

Cauza C-572/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

3 noiembrie 2020

Instanța de trimitere:

Finanzgericht Köln (Germania)

Data deciziei de trimitere:

20 mai 2020

Reclamantă:

ACC Silicones Ltd.

Pârât:

Bundeszentralamt für Steuern

Obiectul procedurii principale

Drept fiscal – Impozit pe veniturile din capital – Cerere de restituire a impozitului pe veniturile din capital depusă de o societate nerezidentă căreia îi sunt distribuite dividende provenite din participația sa sub forma unor părți sociale deținute de un acționariat dispersat ale unor societăți rezidente

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1) Articolul 63 TFUE (ex-articolul 56 CE) se opune unei dispoziții fiscale naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care impune unei societăți stabilite în străinătate care încasează dividende provenite din participații și care nu atinge pragul minim pentru participare prevăzut la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-

mamă și filialelor acestora din diferite state membre (astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123), în scopul restituirii impozitului pe veniturile din capital, furnizarea unei dovezi, prin intermediul unui certificat eliberat de administrația fiscală străină, potrivit căruia impozitul pe veniturile din capital nu poate fi dedus de această societate sau de un acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul acestei societăți și nici nu poate fi reținut cu titlu de cheltuieli de exploatare ori de cheltuieli profesionale și că o deducere, o reținere sau o reportare nu are loc, în mod efectiv, nici atunci când unei societăți stabilite pe teritoriul național, în cazul unei cote identice a participației, nu i se solicită o asemenea dovadă în scopul restituirii impozitului pe veniturile din capital?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, principiul proporționalității și principiul efectivității se opun cerinței referitoare la certificat menționate în prima întrebare în cazul în care beneficiarului stabilit în străinătate al dividendelor provenite din așa-numitele participații deținute de un acționariat dispersat îi este practic imposibil să prezinte acest certificat?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), în special articolele 49, 54, 63, 65 și 267

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 (astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123, denumită în continuare „Directiva 90/435”), în special articolul 3

Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (denumită în continuare „Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora”)

Dispozițiile naționale invocate

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Legea fundamentală a Republicii Federale Germania, denumită în continuare „GG”), în special articolul 23

Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit, denumită în continuare „KStG”), în special articolele 2, 8b, 31, 32 și 34 (astfel cum a fost modificată prin legea de transpunere a Hotărârii Curții din 20 octombrie 2011 în cauza C-284/09)

Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit, denumită în continuare „EStG”), în special articolele 20, 36, 43, 43b, 44a, 45a, 49 și 50d

Abgabenordnung (Codul fiscal, denumit în continuare „AO”), în special articolele 10, 11, 90 și 155

Convenția germano-britanică de evitare a dublei impuneri (denumită în continuare „CDI-MB”), în special articolul VI alineatul (1)

Prezentarea situației de fapt și a procedurii

Părțile sunt în dezacord cu privire la aspectul dacă, în cursul anilor în litigiu 2006-2008, reclamanta are dreptul la o restituire a impozitului pe veniturile din capital în temeiul articolului 32 alineatul (5) din KStG în ceea ce privește dividendele provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat. Reclamanta este o societate de capital stabilită în Marea Britanie care, în cursul anilor în litigiu 2006, 2007 și 2008, deținea 5,26 % din capitalul social al Ambrattec GmbH, Mainz. Reclamanta este deținută integral de The Amber Chemical Co. Ltd., o societate cotate la bursă. În cursul anilor în litigiu, reclamantei i-au fost distribuite profituri din partea Ambrattec GmbH. Pentru aceste distribuiri de profituri, Ambrattec GmbH a reținut și a achitat impozit pe veniturile din capital în cuantum de 20 %, majorat cu contribuția de solidaritate în cuantum de 5,5 %.

Prin cererea din 29 decembrie 2009, primită de pârât la 31 decembrie 2009, reclamanta a solicitat restituirea impozitului pe veniturile din capital reținut și achitat, majorat cu contribuția de solidaritate, pentru anii în litigiu 2006-2008. În susținerea unei părți a acestei cereri, reclamanta a invocat dispozițiile coroborate ale articolului 50d alineatul (1) din EStG și ale articolului VI alineatul (1) din CDI-MB, întrucât CDI-MB limitează la 15 % cota impozitului reținut la sursă. Cealaltă parte a cererii se întemeie pe libertățile fundamentale ale Tratatului CE, respectiv TFUE în ceea ce privește restituirea impozitului rămas pe veniturile din capital. Prin decizia din 7 octombrie 2010, pârâtul s-a pronunțat cu privire la cererile întemeiate pe dispozițiile coroborate ale articolului 50d alineatul 1 din EStG și ale articolului VI alineatul (1) din CDI-MB și a acordat în această privință o restituire a impozitului pe veniturile din capital, majorat cu contribuția de solidaritate, în conformitate cu cererea. În plus, prin deciziile din 8 iunie 2015, făcând trimitere la cererea din 31 decembrie 2009, pârâtul a respins scutirea și restituirea impozitelor germane pe veniturile din capital reținute la sursă, în conformitate cu articolul 32 alineatul (5) din KStG, pentru anii în litigiu. Reclamanta a formulat contestație în termen împotriva acestor decizii. Prin deciziile din 22 ianuarie 2016 de soluționare a contestațiilor, aceste contestații au fost respinse ca nefondate. Ulterior, reclamanta a formulat o acțiune în termen.

Argumentele reclamantei

În susținerea acțiunii sale, reclamanta arată că ar fi fost prezentate dovezile prevăzute la articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 literele (b) și (c) din KStG. Obiectivul articolului 32 alineatul (5) din KStG ar fi acela de a evita, prin intermediul unui drept la restituire acordat creditorului nerezident al veniturilor

din capital în cazurile prevăzute de Curte, ca societățile de capital nerezidente (societățile-mamă) care ar fi primit dividende de la filialele lor rezidente să fie supuse unei impozitări cu caracter definitiv. Reclamanta, care este stabilită în Anglia, susține că, în anii în litigiu, reuniunile consiliului de administrație ar fi avut loc în Anglia. În plus, majoritatea administratorilor săi ar fi stabiliți în Anglia. Aceasta a prezentat certificatul eliberat de autoritatea fiscală britanică la 12 august 2014. Reclamanta susține că ar fi demonstrat, de asemenea, că impozitul german pe veniturile din capital nu ar putea fi dedus, reținut sau reportat în privința sa și că nici nu ar fi avut loc în mod efectiv o deducere, o reținere sau o reportare.

