potrivit unei jurisprudențe constante, directiva menționată, care, astfel cum rezultă de la punctele 5 și 24 din prezenta hotărâre, se aplică în acțiunea

principală, urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării dintre societățile unor state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți dintr-un singur stat membru și să faciliteze astfel cooperarea transfrontalieră. Astfel, pentru a evita dubla impozitare, articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 prevede scutirea de taxa reținută la sursă în statul filialei cu ocazia repartizării profiturilor (a se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții, C-283/94, C-291/94 și C-292/94, Rec., p. I-5063, punctul 22, Hotărârea din 8 iunie 2000, Epson Europe, C-375/98, Rec., p. I-4243, punctul 20, Hotărârea din 4 octombrie 2001, Athinaïki Zythopoiïa, C-294/99, Rec., p. I-6797, punctul 25, Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Rec., p. I-9809, punctul 45, și Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 103).

52 În special, în ceea ce privește interdicția impusă statelor membre la articolul 5 din Directiva 90/435 de a aplica o taxă reținută la sursă asupra profitului repartizat de o filială rezidentă societății-mamă care are reședința într-un alt stat membru, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că reprezintă taxă reținută la sursă orice impozitare a profitului perceput în statul în care dividendele sunt repartizate sau al cărui fapt generator este plata de dividende sau de orice alt randament al titlurilor atunci când baza de impozitare a acestui impozit este randamentul titlurilor menționate, iar persoana impozabilă este deținătorul aceloraşi titluri (Hotărârile citate anterior Epson Europe, punctul 23, Athinaïki Zythopoiïa, punctele 28 și 29, Océ Van der Grinten, punctul 47, precum și Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 108).

53 Din această jurisprudență rezultă că, în vederea aplicării articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, trebuie să fie îndeplinite în mod cumulativ trei condiții.

54 În această privință, guvernul german a susținut că cea de a treia dintre condițiile menționate la punctul 52 din prezenta hotărâre, și anume ca persoana impozabilă să fie „deținătorul titlurilor”, nu este îndeplinită în acțiunea principală.

55 Or, trebuie să se constate că Burda este supusă unui impozit pe profit cu ocazia repartizării profitului, în timp ce Burda International și RCS sunt deținătoarele titlurilor.

56 Prin urmare, a treia condiție referitoare la existența unei taxe reținute la sursă în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 nu este îndeplinită în acțiunea principală.

57 Această apreciere nu poate fi repusă în discuție prin argumentele pe care Burda și Comisia Comunităților Europene le deduc din Hotărârea Athinaïki Zythopoïïa, citată anterior, pentru a susține că, în realitate, condiția menționată anterior nu este aplicată de către Curte, care preferă o abordare întemeiată pe aprecieri economice.

58 În special, potrivit Comisiei, interpretarea condițiilor de aplicare a articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 trebuie să țină seama de funcția economică specială a mecanismului taxei reținute la sursă pe care îl prevede această directivă. În lipsa acestuia, aplicarea acestei dispoziții ar fi compromisă în cele mai frecvente cazuri, respectiv de fiecare dată când o filială ar repartiza dividende propriilor societăți-mamă, în cazul în care acestea din urmă ar avea reședința într-un alt stat membru decât cel al filialei.

59 Cu privire la acest aspect, Comisia adaugă faptul că efectul economic al impozitării societății filiale corespunde unei impozitări a societății-mamă, având în vedere că impozitul este reținut de către societatea care repartizează profitul și este plătit direct serviciilor fiscale.

60 Susținerile care precedă nu pot fi reținute.

61 De la bun început, se impune să se constate că din jurisprudența ulterioară Hotărârii Athinaïki Zythopoïïa, citată anterior, rezultă menținerea de către Curte, drept condiție privind noțiunea „taxă reținută la sursă” în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, a celei potrivit căreia persoana impozabilă este deținătoarea titlurilor (a se vedea Hotărârile citate anterior, Océ van der Grinten, punctul 47, și Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 108).

62 Pe de altă parte, această constatare nu poate să fie înlăturată pe baza unor pretinse considerații economice inerente mecanismului taxei reținute la sursă, cum sunt cele invocate de către Comisie. Într-adevăr, astfel de considerații, chiar dacă s-ar presupune că sunt pertinente, justifică aplicarea articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 numai dacă sunt îndeplinite toate condițiile enunțate în jurisprudența citată la punctul 52 din prezenta hotărâre.

