

HOTĂRÂREA CURȚII  
21 septembrie 1999<sup>\*</sup>

**Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,  
împotriva  
Finanzamt Aachen-Innenstadt**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare,  
formulată de Finanzgericht Köln)

„Libertate de stabilire – Impozite pe profit –  
Avantaje fiscale”

**Cauza C-307/97**

În cauza C-307/97,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 CE), de către Finanzgericht Köln (Germania), pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,

și

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) și 58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE),

**CURTEA,**

compusă din domnii G. C. Rodríguez Iglesias, președinte, P. J. G. Kapteyn și G. Hirsch, președinți de cameră, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (raportor) și R. Schintgen, judecători,

avocat general: domnul J. Mischo,  
grefier: doamna L. Hewlett, administrator,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, de domnul A. J. Radier, consilier fiscal în München, și de către M. Lausterer, avocat în München,

---

<sup>\*</sup> Limba de procedură: germana.

– pentru Finanzamt Aachen-Innenstadt, de domnul A. Jansen, Leitender Regierungsdirektor în cadrul Finanzamt Aachen-Innenstadt,

– pentru guvernul german, de domnii E. Röder, Ministerialrat în Ministerul Federal al Economiei, și C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor în același minister, în calitate de agenți,

– pentru guvernul portughez, de domnii L. Fernandes, director al Serviciului juridic din cadrul Direcției Generale a Comunităților Europene a Ministerului Afacerilor Externe, și A. Cortesão Seiça Neves, jurist în aceeași direcție, în calitate de agenți,

– pentru guvernul suedez, de domnul E. Brattgård, departmentsråd în cadrul Secretariatului juridic (UE) al Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna H. Michard, membru al Serviciului juridic, și domnul A. Buschmann, funcționar german detașat la Serviciul juridic al Comisiei, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, reprezentată de domnul A. J. Rädler și de către M. Lausterer, ale Finanzamt Aachen-Innenstadt, reprezentat de domnul P. Martin, Leitender Regierungsdirektor în cadrul Finanzamt Aachen-Innenstadt, ale guvernului german, reprezentat de domnul C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor în cadrul Ministerului Federal al Finanțelor, în calitate de agent, și ale Comisiei, reprezentată de domnul E. Mennens, consilier juridic principal, în calitate de agent, doamna H. Michard și domnul A. Buschmann, în ședința din 19 ianuarie 1999,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 2 martie 1999,

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

1 Prin Ordonanța din 30 iunie 1997, primită de Curte la 2 septembrie 1997, Finanzgericht Köln a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE (devenit articolul 234 CE), trei întrebări preliminare privind interpretarea articolului 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) și a articolului 58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE).

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul unui litigiu între Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (denumită în continuare „Saint-Gobain ZN”), și Finanzamt Aachen-Innenstadt (denumit în continuare „Finanzamt”).

3 Saint-Gobain ZN este sucursala germană a Compagnie de Saint-Gobain SA (denumită în continuare „Saint-Gobain SA”), societate de naționalitate franceză, al cărei sediu și direcție comercială se află în Franța.

4 În această privință, Saint-Gobain ZN, care este înmatriculată la Registrul Comerțului din Germania, este considerată în dreptul fiscal german drept un sediu permanent al Saint-Gobain SA.

5 În Germania, Saint-Gobain SA este supusă unei obligații fiscale limitate, întrucât nici sediul acesteia și nici direcția sa comercială nu sunt situate pe teritoriul acestui stat. Această obligație fiscală limitată a Saint-Gobain SA se referă atât la veniturile obținute în Germania prin intermediul sediului permanent al acesteia, în temeiul articolului 2 punctul 1 din Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit, denumită în continuare „KStG”), cât și la activele deținute în sediul său permanent, în temeiul articolului 2 alineatul (1) punctul 2 și alineatul (2) din Vermögensteuergesetz (Legea privind impozitul asupra averii, denumită în continuare „VStG”).

6 Este necesar să se precizeze că, în temeiul dispozițiilor combinate ale articolului 8 alineatul (1) din KStG și ale articolului 49 alineatul (1) punctul 2 litera (a) din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit, denumită în continuare „EstG”), veniturile care provin dintr-un sediu industrial și comercial situat pe teritoriul național fac parte din veniturile naționale, în sensul obligației fiscale limitate.