În măsura în care pârâtul impune prezentarea unui certificat eliberat de statul de reședință potrivit căruia impozitul pe veniturile din capital reținut nu ar putea fi dedus sau considerat deductibil nu numai de către reclamantă, ci și de acționarii care dețin participații directe sau indirecte în cadrul reclamantei, ea ar fi furnizat această dovadă prin intermediul unor calcule fiscale. Din acestea s-ar putea deduce că la nivelul Amber Chemical Co. Ltd, societatea-mamă, nu ar fi fost efectuată o deducere a impozitului german reținut la sursă (nici pentru partea încasată direct din dividende) și că, în această privință, informațiile referitoare la dividendele încasate la nivelul filialei – așadar la nivelul reclamantei – și la impozitul german reținut la sursă aferent acestora ar fi total pierdute. Prezentarea unui certificat HMCR nu poate fi impusă la acest nivel. Furnizarea acestei dovezi ar trebui considerată disproporționată și nu ar fi acoperită nici de articolul 32 alineatul (5) din KStG, nici de articolul 90 alineatele (1) și (2) din AO, întrucât aceasta depășește ceea ce ar fi necesar pentru a examina și pentru a soluționa în mod pozitiv problema privind dreptul la restituire prevăzut la articolul 32 alineatul (5) din KStG.

Faptul că o astfel de deducere nu ar fi posibilă la nivelul unui acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul reclamantei nu ar necesita dovezi suplimentare, din moment ce acestor persoane nu le este imputat niciun venit corespunzător. Totuși, faptul de a impune prezentarea unui certificat-tip pentru acționarii direcți și indirecti ai unei societăți cotate indirect la bursă ar depăși în mod evident limitele proporționalității. În această privință, ar trebui să fie deja suficient pentru a exclude prezentarea dovezii faptul că acționarii societății-mamă nu ar mai fi identificabili în perioada de distribuție. În cadrul acțiunii directe, reclamanta a prezentat certificate globale privind neimputarea eliberate de HMRC la 24 mai 2016. Rezultă de aici că, în general, o deducere nu este posibilă numai pentru participanții indirecti (cu alte cuvinte, începând cu acționarii direcți ai reclamantei). Reclamanta susține că impunerea prezentării unui astfel de certificat global ar încălca dreptul Uniunii și dreptul constituțional.

Argumentele pârâtului

Pârâtul susține că nu ar exista un drept la restituire în temeiul articolului 32 alineatul (5) din KStG, întrucât reclamanta nu ar fi demonstrat că erau îndeplinite

condițiile pentru restituire. Reclamanta nu ar fi prezentat dovezile cerute de lege în conformitate cu articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 literele (b) și (c) din KStG, în ceea ce privește locul conducerii activității. În plus, în conformitate cu articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG, ar fi prevăzută drept condiție împrejurarea că o deducere, o reținere sau o reportare a impozitului reținut nu ar fi posibilă nici la nivelul reclamantei înseși, nici la cel al acționarilor care dețin participații directe sau indirecte în cadrul acesteia. Această dispoziție ar fi concretizată prin obligația de furnizare a dovezilor prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a cincea teză din KStG. Potrivit acesteia, pe lângă dovada că nu ar exista, în principiu, posibilitatea unui astfel de avantaj, ar trebui de asemenea să se demonstreze că un avantaj nici nu ar fi fost acordat în mod efectiv. Cerința furnizării dovezilor ar implica de asemenea obligația de a prezenta informații detaliate cu privire la categoria exactă a acționarilor direcți și indirecti, indiferent de forma juridică a acestora. În acest scop ar fi prezentată o organigramă care ar permite clarificarea întregului lanț de participare până la ultima persoană indirectă. Nici această condiție nu ar fi fost îndeplinită de reclamantă. Reclamanta nu ar fi făcut dovada imposibilității de a lua în considerare din punct de vedere fiscal cuantumul deducerii în litigiu pentru unul dintre acționarii săi direcți sau indirecti în statul lor de reședință [articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 coroborat cu a cincea teză din KStG]. Cerința de furnizare a dovezilor prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a treia teză din KStG nu ar determina o discriminare nejustificată.

O eventuală limitare a libertăților fundamentale garantate de Tratatul UE ar fi justificată atunci când aceasta ar urmări să garanteze coerența unui regim fiscal. Aceasta ar implica existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (Hotărârea din 13 martie 2007, C-524/04, *Test Claimants*, punctul 68, Hotărârea din 8 noiembrie 2007, C-379/05, *Amurta*, punctul 46). Astfel, nu ar fi necesar ca Republica Federală Germania să acorde o degrevare fiscală atunci când o scutire a reținerii la sursă a impozitului pe veniturile din capital aferent dividendelor distribuite de societăți de capital stabilite în Germania ar fi fost deja sau ar fi putut să fie obținută în mod efectiv prin degrevările beneficiarului nerezident direct sau indirect al dividendelor într-un stat de reședință. În consecință, autoritățile fiscale ale unui stat membru al Uniunii Europene ar avea dreptul de a solicita contribuabilului toate dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile acordării unui avantaj fiscal prevăzut de reglementarea în cauză, inclusiv realitatea și natura reținerilor fiscale operate în alte state membre (Hotărârea din 30 iunie 2011, C-262/09, *Meilicke II*; Hotărârea din 10 februarie 2011, C-436/08, *Haribo*).

