

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

6 martie 2007*

În cauza C-292/04,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Finanzgericht Köln (Germania), prin hotărârea din 24 iunie 2004, primită de Curte la 9 iulie 2004, în procedura

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

împotriva

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Limba de procedură: germana.

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnii P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen și J. Klučka, președinți de cameră, domnul J. N. Cunha Rodrigues, doamna R. Silva de Lapuerta, domnii M. Ilešič, J. Malenovský, U. Lohmus și E. Levits (raportor), judecători,

avocat general: domnul A. Tizzano, ulterior doamna C. Stix-Hackl,
grefieri: domnul B. Fülöp și doamna K. Sztranc-Stawiczek, administratori,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 septembrie 2005,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru domnul Meilicke și doamnele Weyde și Stöffler, de W. Meilicke și R. Portner, Rechtsanwälte;

- pentru guvernul german, de domnul C. Quassowski, doamna A. Tiemann și domnul R. Stotz, în calitate de agenți, asistați de K.-T. Stopp, Rechtsanwalt;

- pentru guvernul Regatului Unit, de domnul T. Ward, barrister;

- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnii K. Gross și R. Lyal, în calitate de agenți;

după ascultarea concluziilor avocatului general Tizzano în ședința din 10 noiembrie 2005,

având în vedere ordonanța de redeschidere a procedurii orale din 7 aprilie 2006 și în urma ședinței din 30 mai 2006,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Meilicke și doamnele Weyde și Stöffler, de W. Meilicke și D. E. Rabback, Rechtsanwälte;

- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma, R. Stotz și V. Rietmeyer, în calitate de agenți;

- pentru guvernul ceh, de domnul T. Boček, în calitate de agent;

- pentru guvernul danez, de domnul J. Molde, în calitate de agent;

- pentru guvernul elen, de domnul K. Georgiadi, în calitate de agent;

- pentru guvernul spaniol, de domnul J. M. Rodríguez Cárcamo, în calitate de agent;

- pentru guvernul francez, de domnul J.-C. Gracia, în calitate de agent;

- pentru guvernul ungar, de doamnele R. Somssich și A. Müller, în calitate de agenți;

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 56 CE și 58 CE.

- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul W. Meilicke, doamnele H. C. Weyde și M. Stöffler, în calitate de moștenitori ai domnului H. Meilicke, decedat la 3 mai 1997, pe de o parte, și Finanzamt Bonn-Innenstadt (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la impozitarea dividendelor plătite defunctului în cursul anilor 1995-1997 de către societăți stabilite în Danemarca și în Țările de Jos.

Cadrul juridic

Dreptul comunitar

- 3 Articolul 56 alineatul (1) CE, care figurează la capitolul 4 („Capitalurile și plățile”) din titlul III („Libera circulație a persoanelor, serviciilor și capitalurilor”) al celei de a treia părți din Tratatul CE, consacrată politicilor Comunității, prevede:

„În temeiul dispozițiilor prezentului capitol, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.”

4 Articolul 58 alineatul (1) CE prevede:

„Articolul 56 nu aduce atingere dreptului statelor membre:

- a) 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;

[...]”

5 Articolul 58 alineatul (3) CE prevede:

„Măsurile și procedurile menționate la alineatele (1) și (2) nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 56.”

Dreptul german aplicabil în perioada anilor 1995-1997

- 6 În conformitate cu articolele 1, 2 și 20 din legea privind impozitul pe venit (Einkommensteuergesetz) din 7 septembrie 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), astfel cum a fost modificată prin legea din 13 septembrie 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1569, denumită în continuare „EStG”), dividendele plătite unei persoane care își are domiciliul în Germania și care este, așadar, supusă impozitului pe venit în principal în acest stat sunt impozitate în calitate de venituri din capital.

- 7 În conformitate cu articolul 27 alineatul 1 din legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz) din 11 martie 1991 (BGBl. 1991 I, p. 638), astfel cum a fost modificată prin legea din 13 septembrie 1993, dividendele distribuite de societățile de capitaluri supuse impozitului pe profit în principal în Germania sunt taxate în temeiul acestui impozit cu 30 %. Acest fapt se transpune printr-o distribuire a 70 % din profituri înainte de impozit și un credit fiscal de 30/70, adică 3/7 din dividendele încasate.

- 8 În temeiul articolului 36 alineatul 2 punctul 3 din EStG, acest credit fiscal se aplică doar dividendelor încasate de la societăți de capitaluri supuse impozitului în principal în Germania. În consecință, contribuabilii supuși impozitului pe venit în principal în Germania beneficiază de creditul fiscal menționat atunci când încasează dividende de la societăți germane, însă nu și atunci când încasează dividende de la societăți străine.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 9 Defunctul, domnul H. Meilicke, care fusese domiciliat în Germania, deținea acțiuni la societăți stabilite în Țările de Jos și în Danemarca. În cursul anilor 1995-1997, a primit, în această calitate, dividende cu o valoare totală de 39 631,32 DEM, adică 20 263,17 euro.