63 Având în vedere că a treia condiție referitoare la existența unei taxe reținute la sursă în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 nu este îndeplinită în acțiunea principală, această dispoziție nu se opune unui mecanism de corectare contabilă, astfel cum este cel prevăzut la articolul 28 alineatul 4 din KStG 1996.

64 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare în sensul că o dispoziție de drept național care, în cazul unei repartizări a profitului unei filiale societății-mamă, prevede impozitarea profitului și a creșterilor de active ale filialei care nu ar fi fost impozitate dacă aceasta din urmă le-ar fi tezaurizat în loc să le repartizeze societății-mamă nu constituie o taxă reținută la sursă în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435.

Cu privire la a doua întrebare

65 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să se stabilească dacă articolele 52, 73 B și 73 D din tratat trebuie interpretate în sensul că se opun aplicării unei măsuri naționale, astfel cum este articolul 28 alineatul 4 din KStG 1996, în temeiul căreia impunerea profitului repartizat de către o filială rezidentă a unui stat membru societății-mamă este supusă aceluiași mecanism corector, indiferent dacă societatea-mamă are reședința în același stat membru sau într-un alt stat membru, în timp ce, spre deosebire de o societate-mamă rezidentă, unei societăți-mamă nerezidente nu i se acordă credit fiscal de către statul membru de reședință al filialei sale.

66 Cu titlu introductiv, se impune să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 40, Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec., p. I-11673, punctul 36, și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 20).

67 În împrejurările din cadrul acțiunii principale, trebuie să se stabilească, în prealabil, dacă și în ce măsură o reglementare națională astfel cum este cea în cauză în acțiunea principală este susceptibilă să afecteze libertățile prevăzute la articolele 52, 73 B și 73 D din tratat.

Cu privire la libertatea aplicabilă

68 Dintr-o jurisprudență constantă rezultă că, în măsura în care o reglementare națională nu privește decât relații din cadrul unui grup de societăți, aceasta afectează în mod preponderent libertatea de stabilire (a se vedea în special, în acest sens, Hotărârile citate anterior Test Claimants in the FII Group Litigation, punctul 118, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 33, și Oy AA, punctul 23).

69 În plus, trebuie să se reamintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cazul în care o societate deține, în cadrul unei alte societăți, participații care îi permit să exercite o influență certă asupra deciziilor acesteia și să îi stabilească activitățile, dispozițiile din tratat aplicabile sunt cele privind libertatea de stabilire (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 31, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 39, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 27, Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 20, Hotărârea din 23 octombrie 2007, Comisia/Germania, C-112/05, Rep., p. I-8995,

punctul 13, precum și Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 29).

70 Din decizia de trimitere rezultă că Burda, care își are reședința pe teritoriul german, este deținută în proporție de 50 % de către o societate nerezidentă, în cazul de față de către RCS. O astfel de cotă de participare la capitalul social al Burda din partea RCS conferă, în principiu, acesteia din urmă dreptul de a exercita o influență certă și decisivă asupra activității filialei sale, în sensul jurisprudenței citate la punctul precedent.

71 De asemenea, este necesar să se arate că o legislație națională precum cea în cauză în acțiunea principală, a cărei aplicare nu depinde de nivelul participațiilor pe care societatea beneficiară a dividendelor le deține în cadrul societății care repartizează aceste dividende, este susceptibilă să intre atât în domeniul de aplicare al articolului 43 CE privind libertatea de stabilire, cât și al articolului 56 CE privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 36).

72 În această privință, trebuie totuși să se constate că litigiul din acțiunea principală privește exclusiv impactul legislației naționale în cauză în acțiunea principală asupra situației unei societăți rezidente care a repartizat dividende unor acționari deținători ai unor participații care le conferă o influență certă asupra deciziilor societății respective și care le permit să stabilească activitățile acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 38).

73 În acest context, dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire se aplică într-o cauză precum cea din acțiunea principală.

74 În orice situație, presupunând că aplicarea dispozițiilor din KStG 1996 are efecte restrictive asupra liberei circulații a capitalurilor, astfel de efecte ar fi consecința inevitabilă a unui eventual obstacol în calea libertății de stabilire și, prin urmare, nu

justifică o analiză autonomă a legislației respective în raport cu articolul 73 B din tratat (Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 24 și jurisprudența citată).

75 Din cele de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la prezenta întrebare numai în lumina dispozițiilor din tratat referitoare la libertatea de stabilire.