Aprecierea litigiului în temeiul dreptului național

În cazul distribuirii profiturilor, asociatul stabilit în străinătate obține venituri din capital în sensul articolului 20 alineatul (1) punctul 1 din EStG, care sunt supuse unei obligații fiscale parțiale în temeiul articolului 49 alineatul (1) punctul 5a din EStG. Astfel, impozitul pe venit este perceput, în conformitate cu articolul 43

alineatul (1) prima teză punctul 1 din EStG [în cazul unei societăți de capital, coroborat cu articolul 31 alineatul (1) prima teză din KStG], prin reținere din veniturile din capital (impozit pe veniturile din capital). Există posibilitatea de restituire a impozitului pe veniturile din capital reținut și achitat. Condițiile de restituire diferă după cum participația la un acționariat dispersat, așadar sub 15 % sau 10 %, este deținută de o societate stabilită pe teritoriul național sau de o societate stabilită în străinătate. Dacă participația la un acționariat dispersat este deținută de o societate stabilită pe teritoriul național, dividendele distribuite acesteia de o societate rezidentă sunt scutite de impozit în anii în litigiu și până la intrarea în vigoare a legii din 21 martie 2013 de transpunere a Hotărârii Curții din 20 octombrie 2011 în cauza C-284/09, în temeiul articolului 8b alineatul (1) din KStG. În conformitate cu articolul 31 alineatul (1) din KStG coroborat cu articolul 36 alineatul (2) punctul 2 din EStG, în perioada în litigiu, impozitul pe veniturile din capital reținut se deduce din impozitul datorat de societatea rezidentă și poate fi, de asemenea, restituit. Deducerea (și eventuala restituire) a impozitului pe veniturile din capital este supusă condiției ca impozitul pe veniturile din capital să fi fost reținut și achitat. Această dovadă trebuie făcută prin prezentarea unui certificat în conformitate cu articolul 45a alineatul (2) sau (3) din EStG. În ceea ce privește distribuirile de dividende în favoarea unor societăților stabilite în străinătate care dețin o participație la un acționariat dispersat, legea prevede, la articolul 32 alineatul (5) din KStG, posibilitatea unei restituiri a impozitului pe veniturile din capital. Cu toate acestea, condițiile sunt diferite față de condițiile aplicabile deducerii sau restituirii impozitului pe veniturile din capital în privința societăților rezidente.

aa. Geneza articolului 32 alineatul (5) din KStG

Articolul 32 alineatul (5) din KStG a fost introdus de legiuitor ca urmare a Hotărârii Curții din 20 octombrie 2011, C-284/09. În această hotărâre, Curtea a statuat că caracterul liberatoriu al reținerii fiscale prevăzute la articolul 32 alineatul (1) din KStG pentru dividendele plătite unor societăți nerezidente care nu ating pragul minim pentru participare prevăzut de Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora aduce atingere liberei circulații a capitalurilor consacrate de Tratatul TFUE și de Acordul privind SEE.

bb. Conținutul normativ al articolului 32 alineatul (5) din KStG

Articolul 32 alineatul (5) din KStG stabilește diferite condiții pentru restituirea impozitului pe veniturile din capital, printre care și anumite obligații privind furnizarea dovezilor și a certificatelor. Acesta prevede:

(5) În cazul în care impozitul pe profit al creditorului aferent veniturilor din capital în sensul articolului 20 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) a fost achitat în temeiul alineatului (1), creditorului veniturilor din capital i se restituie la cerere impozitul pe veniturile din capital reținut și achitat în conformitate cu

articolul 36 alineatul (2) punctul 2 din Legea privind impozitul pe venit, atunci când

1. creditorul veniturilor din capital este o societate supusă parțial la plata impozitului în temeiul articolului 2 punctul 1, care
 - a) este, de asemenea, o societate în sensul articolului 54 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene sau al articolului 34 din Acordul privind Spațiul Economic European,
 - b) are sediul și locul conducerii activității pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene sau al unui stat în care se aplică Acordul privind Spațiul Economic European,
 - c) este supusă în statul în care se află locul conducerii activității sale, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, unei obligații fiscale nelimitate comparabile cu cea prevăzută la articolul 1 și
2. creditorul participă direct la capitalul inițial sau social al societății debitoare a veniturilor din capital și nu îndeplinește condiția privind pragul minim pentru participare prevăzută la articolul 43b alineatul (2) din Legea privind impozitul pe venit.

Prima teză se aplică numai în cazul în care:

1. nu se prevede restituirea impozitului pe veniturile din capital în cauză în temeiul altor dispoziții,
2. veniturile din capital prevăzute la articolul 8b alineatul (1) nu ar fi luate în considerare la stabilirea venitului,
3. în temeiul dispozițiilor străine, veniturile din capital nu sunt imputate niciunei persoane care nu ar avea dreptul la restituire în temeiul prezentului alineat dacă aceasta a obținut în mod direct venituri din capital,
4. un drept la restituirea totală sau parțială a impozitului pe veniturile din capital nu ar fi exclus în cazul aplicării corespunzătoare a articolului 50d alineatul (3) din Legea privind impozitul pe venit și
5. impozitul pe veniturile din capital nu poate fi dedus de creditor sau de un acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul acestuia și nici nu poate fi reținut cu titlu de cheltuieli de exploatare sau de cheltuieli profesionale; posibilitatea unei reportări a deducerii echivalează cu deducerea.

Creditorul veniturilor din capital are obligația de a face dovada îndeplinirii condițiilor de restituire. Acesta trebuie în special să dovedească, prin intermediul

unui certificat eliberat de autoritățile fiscale din statul său de reședință, că este considerat rezident fiscal în acest stat, că este integral supus impozitului pe profit în statul respectiv și că nu este scutit de impozitul pe profit, precum și că este beneficiarul efectiv al veniturilor din capital. Din certificatul eliberat de administrația fiscală străină trebuie să reiasă că impozitul german pe veniturile din capital nu poate fi dedus, reținut sau reportat și că o deducere, o reținere sau o reportare nu au avut loc în mod efectiv. Restituirea impozitului pe veniturile din capital se efectuează pentru toate veniturile din capital în sensul articolului 1 alineatul (3) prima teză, încasate în cursul unui an calendaristic, pe baza unei decizii de scutire adoptate în temeiul articolului 155 alineatul (1) a treia teză din Codul fiscal (Abgabenordnung).