- 10 Printr-o scrisoare din 30 octombrie 2000, reclamantii din acțiunea principală au solicitat la Finanzamt un credit fiscal egal cu 3/7 din aceste dividende, care să fie dedus din impozitul pe venit stabilit pe numele domnului H. Meilicke.

- 11 Finanzamt a respins această cerere, argumentând că numai impozitul pe profit plătit de o societate supusă la plata impozitului pe profit în principal în Germania poate fi dedus din impozitul pe venit.

- 12 Reclamantii din acțiunea principală au introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Finanzgericht Köln.

- 13 Acestea sunt circumstanțele în care Finanzgericht Köln a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 36 alineatul 2 punctul 3 din [EStG], în temeiul căruia se deduce din impozitul pe venit, în limita a 3/7 din venituri în sensul articolului 20 alineatul 1 punctul 1 sau 2 din EStG, numai impozitul pe profit al unei societăți sau al unei asociații supuse în principal la impozitul pe profit, este compatibil cu articolul 56 alineatul (1) CE și cu articolul 58 alineatul (1) litera (a) și alineatul (3) CE?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la fond

- 14 Așa cum au subliniat reclamantii din acțiunea principală, Finanzgericht Köln a introdus cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare înainte ca hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477), să fie pronunțată.
- 15 La punctul 54 din această hotărâre, Curtea a ajuns la concluzia că, atunci când se calculează creditul fiscal acordat unui acționar supus la plata impozitului în principal în Finlanda care a primit dividende de la o societate stabilită în Suedia, trebuie să se

țină cont de impozitul plătit în mod efectiv de către societatea stabilită în acest alt stat membru, așa cum reiese din regulile generale aplicabile pentru calcularea bazei de impozitare și a cotei impozitului pe profit în acest din urmă stat membru.

16 Din dosarul înaintat Curții spre soluționare reiese că, în anii respectivi, cota impozitului pe profit era de 34 % în Danemarca și de 35 % în Țările de Jos. În observațiile prezentate în fața Curții, reclamantii din acțiunea principală au susținut că cererea introdusă la administrația fiscală germană ar trebui, așadar, să fie înțeleasă ca reprezentând solicitarea unui credit fiscal din venituri, în sensul articolului 20 alineatul 1 punctele 1 sau 2 din EStG, de 34/66 pentru dividendele de origine daneză și de 35/65 pentru cele de origine olandeză, iar nu de 3/7 din veniturile menționate.

17 În ceea ce îl privește, guvernul german, în timp ce susține că hotărârea Manninen, citată anterior, nu poate fi transpusă în litigiul din acțiunea principală, precizează că, în cadrul sistemului de deducere integrală prevăzut de legislația germană pentru distribuirile de dividende de origine națională, fracțiunea de 3/7 din dividende prevăzută de această legislație nu constituie o deducere forfetară, ci este legată de valoarea cotei impozitului pe profit de 30 % aplicată în caz de distribuire a dividendelor. În cazul distribuirii unor dividende de origine străină, nu s-ar putea, prin urmare, acorda un credit fiscal în valoare de 3/7 din dividendele încasate care nu ar fi legat de cota de impozitare aplicabilă profiturilor distribuite în conformitate cu legislația referitoare la impozitul pe profit a statului membru pe teritoriul căruia este stabilită societatea care a plătit aceste dividende.

18 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale în temeiul căreia, cu

oazia distribuirii dividendelor de către o societate de capitaluri, un acționar supus la plata impozitului în principal într-un stat membru beneficiază de un credit fiscal, calculat în funcție de cota impozitului pe profit aplicată profiturilor distribuite, atunci când societatea care a plătit dividendele este stabilită în același stat membru, dar nu și atunci când respectiva societate este stabilită în alt stat membru.

19 Potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului comunitar (hotărârea din 29 aprilie 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rec., p. I-2651, punctul 19, și hotărârea *Manninen*, citată anterior, punctul 19).

20 Or, o legislație fiscală precum cea din litigiul principal constituie o restricție în înțelesul articolului 56 CE.

21 Într-adevăr, trebuie constatat că acel credit fiscal prevăzut de legislația fiscală germană în discuție în acțiunea principală, la fel ca acela prevăzut de legislația fiscală finlandeză prezentată în hotărârea *Manninen*, citată anterior, are ca scop prevenirea dublei impuneri a profiturilor societăților germane distribuite acționarilor, prin deducerea impozitului pe profit datorat de către societatea care distribuie

dividendele din impozitul pe venit datorat de către acționar aplicat veniturilor din capital. Rezultă dintr-un astfel de sistem că, în definitiv, dividendele sunt supuse impozitului datorat de acționar doar în măsura în care nu au fost deja supuse impozitului datorat de societate în calitate de profituri distribuite (a se vedea în acest sens hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 20).