Cu privire la existența unei restricții privind libertatea de stabilire

76 Libertatea de stabilire, pe care articolul 52 din tratat o recunoaște resortisanților comunitari și care presupune accesul acestora la activități independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii în legislația statului membru de reședință, cuprinde, potrivit articolului 58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE), în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în special Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 41, precum și Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punctul 42).

77 În ceea ce privește societățile, se impune să se arate că sediul acestora în sensul articolului 58 din tratat servește, la fel ca și cetățenia persoanelor fizice, la determinarea legăturii acestora cu ordinea juridică a unui stat membru. A admite că statul membru de reședință poate să aplice în mod liber un tratament diferit numai pentru simplul fapt că sediul unei societăți este situat într-un alt stat membru ar priva articolul 52 de conținutul său. Libertatea de stabilire urmărește astfel să garanteze beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă prin interzicerea oricărei discriminări întemeiate pe locul sediului societăților (a se vedea în special Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 43 și jurisprudența citată).

78 Din decizia de trimitere rezultă că mecanismul corector în cauză în acțiunea principală urmărește să garanteze că suma impozitului plătit de către societatea care efectuează repartizarea corespunde, după corectare, sumei creditului fiscal acordat în mod eronat acționarului. În acest scop, mecanismul corector prevede luarea în considerare, în vederea impozitării, a capitalului propriu care intră în categoria EK 02 pentru a garanta că impozitul și creditul fiscal sunt conforme cu atestările fiscale furnizate acționarilor.

79 Trebuie să se arate că, în temeiul acestui mecanism corector ce urmărește să se evite acordarea unui credit fiscal pentru un impozit neplătit, corectarea nu privește cuantumul creditului fiscal, ci cuantumul impozitului plătit de către societatea care efectuează repartizarea.

80 În plus, este cert că mecanismul corector prevăzut la articolul 28 alineatul 4 din KStG 1996 este aplicabil unei societăți rezidente în Germania, indiferent dacă aceasta este filiala unei societăți-mamă rezidente de asemenea în Germania sau a unei societăți-mamă rezidente în alt stat membru.

81 În acest context, Burda apreciază că tratamentul discriminatoriu în acțiunea principală constă tocmai în aplicarea aceluiași mecanism corector unor situații diferite, în sensul că, spre deosebire de societățile-mamă rezidente, societățile-mamă nerezidente ale unor filiale rezidente nu beneficiază de un credit fiscal pentru a compensa impozitul pe profit plătit de către societatea care efectuează repartizarea.

82 Având în vedere că o discriminare poate consta în aplicarea aceleiași norme unor situații diferite, pentru a stabili, în acțiunea principală, existența unui tratament fiscal discriminatoriu și, prin urmare, interzis în principiu prin articolul 52 din tratat, trebuie să se analizeze dacă, în privința măsurii naționale în cauză, societățile filiale rezidente se află într-o situație diferită după cum societatea-mamă a acestora este rezidentă sau nerezidentă și, prin urmare, după cum acestea din urmă beneficiază sau nu de un credit fiscal.

83 În această privință, trebuie să se reamintească faptul că din decizia de trimitere rezultă că aplicarea mecanismului de corectare contabilă prevăzut la articolul 28 alineatul 4 din KStG 1996 nu este susceptibilă să modifice obligația fiscală a Burda, după cum societatea-mamă a acesteia are reședința în Germania sau în alt stat membru.

84 Prin urmare, nu se poate reține că aplicarea articolului 28 alineatul 4 din KStG 1996 determină, în privința filialei, un tratament identic în situații diferite, întrucât filiala nu se află într-o poziție diferită prin raportare la legislația statului său de reședință, în cazul de față Republica Federală Germania, după cum aceasta repartizează profitul său unei societăți-mamă nerezidente sau unei societăți-mamă rezidente.

85 Această apreciere nu poate fi repusă în discuție de faptul, subliniat de către instanța de trimitere, că, pentru acționarii nerezidenți, impozitarea întreprinderii care efectuează repartizarea devine definitivă, în sensul că majorarea obligației fiscale a societății care efectuează repartizarea nu se compensează prin acordarea unui credit fiscal corespunzător.

86 În această privință, se impune să se precizeze că, din jurisprudență, rezultă că fiecărui stat membru îi revine obligația de a organiza, cu respectarea dreptului comunitar, propriul sistem de impozitare a profitului repartizat și de a defini, în acest cadru, baza de impozitare, precum și cota de impozitare care se aplică, în sarcina societății care efectuează repartizarea și/sau a acționarului beneficiar, atât timp cât sunt supuși impozitului în acest stat (Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 50).