Prezentarea motivării trimiterii preliminare

Sesizarea Curții se impune în temeiul articolului 267 TFUE, întrucât interpretarea liberei circulații a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE (ex-articolul 56 CE) dă naștere unor îndoieli. Pentru soluționarea acțiunii, este important să se stabilească dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legiuitorul german la articolul 32 alineatul (5) din KStG, de care depinde restituirea impozitului pe veniturile din capital în cazul dividendelor provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat – așadar, dividendele provenite din participații sub 15 % (pentru distribuirile anterioare datei de 31 decembrie 2008) sau sub 10 % (pentru distribuirile ulterioare datei de 31 decembrie 2008) – sunt compatibile cu dreptul Uniunii și sunt, în consecință, aplicabile. Întrebările adresate cu titlu preliminar sunt necesare pentru soluționarea cauzei. Sub rezerva condiției discutabile care face obiectul întrebării preliminare, toate celelalte condiții ale unei restituiri în conformitate cu articolul 32 alineatul (5) din KStG sunt îndeplinite. Potrivit articolului 34 alineatul (13b) din KStG, articolul 32 alineatul (5) din KStG este aplicabil anilor în litigiu. Dividendele pentru care a fost reținut și achitat impozitul în litigiu pe veniturile din capital constituie, de fapt, venituri din capital în sensul articolului 20 alineatul (1) punctul 1 din EStG [articolul 32 alineatul (5) prima teză din KStG].

Dreptul la restituire impune creditorului să fie o societate supusă parțial la plata impozitului potrivit articolului 2 punctul 1 din KStG, care este o societate potrivit articolului 54 TFUE [articolul 32 alineatul (5) punctul 1 litera (a) din KStG], cu sediul (articolul 10 din AO) și locul conducerii activității (articolul 11 din AO) pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene sau al unui stat membru al SEE [articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 litera (b) din KStG] și este supusă în statul în care se află locul conducerii activității sale, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, unei obligații fiscale nelimitate comparabile cu cea prevăzută la articolul 1 din KStG [articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 litera (c) din KStG]. Aceste condiții sunt îndeplinite. Reclamanta, în calitate de beneficiară a dividendelor unei societăți stabilite în Germania, este o societate supusă parțial la plata impozitului potrivit articolului 2 punctul 1 din KStG. De asemenea, aceasta este o societate în conformitate cu articolul 54 TFUE

[articolul 32 alineatul (5) punctul 1 litera (a) din KStG]. Cerința prevăzută la articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 litera (b) din KStG este de asemenea îndeplinită. Atât sediul reclamantei în sensul articolului 10 din AO, cât și locul conducerii activității în sensul articolului 11 din AO se află în Marea Britanie.

În ceea ce privește mai precis locul conducerii activității, reclamanta a susținut, spre convingerea suficientă a instanței de trimitere și a demonstrat, prin prezentarea unor documente adecvate, că administratorii săi sunt în majoritate stabiliți în Anglia, iar reuniunile consiliului de administrație se desfășurau la sediul societății din Marea Britanie. În acest context, reclamanta a prezentat un extras din registrul comerțului englez care conținea o listă a persoanelor care acționau, în majoritate stabilite în Anglia. În plus, reclamanta a prezentat două procese-verbale ale reuniunilor directorilor din 31 ianuarie 2007, desfășurate la sediul societății. În plus, reclamanta a prezentat Directors' Report and Financial Statements din 31 martie 2009, care menționează expres „UK based directors” drept „key management personnel”.

Cu toate acestea, instanța de trimitere este convinsă că cerința potrivit căreia sediul (articolul 10 din AO) și locul conducerii activității (articolul 11 din AO) trebuie să se afle pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene sau al unui stat SEE [articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 din KStG] este contrară dreptului primar al Uniunii și, pentru acest motiv, nu își găsește aplicarea în orice caz. Astfel, noua reglementare a fost generată de o încălcare a liberei circulații a capitalurilor, iar întinderea acestei libertăți fundamentale produce, în principiu, efecte la nivelul statelor terțe. Astfel, Curtea și-a întemeiat Hotărârea din 20 octombrie 2011 (C-284/09), aflată la baza introducerii articolului 32 alineatul (5) în KStG, pe libera circulație a capitalurilor (articolul 63 TFUE), iar nu pe libertatea de stabilire (articolul 49 TFUE). Curtea a indicat astfel că, supunând dividendele distribuite unor societăți stabilite în alte state membre, în cazul în care nu este atins pragul minim pentru participarea unei societăți-mamă la capitalul filialei sale prevăzut la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 90/435, unei impozitări mai oneroase, în termeni economici, decât cea care grevează dividendele distribuite unor societăți al căror sediu este situat pe teritoriul național, un stat membru nu își îndeplinește obligațiile care îi revin în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE, așadar cu privire la libertatea de circulație a capitalurilor. Faptul că în acest caz trebuie avută în vedere o încălcare a liberei circulații a capitalurilor are drept consecință că inclusiv societățile-mamă stabilite în state terțe care nu ating pragul minim pentru participare pot invoca o încălcare a dreptului primar european. Astfel, libera circulație a capitalurilor este aplicabilă și în relațiile cu țările terțe ca unică libertate fundamentală (a se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2007, C-101/05). Astfel, articolul 63 alineatul (1) TFUE (ex-articolul 56 CE) prevede că sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.

Acest lucru este confirmat prin Hotărârea Curții din 13 noiembrie 2019 (C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München). Potrivit acesteia, impozitarea dividendelor provenite din participațiile deținute de un

acționariat dispersat distribuite fondurilor de pensii nerezidente constituie o încălcare a liberei circulații a capitalurilor. Astfel, fondurile de pensii rezidente pot încasa dividende cu scutire de impozit, deoarece au posibilitatea, în cadrul procedurii de calcul al impozitului prin estimarea bazei de impozitare, să deducă din impozitul pe profit impozitul pe veniturile din capital care a fost reținut sau să obțină rambursarea cvasitotalității acestuia din urmă. În schimb, fondurile de pensii nerezidente – în situația din speța respectivă, un fond de pensii stabilit în Canada, așadar într-un stat terț – nu pot efectua astfel de deduceri sau să obțină astfel de rambursări, din moment ce pentru aceste fonduri de pensii impozitul pe profit plătit prin reținere la sursă este liberatoriu, în conformitate cu articolul 32 alineatul (1) punctul 2 din KStG, și constituie, în ceea ce le privește, o sarcină fiscală definitivă. Curtea a considerat că în acest caz exista o încălcare a liberei circulații a capitalurilor. În consecință, și această hotărâre pledează în favoarea tezei potrivit căreia, ca urmare a liberei circulații a capitalurilor, nici societățile beneficiare ale dividendelor provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat stabilite în state terțe nu pot fi plasate într-o situație mai puțin favorabilă decât societățile beneficiare ale dividendelor provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat, care au sediul pe teritoriul național sau pe teritoriul comunitar.