- 22 Din moment ce creditul fiscal se aplică numai dividendelor plătite de către societăți stabilite în Germania, respectiva legislație dezavantajează persoanele supuse impozitului pe venit în principal în acest stat membru care primesc dividende de la societăți stabilite în alte state membre. Într-adevăr, în ceea ce le privește, aceste persoane sunt impozitate fără să beneficieze de deducerea din impozitul pe veniturile din capital a impozitului pe profit datorat de aceste societăți în statul în care sunt stabilite (a se vedea în acest sens hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 20).
- 23 Rezultă că legislația fiscală în discuție în acțiunea principală poate descuraja persoanele supuse la plata impozitului pe venit în principal în Germania de la a-și investi capitalurile în societăți stabilite în alte state membre.
- 24 Dimpotrivă, această legislație este de natură să producă un efect restrictiv în privința acestor societăți prin faptul că ea constituie, pentru respectivele societăți, un obstacol în calea colectării de capitaluri în Germania. Într-adevăr, în măsura în care dividendele de altă origine decât cea germană sunt tratate din punct de vedere fiscal într-un mod mai puțin favorabil decât dividendele distribuite de societățile stabilite în Germania, acțiunile societăților stabilite în alte state membre sunt mai puțin atractive pentru investitorii cu reședința în Germania decât cele ale societăților care au sediul în acest stat (a se vedea hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 35, hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 23, și

hotărârea din 12 decembrie 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 64).

- 25 Întemeindu-se pe hotărârile din 28 ianuarie 1992, *Bachmann* (C-204/90, Rec., p. I-249), și *Comisia/Belgia* (C-300/90, Rec., p. I-305), guvernul german susține că legislația în cauză în acțiunea principală este justificată prin necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal național.
- 26 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, pe de o parte, pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (hotărârea *Manninen*, citată anterior, punctul 42).
- 27 Pe de altă parte, un argument întemeiat pe necesitatea de a asigura coerența unui regim fiscal trebuie examinat prin prisma obiectivului urmărit de legislația fiscală în cauză (hotărârea *Manninen*, citată anterior, punctul 43).
- 28 Chiar dacă legislația fiscală germană are la bază o legătură între avantajul fiscal și prelevarea fiscală compensatorie, prin faptul că prevede ca respectivul credit fiscal acordat acționarului supus la plata impozitului pe venit în principal în Germania să fie calculat în funcție de impozitul pe profit datorat de societatea stabilită în acest

stat membru pentru profiturile distribuite de aceasta, o astfel de legislație nu pare a fi necesară pentru păstrarea coerenței regimului fiscal german (a se vedea în acest sens hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 45).

29 Într-adevăr, obiectivul urmărit de legislația fiscală germană este de a elimina dubla impunere a profiturilor realizate de societăți și distribuite sub formă de dividende. Cu privire la acest obiectiv, coerența respectivului regim fiscal rămâne asigurată atât timp cât este menținută legătura dintre avantajul fiscal acordat acționarului și impozitul pe profit datorat. În consecință, într-un caz precum cel din acțiunea principală, acordarea unui acționar care este supus impozitului pe venit în principal în Germania și care deține acțiuni la o societate stabilită într-un alt stat membru a unui credit fiscal calculat în funcție de impozitul pe profit datorat de aceasta în acest din urmă stat membru nu ar periclita coerența regimului fiscal german și ar constitui o măsură mai puțin restrictivă pentru libera circulație a capitalurilor decât cea prevăzută de legislația fiscală germană (a se vedea, prin analogie, hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 46).

30 Desigur, acordarea unui credit fiscal pentru impozitul pe profit datorat într-un alt stat membru poate determina, pentru Republica Federală Germania, o reducere a încasărilor fiscale referitoare la dividendele plătite de societățile stabilite în alte state membre. Cu toate acestea, în conformitate cu o jurisprudență constantă, reducerea veniturilor din impozite nu poate constitui un motiv imperativ de interes general care să poată fi invocat pentru a justifica o măsură care este în principiu contrară unei libertăți fundamentale (hotărârile citate anterior Verkooijen, punctul 59, și Manninen, punctul 49).

- 31 În lumina celor ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale în temeiul căreia, cu ocazia distribuirii de dividende de către o societate de capitaluri, un acționar supus la plata impozitului în principal într-un stat membru beneficiază de un credit fiscal, calculat în funcție de cota impozitului pe profit aplicată profiturilor distribuite, atunci când societatea care distribuie dividendele este stabilită în același stat membru, dar nu și atunci când respectiva societate este stabilită într-un alt stat membru.