87 Potrivit aceleiași jurisprudențe, în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitare, statele membre păstrează competența de a defini, pe cale convențională sau unilaterală, criteriile de repartizare a atribuțiilor lor de taxare, în special în scopul de a elimina dubla impozitare (Hotărârea Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, citată anterior, punctul 52).

88 În acest scop, creditul fiscal acordat societății-mamă rezidente, în temeiul legislației naționale aplicabile în acțiunea principală, urmărește să evite o dublă impozitare economică a profitului repartizat de către o filială rezidentă și taxat prima dată în sarcina acesteia din urmă.

89 Or, în acțiunea principală, care are o legătură cu o repartizare transfrontalieră a profitului, sarcina de a preveni această dublă impozitare economică nu revine, în principiu, statului membru de reședință al filialei, ci statului membru pe teritoriul căruia are reședința societatea-mamă.

90 Într-adevăr, în conformitate cu articolul 4 din Directiva 90/435, statul membru de reședință al societății-mamă trebuie fie să exonereze profiturile primite de către aceasta de la o filială care are reședința într-un alt stat membru, fie să o autorizeze să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor.

91 Prin urmare, în aceste două ipoteze, statul membru de reședință al societății-mamă este obligat să acorde un tratament fiscal care urmărește același obiectiv cu cel al creditului fiscal acordat de către statul membru de reședință al filialei societăților-mamă care au reședința pe teritoriul acestuia, astfel încât să fie, de asemenea, evitată dubla impozitare economică a profitului repartizat sub forma unor dividende.

92 Astfel, la fel cum societatea-mamă rezidentă a unei societăți filiale rezidente beneficiază de un credit fiscal din partea statului său de reședință, care este și statul de reședință al filialei, societatea-mamă nerezidentă a unei filiale rezidente este protejată împotriva riscului unei duble impozitări economice a profitului repartizat sub forma unor dividende, dar de către propriul stat membru de reședință.

93 În consecință, impozitarea profitului repartizat, precum profitul care aparține categoriei EK 02 în împrejurările din acțiunea principală, este compensată, în orice caz, de către statul membru de reședință al societății-mamă.

94 Neacordarea unui credit fiscal de către statul membru al filialei în favoarea unei societăți-mamă nerezidente nu poate, așadar, diferenția situația filialei rezidente a unei societăți-mamă rezidente de cea a filialei rezidente a unei societăți-mamă nerezidente.

95 Prin urmare, situația societății filiale rezidente a unei societăți-mamă rezidente nu este diferită de cea a societății filiale rezidente a unei societăți-mamă nerezidente în vederea aplicării legislației în cauză în acțiunea principală, astfel încât, în această privință, nu există niciun tratament discriminatoriu față de societatea filială rezidentă.

96 Din cele de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 52 din tratat trebuie interpretat în sensul că acesta nu se opune aplicării unei măsuri naționale, precum articolul 28 alineatul 4 din KStG 1996, potrivit căreia impozitarea profitului repartizat de către o filială rezidentă într-un stat membru societății-mamă a acesteia este supusă aceluiași mecanism corector, indiferent dacă societatea-mamă are reședința în același stat membru sau într-un alt stat membru, în condițiile în care, spre deosebire de o societate-mamă rezidentă, o societate-mamă nerezidentă nu beneficiază de credit fiscal din partea statului membru de reședință al filialei sale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **O dispoziție de drept național care, în cazul unei repartizări a profitului unei filiale societății-mamă, prevede impozitarea profitului și a creșterilor de active ale filialei care nu ar fi fost impozitate dacă aceasta din urmă le-ar fi tezaurizat în loc să le repartizeze societății-mamă nu constituie o taxă reținută la sursă în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre.**

2) **Articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) trebuie interpretat în sensul că acesta nu se opune aplicării unei măsuri naționale, precum articolul 28 alineatul 4 din Legea din 1996 privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz 1996), în versiunea aplicabilă acțiunii principale, potrivit căreia impozitarea profitului repartizat de către o filială rezidentă într-un stat membru societății-mamă a acesteia este supusă aceluiași mecanism corector, indiferent dacă societatea-mamă are reședința în același stat membru sau într-un alt stat membru, în condițiile în care, spre deosebire de o societate-mamă rezidentă, o societate-mamă nerezidentă nu beneficiază de credit fiscal din partea statului membru de reședință al filialei sale.**

Semnături