Dat fiind faptul că, printr-o participație de 5,26 % în cursul anilor în litigiu, reclamanta nu deține o participație de control în cadrul Ambratec GmbH, o decizie privind raportul dintre libera circulație a capitalurilor și libertatea de stabilire, în special în situațiile unor state terțe, nu este, în orice caz, necesară. În ceea ce privește încălcarea liberei circulații a capitalurilor, articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 din KStG trebuie limitat în sensul că reglementarea se aplică și societăților care au sediul și/sau sediul conducerii activității în state terțe. În conformitate cu articolul 23 din GG, articolul 267 TFUE, dreptul Uniunii Europene face parte integrantă din dreptul federal și este aplicabil cu prioritate în raport cu dreptul național. În consecință, instanțele nu pot aplica dispozițiile germane dacă acestea încalcă dreptul Uniunii.

Cu toate acestea, în cazul încălcării dreptului primar al Uniunii, norma națională nu este complet inaplicabilă, întrucât supremația aplicării dreptului comunitar nu impune să se renunțe, în principiu, în totalitate la aplicarea normei contrare dreptului Uniunii. În schimb, cerințele dreptului comunitar, formulate cu caracter obligatoriu de Curte, trebuie, în cazuri corespunzătoare, să fie interpretate în normele vizate printr-o „reducere care menține validitatea”. În acest mod se realizează o stare conformă cu dreptul Uniunii prin intermediul unei interpretări creatoare a legii. Având în vedere cele de mai sus, articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 din KStG trebuie interpretat, menținându-i validitatea, în sensul că reglementarea se aplică și societăților care au sediul și/sau sediul conducerii activității în state terțe. În speță, acest lucru înseamnă că reglementarea prevăzută la articolul 32 alineatul (5) din EStG ar fi relevantă chiar dacă sediul conducerii activității reclamantei nu s-ar fi aflat în Marea Britanie, întrucât locul sediului conducerii activității într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un stat din

SEE nu este relevant în această privință în contextul reducerii normei cu menținerea validității.

Cerința prevăzută la articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 1 litera (c) din KStG este de asemenea îndeplinită. Reclamanta este supusă în statul în care se află locul conducerii activității sale, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, unei obligații fiscale nelimitate comparabile cu cea prevăzută la articolul 1 din KStG. Locul conducerii activității reclamantei se află în Marea Britanie. De asemenea, reclamanta este supusă integral la plata impozitului în acest stat. Nu există posibilitatea unei opțiuni sau a unei exceptări. În plus, cerința prevăzută la articolul 32 alineatul (5) prima teză punctul 2 din KStG este de asemenea îndeplinită. Potrivit acesteia, societatea-mamă nerezidentă trebuie să dețină participații directe la capitalul social al societății debitoare a veniturilor din capital și trebuie să îndeplinească condiția privind pragul minim pentru participare prevăzut la articolul 43b alineatul (2) din EStG. Astfel, valoarea participației trebuie să fie sub 10 %. Reclamanta deține 5,26 % din capitalul social al societății germane Ambratec GmbH, așadar sub 10 %. Certificatul eliberat de autoritatea fiscală britanică (HM Revenue & Custom) la 12 august 2014 îndeplinește cerințele privind furnizarea dovezilor prevăzute la articolul 32 alineatul (5) a patra teză din KStG.

Articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 1 din KStG impune ca creditorul veniturilor din capital să nu poată solicita o restituire în temeiul altor dispoziții. Această condiție este îndeplinită. În speță nu poate fi avută în special în vedere nici o restituire în temeiul articolului 44 alineatul (9) sau al articolului 50d alineatul (1) a doua teză din EStG. Cerința prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 2 din KStG este de asemenea îndeplinită. În conformitate cu articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 2 din KStG, dreptul la restituire în sensul articolului 32 alineatul (5) prima teză din KStG nu este avut în vedere decât în cazul veniturilor din capital care nu ar fi luate în considerare la stabilirea venitului în conformitate cu articolul 8b alineatul (1) din KStG. În acest mod, legea garantează, pe de o parte, că dreptul la restituire nu este diminuat în sensul articolului 8b alineatul (5) cu cheltuielile de exploatare forfetare nedeductibile. Pe de altă parte – și mai ales –, trimiterea la articolul 8b alineatul (1) din KStG împiedică restituirea impozitului pe veniturile din capital în cazurile prevăzute în noua versiune a articolului 8b alineatul (4), așadar pentru cazurile de participații impozabile deținute de un acționariat dispersat. Rezultă că procedura de restituire prevăzută la articolul 32 alineatul (5) din KStG vizează de acum înainte, fără restricții – inclusiv participațiile de afiliere și participațiile deținute de un acționariat dispersat –, numai încasările intervenite până la data de referință de 28 februarie 2013; a se vedea articolul 34 alineatul (7a) a doua teză din legea de transpunere a Hotărârii Curții din 21 martie 2013. Această condiție este îndeplinită pentru distribuirile de dividende efectuate în cursul anilor în litigiu.

Cerința prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 3 din KStG potrivit căreia, în temeiul dispozițiilor străine, veniturile din capital nu sunt imputate niciunei persoane care nu ar avea dreptul la restituire în temeiul

prezentului alineat dacă aceasta a obținut în mod direct venituri din capital, este îndeplinită în speță. În special, în raport cu dispozițiile străine, dividendele în discuție nu sunt imputate niciunei persoane, de exemplu, pentru impozitarea la nivel de grup, care nu ar putea pretinde ea însăși o restituire în sensul articolului 32 alineatul (5) din KStG. În sfârșit, în cazul unei aplicări corespunzătoare a articolului 50d alineatul (3) din EStG, dreptul reclamantei la o restituire totală sau parțială a impozitului pe veniturile din capital nu este exclus, întrucât condițiile acestei dispoziții nu sunt îndeplinite. Având în vedere cele de mai sus, poate fi lăsat la o parte aspectul dacă această condiție este legală.