Cu privire la efectele în timp ale prezentei hotărâri

- 32 În observațiile sale, guvernul german a evocat posibilitatea pe care o are Curtea, în cazul în care ar constata că o legislație națională precum cea în cauză în acțiunea principală este incompatibilă cu articolele 56 CE și 58 CE, de a limita în timp efectele prezentei hotărâri.
- 33 În susținerea cererii sale, acest guvern, pe de o parte, a atras atenția Curții asupra consecințelor financiare grave pe care le-ar avea o hotărâre care face o astfel de constatare. Pe de altă parte, guvernul german arată că, înainte de pronunțarea hotărârii Verkooijen, citată anterior, Republica Federală Germania a fost îndreptățită să considere că legislația care constituie obiectul litigiului era în conformitate cu dreptul comunitar.

- 34 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, interpretarea unei norme de drept comunitar făcută de Curte în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 234 CE lămurește și precizează semnificația și câmpul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de către instanță chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare dacă sunt reunite și condițiile care permit supunerea litigiului privind aplicarea normei respective instanțelor competente (a se vedea în special hotărârea din 3 octombrie 2002, *Barreira Pérez*, C-347/00, Rec., p. I-8191, punctul 44, și hotărârea din 17 februarie 2005, *Linneweber și Akritidis*, C-453/02 și C-462/02, Rec., p. I-1131, punctul 41).
- 35 Curtea poate numai în mod excepțional, în aplicarea principiului general al securității juridice inerent ordinii juridice comunitare, să considere necesar să limiteze posibilitatea oricărei persoane interesate de a invoca o dispoziție pe care a interpretat-o în scopul de a contesta raporturi juridice stabilite cu bună-credință (a se vedea în special hotărârea din 23 mai 2000, *Buchner și alții*, C-104/98, Rec., p. I-3625, punctul 39, precum și hotărârea *Linneweber și Akritidis*, citată anterior, punctul 42).
- 36 În plus, o astfel de limitare nu poate fi admisă, conform jurisprudenței constante a Curții, decât în hotărârea care se pronunță asupra interpretării solicitate (hotărârile din 2 februarie 1988, *Barra*, 309/85, Rec., p. 355, punctul 13, și *Blaizot*, 24/86, Rec., p. 379, punctul 28, hotărârea din 16 iulie 1992, *Legros și alții*, C-163/90, Rec., p. I-4625, punctul 30, hotărârea din 15 decembrie 1995, *Bosman și alții*, C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 142, și hotărârea din 9 martie 2000, *EKW et Wein & Co.*, C-437/97, Rec., p. I-1157, punctul 57).

- 37 Într-adevăr, trebuie să existe un moment unic de stabilire a efectelor în timp ale interpretării solicitate pe care Curtea o dă unei dispoziții de drept comunitar. În această privință, principiul conform căruia o limitare nu poate fi admisă decât în hotărârea care se pronunță asupra interpretării solicitate garantează egalitatea de tratament a statelor membre și a altor justițiabili în fața acestui drept și îndeplinește astfel cerințele care decurg din principiul securității juridice.
- 38 Interpretarea solicitată prin prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește tratamentul fiscal pe care un stat membru trebuie să îl acorde, în cadrul unui sistem național care are ca obiectiv evitarea sau atenuarea dublei impuneri, dividendelor distribuite de către o societate stabilită într-un alt stat membru. În această privință, reiese din punctul 62 al hotărârii Verkooijen, citată anterior, că dreptul comunitar se opune unei dispoziții legislative a unui stat membru care subordonează acordarea unei scutiri de la plata impozitului pe venit la care sunt supuse dividendele plătite unor persoane fizice acționare condiției ca respectivele dividende să fie plătite de societăți care au sediul în statul membru menționat.
- 39 Or, trebuie să se constate că efectele acelei hotărâri nu au fost limitate în timp de către Curte.
- 40 În plus, principiile reținute în hotărârea Verkooijen, citată anterior, care au clarificat astfel cerințele care decurg din principiul liberei circulații a capitalurilor în materie de dividende încasate de rezidenți de la societăți nerezidente, au fost confirmate de hotărârea din 15 iulie 2004, Lenz (C-315/02, Rec., p. I-7063), și de hotărârea Manninen, citată anterior (a se vedea de asemenea hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, punctul 215).

41 În consecință, efectele în timp ale prezentei hotărâri nu trebuie limitate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

42 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 (Marea Cameră) declară:

Articolele 56 CE și 58 CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale în temeiul căreia, cu ocazia distribuirii de dividende de către o societate de capitaluri, un acționar supus la plata impozitului în principal într-un stat membru beneficiază de un credit fiscal, calculat în funcție de cota impozitului pe profit aplicată profiturilor distribuite, atunci când societatea care distribuie dividendele este stabilită în același stat membru, dar nu și atunci când respectiva societate este stabilită într-un alt stat membru.

Semnături