Problematică pare însă cerința prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG. Potrivit acesteia, dreptul la restituire este refuzat dacă impozitul pe veniturile din capital reținut poate fi dedus de creditor sau de un acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul creditorului sau poate fi reținut cu titlu de cheltuieli de exploatare sau de cheltuieli profesionale; deja posibilitatea unei reportări a deducerii este suficientă în această privință. Astfel, în conformitate cu articolul 32 alineatul (5) din KStG, o restituire nu se acordă decât dacă tratamentul defavorabil al beneficiarilor de dividende nerezidenți în raport cu beneficiarii rezidenți ai dividendelor nu poate fi compensat printr-o deducere, printr-o reținere din baza veniturilor impozabile sau printr-o reportare a deducerii în străinătate.

La aceasta se adaugă faptul că, în conformitate cu articolul 32 alineatul (5) a cincea teză din KStG, această condiție trebuie dovedită de reclamantă prin prezentarea unui certificat eliberat de administrația fiscală străină din care să reiasă că impozitul german pe veniturile din capital nu poate fi dedus, reținut sau reportat și că o deducere, o reținere sau o reportare nu au avut loc în mod efectiv. În această privință, instanța de trimitere interpretează legislația în sensul că certificatul trebuie să fie prezentat atât pentru creditorul veniturilor din capital, așadar pentru reclamantă, cât și pentru toți acționarii deținători de participații directe și indirecte. Astfel, reglementarea este redactată în termeni generali, așa încât trebuie înțeleasă în mod general și, prin urmare, în raport cu toate nivelurile. Acest lucru este confirmat de contextul sistematic în care se înscrie alături de articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG, care impune ca impozitul pe veniturile din capital să nu poată fi dedus de creditor sau de un acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul acestuia și nici să nu poată fi reținut cu titlu de cheltuieli de exploatare sau de cheltuieli profesionale. Având în vedere această condiție, cerința privind certificatul, care este legată în mod evident de articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG, trebuie extinsă, din motive practice, la toate nivelurile de participare.

Cu toate acestea, în speță, nu este posibil să se stabilească dacă este îndeplinită condiția prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG. Participațiile în cadrul reclamantei sunt deținute în proporție de 100 % de The Amber Chemical Co. Ltd. Aceasta este o societate cotată la bursă. Tratatul impozitului pe veniturile din capital în cazul The Amber Chemical Co. Ltd și în special al asociaților săi nu este inteligibil în mod concret. În ceea ce o privește pe

reclamantă însăși, aceasta a prezentat un certificat eliberat de autoritatea fiscală britanică HMRC la 12 august 2014. Acest certificat confirmă, atât pentru anul fiscal 2006/2007 (încasările de dividende din anii 2006 și 2007), cât și pentru anul fiscal 2008/2009 (încasările de dividende din anul 2008), că nu a existat o scutire de la plata impozitului german pe veniturile din capital și că aceasta nu poate avea loc nici în viitor. Problema dacă aceasta rezultă, din punct de vedere juridic, dintr-o scutire a dividendelor sau dintr-o lipsă a volumului de deducere din cauza unei situații de pierdere nu prezintă relevanță în această privință, contrar celor susținute de pârât, întrucât, într-o situație națională, impozitul pe veniturile din capital este dedus și restituit inclusiv într-un an în care s-au înregistrat pierderi.

În ceea ce privește cerința ca impozitul pe veniturile din capital reținut să nu poată fi dedus sau considerat deductibil nu numai de reclamantă, ci și de acționarii care dețin participații directe sau indirecte în cadrul acesteia, o dovadă corespunzătoare nu este posibilă. Desigur, pentru Amber Chemical Co. Ltd, societatea-mamă, reclamanta a furnizat calcule fiscale. Chiar considerând, pe această bază, astfel cum susține reclamanta, că la nivelul Amber Chemical Co. Ltd nu a fost efectuată o deducere a impozitului german reținut la sursă, în ceea ce privește acționarii Amber Chemical Co. Ltd. în calitate de acționari indirecti ai reclamantei, aceștia nu au făcut obiectul unor constatări în acest sens. În plus, nu este vorba despre un certificat străin în sensul articolului 32 alineatul (5) a cincea teză din KStG.

Din certificatele globale privind neimputarea eliberate de HMRC la 24 mai 2016, prezentate de reclamantă, rezultă că, în general, o deducere este imposibilă numai pentru participanții indirecti (cu alte cuvinte, începând cu acționarii direcți ai reclamantei). În acest caz, este vorba totuși despre o declarație generală a autorității fiscale britanice, care nu are nicio legătură concretă cu litigiul, în special cu acționarii indirecti ai reclamantei. La aceasta se adaugă faptul că nu se știe în ce state erau stabiliți acționarii indirecti – și anume acționarii direcți ai societății cotate la bursă The Amber Chemical Co. Ltd. – în anii în litigiu, iar acest lucru nici nu poate fi clarificat. În consecință, un aspect deficitar al certificatelor globale privind neimputarea constă, de asemenea, în faptul că, în mod evident, acestea nu au fost eliberate de administrația fiscală competentă. În acest context, cererea de restituire formulată de reclamantă ar trebui respinsă în temeiul articolului 32 alineatul (5) din KStG. Cu toate acestea, situația ar fi diferită dacă cerința prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 și a cincea teză din KStG ar fi contrară liberei circulații a capitalurilor și, prin urmare, nu ar trebui aplicată. În acest caz, cererea de restituire formulată de reclamantă ar trebui admisă. Rezultă că, pentru soluționarea cauzei, trebuie stabilit dacă libera circulație a capitalurilor se opune reglementării prevăzute la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 și a cincea teză din KStG.

Îndoielile instanței de trimitere din perspectiva dreptului Uniunii privesc încălcarea liberei circulații a capitalurilor [articolul 63 alineatul (1), articolul 65 TFUE] ca drept comunitar primar, precum și a principiului proporționalității și a principiului efectului util.

1. Prima întrebare preliminară: încălcarea liberei circulații a capitalurilor [articolul 63 alineatul (1) și articolul 65 TFUE]

În calitate de societate nerezidentă supusă parțial impozitării, reclamanta este supusă unui impozit pe veniturile din capital de 15 % din dividendele pe care le încasează și nu are nicio posibilitate de deducere sau de restituire în temeiul articolului 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 și a cincea teză din KStG. În schimb, impozitul pe veniturile din capital la care sunt supuse societățile germane integral impozabile este dedus integral din impozitul pe profit datorat și este eventual restituit. Instanța de trimitere consideră că această diferență de tratament poate constitui o încălcare a liberei circulații a capitalurilor, prevăzută la articolul 63 alineatul (1) coroborat cu articolul 65 TFUE.

Din jurisprudența Curții reiese că măsurile interzise de articolul 63 alineatul (1) TFUE ca fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor sunt toate măsurile de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului respectiv să facă investiții în alte state (a se vedea, printre altele, Hotărârea din 13 noiembrie 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, punctul 48; Hotărârea din 10 aprilie 2014, C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, punctul 39). În special, faptul că un stat membru acordă dividendelor plătite societăților nerezidente un tratament mai puțin favorabil decât cel care este rezervat dividendelor plătite societăților rezidente este de natură să descurajeze societățile stabilite în străinătate să facă investiții pe teritoriul național și, prin urmare constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE (a se vedea, cu privire la impozitarea fondurilor de pensii nerezidente care încasează dividende provenite de pe teritoriul comunitar, Hotărârea din 13 noiembrie 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, punctul 49, Hotărârea din 20 octombrie 2011, C-284/09 – Comisia/Germania, punctul 72 și următoarele, Hotărârea din 22 noiembrie 2012, C-600/10, Comisia/Germania, punctul 15).

Constituie un astfel de tratament mai puțin favorabil impunerea, în cazul dividendelor plătite unor societăți stabilite în străinătate, a unei sarcini fiscale mai grele decât cea suportată de societățile stabilite pe teritoriul național în temeiul aceluiași dividende (a se vedea, cu privire la impozitarea unor fonduri de pensii nerezidente care încasează dividende provenite de pe teritoriul comunitar, Hotărârea din 13 noiembrie 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, punctul 49, Hotărârea din 17 septembrie 2015, C-10/14, C-14/14 și C-17/14 – Miljoen și alții, punctul 48). Același lucru este valabil pentru scutirea, totală sau substanțială, a dividendelor plătite unei societăți rezidente, în condițiile în care dividendele plătite unei societăți nerezidente sunt supuse unor rețineri la sursă definitive (a se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2012, C-342/10 – Comisia/Finlanda, punctele 32 și 33).

În aceste condiții, există o ingerință în sfera de protecție a liberei circulații a capitalurilor prevăzute la articolul 63 TFUE, întrucât articolul 32 alineatul (5) din

KStG supune restituirea impozitului pe veniturile din capital în favoarea societăților stabilite în străinătate care dețin participații în proporție de sub 10 %, respectiv sub 15 % într-o societate stabilită pe teritoriul național, unor condiții mai stricte decât restituirea impozitului pe veniturile din capital acordată societăților stabilite pe teritoriul național care dețin participații în proporție de sub 10 %, respectiv, sub 15 % într-o societate stabilită pe teritoriul național. Astfel, societăților nerezidente nu le este restituit impozitul pe veniturile din capital decât dacă impozitul pe veniturile din capital reținut nu poate fi dedus de creditor sau de un acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul creditorului sau dacă nu poate fi reținut cu titlu de cheltuieli de exploatare sau de cheltuieli profesionale. În plus, în conformitate cu articolul 32 alineatul (5) a cincea teză din KStG, acest lucru trebuie dovedit prin prezentarea unui certificat eliberat de administrația fiscală străină. Totuși, această cerință nu este impusă societăților rezidente în vederea restituirii impozitului pe veniturile din capital.

Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aspectul dacă această ingerință este justificată. Persistă îndoieli cu privire la aspectul dacă reglementarea prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 și a cincea teză din KStG este justificată în conformitate cu articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE. Potrivit articolului 65 TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite. Această dispoziție, în măsura în care reprezintă o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este în mod automat compatibilă cu Tratatul FUE (a se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, punctul 63). Astfel, derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este ea însăși limitată prin articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și a plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 [TFUE]” (a se vedea Hotărârea Curții din 13 noiembrie 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, punctul 63, Hotărârea din 10 aprilie 2014, C-190/12 – Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, punctele 55 și 56).

Diferențele de tratament autorizate de articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie, așadar, diferențiate de discriminările interzise de articolul 65 alineatul (3) TFUE. În această privință, pentru ca o legislație fiscală națională să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 2019, C- 641/17 – College

Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, punctul 64, Hotărârea din 10 mai 2012, C-338/11-C-347/11 – Santander Asset Management SGIIC și alții, punctul 23). Astfel, analizarea caracterului comparabil sau necomparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și de conținutul acestora din urmă (a se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 2019, C-641/17 – College Pension Plan of British Columbia/Finanzamt München, punctul 65).

În plus, situația societăților nerezidente se apropie de cea a societăților rezidente din momentul în care un stat, în mod unilateral sau pe cale convențională, supune impozitului pe venit nu numai contribuabilii rezidenți, ci și contribuabilii nerezidenți, pentru dividendele percepute de la o societate rezidentă (a se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2007, C-379/05 – Amurta, punctul 38, Hotărârea din 20 octombrie 2011, C-284/09 – Comisia/Germania, punctul 56). Astfel, simpla exercitare de către același stat a competenței sale fiscale, independent de orice impozitare într- un alt stat membru, generează un risc de impozitare în lanț sau de dublă impunere economică. Într- un asemenea caz, pentru ca societățile beneficiare nerezidente să nu se confrunte cu o restricție privind libera circulație a capitalurilor, interzisă, în principiu, de articolul 63 TFUE (ex-articolul 56 CE), statul de reședință al societății ce realizează distribuirea trebuie să se asigure că societățile nerezidente sunt supuse unui tratament echivalent cu cel de care beneficiază societățile rezidente, din punctul de vedere al mecanismului prevăzut de dreptul său național în vederea evitării ori a atenuării impozitării în lanț sau a dublei impunerii economice (a se vedea Hotărârea din 8 noiembrie 2007, C-379/05 – Amurta, punctul 39, Hotărârea din 20 octombrie 2011, C-284/09, Comisia/Germania, punctul 56).

În speță, Republica Federală Germania a optat pentru exercitarea competenței sale fiscale în privința dividendelor provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat distribuite unor societăți stabilite pe teritoriul național prin perceperea impozitului pe veniturile din capital, urmată de o posibilitate de deducere. Cu toate acestea, Republica Federală Germania a optat, de asemenea, pentru supunerea la impozitul pe veniturile din capital a dividendelor provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat distribuite unor societăți nerezidente. Acestea se află într-o situație comparabilă din perspectiva evitării unei impozitări în lanț. Nu rezultă că societățile beneficiare ale dividendelor provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat stabilite pe teritoriul național nu sunt comparabile cu societățile beneficiare ale unor astfel de dividende stabilite în străinătate. În această privință, condițiile diferite pentru obținerea restituirii sau a deducerii impozitului pe veniturile din capital par a fi nejustificate.

Instanța de trimitere are de asemenea îndoieli cu privire la aspectul dacă diferența de tratament este justificată în temeiul clauzei Amurta. Astfel, perceperea definitivă a impozitului pe veniturile din capital în statul-sursă poate fi justificată, în temeiul clauzei Amurta, atunci când statul de reședință deduce și, dacă este

cazul, restituie integral impozitul stabilit (a se vedea în această privință Hotărârea din 8 noiembrie 2007, C-379/05 – Amurta, punctul 79 și următoarele); acest aspect ar putea fi luat în considerare de reglementarea discutabilă prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG (punctul 61). În speță, o astfel de posibilitate de deducere în statul de reședință al reclamantei ar putea decurge din articolul 23 alineatul (2) litera (a) din CDI-Marea Britanie. Potrivit acestei dispoziții, impozitul german datorat în temeiul legislației germane, direct sau prin reținere la sursă, aplicat asupra profitului sau asupra veniturilor obținute în Germania, este dedus din impozitele calculate în Regatul Unit pe baza profitului sau a veniturilor care servesc la calcularea impozitului german. În consecință, chiar dacă convenția prevede o deducere, această deducere este limitată la impozitul britanic aferent dividendelor distribuite de o societate germană. Prin urmare, nu este garantată deducerea impozitului german pe veniturile din capital la cota integrală de 15 %.

În ceea ce privește acționarii indirecti, este practic imposibil ca aceștia să fie identificați, astfel încât nu se poate stabili dacă există posibilități bilaterale de deducere a impozitului pe veniturile din capital în statul de reședință. La aceasta se adaugă faptul că în special extinderea articolului 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG în vederea includerii tuturor acționarilor indirecti implică cerințe de identificare ce nu sunt impuse unei societăți rezidente beneficiare a unor dividende.

2. A doua întrebare preliminară: încălcarea principiului efectivității și a principiului efectului util

În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare și, în consecință, în cazul în care este compatibil cu libera circulație a capitalurilor ca o societate stabilită în străinătate și care încasează dividende provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat să fie obligată, în scopul restituirii impozitului pe veniturile din capital, să furnizeze dovezi, prin intermediul unui certificat eliberat de administrația fiscală străină, potrivit căruia impozitul pe veniturile din capital nu poate fi dedus de aceasta sau de un acționar care deține participații directe sau indirecte în cadrul acestei societăți sau nu poate fi reținut cu titlu de cheltuieli de exploatare ori de cheltuieli profesionale, instanța de trimitere manifestă îndoieli cu privire la aspectul dacă principiul proporționalității și principiul efectului util se opun cerinței referitoare la certificatul respectiv atunci când beneficiarului stabilit în străinătate al dividendelor provenite din participațiile deținute de un acționariat dispersat îi este practic imposibil să prezinte acest certificat.

Potrivit principiului efectului util, statele membre trebuie să ia toate măsurile destinate să confere cel mai mare efect posibil dreptului comunitar. Principiul efectivității presupune că exercitarea drepturilor conferite de dreptul comunitar nu trebuie să devină practic imposibilă sau excesiv de dificilă (a se vedea Hotărârea din 8 martie 2001, C-397/98 și C-410/98 – Metallgesellschaft, punctul 85, Hotărârea din 2 octombrie 2003, C-147/01 – Weber's Wineworld, punctul 38). Principiul proporționalității impune ca măsurile să fie de natură să asigure

realizarea acestor obiective și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestora (a se vedea Hotărârea din 26 februarie 2019, C-581/17, Wächter, punctul 63).

Chiar considerând că condiția prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a doua teză punctul 5 din KStG este compatibilă cu libera circulație a capitalurilor, existența acestei condiții de furnizare a dovezilor, în privința tuturor asociațiilor direcți și indirecti, prin prezentarea unor certificate corespunzătoare eliberate de autoritățile fiscale străine, în conformitate cu articolul 32 alineatul (5) a cincea teză din KStG, supune contribuabilul care solicită restituirea impozitului pe veniturile din capital – în speță, reclamanta – unor dificultăți considerabile. Prezentarea acestor certificate necesită uneori un efort de identificare disproporționat sau poate fi practic imposibilă, precum în speță. În acest caz, exercitarea liberei circulații a capitalurilor pentru contribuabilul care solicită restituirea impozitului pe veniturile din capital – în speță, reclamanta – devine practic imposibilă. Rezultă că, prin această cerință, Republica Federală Germania nu a luat nicio măsură care să urmărească să confere cel mai mare efect posibil dreptului comunitar, ci chiar ar împiedica, de fapt, punerea în aplicare a acestuia.

De asemenea, legea nu prevede nicio excepție de la cerința de furnizare a dovezilor prevăzută la articolul 32 alineatul (5) a cincea teză din KStG. Potrivit legislației, este lipsit de importanță faptul că creditorului îi este practic imposibil să prezinte documentele justificative sau certificatele eliberate de administrația fiscală străină sau că nu poate realiza acest lucru în mod rezonabil. Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea acestei situații cu aspectele de proporționalitate ale statului de drept și în special cu principiul efectivității recunoscut de dreptul Uniunii. Chiar dacă, în general, Curtea de Justiție recunoaște statului membru o marjă importantă în punerea în aplicare procedurală a dreptului material care trebuie impus în temeiul dreptului Uniunii, există limite. Acestea sunt însă depășite atunci când prezentarea dovezilor devine practic imposibilă.