7 În plus, în conformitate cu articolul 121 alineatul (2) punctul 3 din Bewertungsgesetz (Legea privind evaluarea activelor, denumită în continuare „BewG”), capitalul de exploatare național face parte din activele naționale ale unui contribuabil supus unei obligații fiscale limitate, care include, în special, capitalul care servește sediului pe care contribuabilul îl exploatează pe teritoriul național.

8 În cadrul acțiunii principale, Finanzamt a refuzat să acorde Saint-Gobain SA anumite avantaje fiscale referitoare la impozitarea dividendelor care provin din participațiile la societăți de capital străine, avantaje care sunt rezervate societăților care sunt supuse, în Germania, unei obligații fiscale integrale.

9 În cursul anului 1988, an relevant în acțiunea principală, Saint-Gobain SA deținea, prin intermediul capitalului de exploatare al sucursalei sale germane, Saint-Gobain ZN, următoarele participații:

– 10,2 % din acțiunile societății Certain Teed Corporation, stabilită în Statele Unite ale Americii;

– 98,63 % din capitalul societății Grünzweig & Hartmann AG (denumită în continuare „Grünzweig”), stabilită în Germania;

– 99% din capitalul societății Gevetex Textilglas GmbH (denumită în continuare „Gevetex”), stabilită în Germania.

10 Filialele Saint-Gobain SA care sunt stabilite în Germania, și anume Grünzweig și Gevetex, sunt legate de Saint-Gobain ZN printr-un contract de integrare fiscală („Organvertrag”), în temeiul articolului 18 din KStG. În cadrul regimului german de integrare fiscală

(„Organshaft”), societatea mamă (societatea dominantă sau „Organträger”) a unui grup de societăți declară că este singura societate debitoare de impozit pe totalitatea rezultatelor obținute la nivelul grupului. Profiturile și pierderile societăților dominate („Organgesellschaften”) sunt integrate în randamentul societății dominante și, după caz, sunt supuse impozitului al cărui debitor este aceasta din urmă, cu condiția ca, pe de o parte, societățile dominate germane să fie integrate pe plan financiar, economic și organizatoric într-o întreprindere germană — sau, în anumite condiții, în sediul permanent din Germania al unei societăți străine, cum este cazul grupului Saint-Gobain — și ca, pe de altă parte, între societățile dominate și societatea dominantă să existe un contract de transfer de profit („Gewinnabfuhrungsvertrag”) cu o durată minimă de cinci ani (articolul 14 din KStG).

11 Profiturile Grünzweig și Gevetex, care au fost transferate către Saint-Gobain ZN în cursul anului 1988 în temeiul unor astfel de contracte de transfer de profit, includeau dividende între societăți afiliate distribuite de filiale externe.

12 În 1988, Grünzweig a primit dividende de la societățile Isover SA, stabilită în Elveția și Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, cu sediul în Austria, la care deținea, în 1988, 33,34 % și respectiv 46,67 % din acțiuni.

13 În același an, Gevetex a primit dividende de la o filială italiană, societatea Vitrofil SpA, la care aceasta deținea 24,8 % din acțiuni.

14 Din dosarul acțiunii principale reiese că celelalte condiții referitoare la integrarea fiscală erau îndeplinite, astfel încât aceste dividende au fost, în conformitate cu dreptul fiscal german, atribuite direct sediului permanent situat pe teritoriul național (Saint-Gobain ZN) și, prin urmare, veniturilor societății dominante (Saint-Gobain SA), supusă unei obligații fiscale limitate (articolele 14 și 18 din KStG).

15 Saint-Gobain ZN contestă, în fața instanței de trimitere, refuzul din partea Finanzamt de a-i acorda trei avantaje fiscale referitoare la dividende, destinate să evite ca dividendele primite în Germania, de către societăți care dețin participații în societăți străine, și care au fost deja grevate de un impozit în străinătate să fie impozitate încă o dată în Germania.

16 În primul rând, Finanzamt a refuzat să scutească de impozitul pe profit german dividendele primite de Saint-Gobain ZN, care provin din Statele Unite ale Americii și din Elveția, pe motiv că aceste convenții fiscale bilaterale pentru evitarea dublei impozitări, încheiate între Republica Federală Germania și fiecare din aceste țări terțe, care prevăd o astfel de scutire, rezervă scutirea în cauză societăților germane și respectiv societăților supuse în Germania unei obligații fiscale integrale. În prezentul caz, este vorba de privilegiul de afiliere internațională („internationales Schachtelprivileg”) în materie de impozit pe profit, în ceea ce privește profiturile distribuite între o societate-mamă și filiala acesteia.

17 În această privință, este necesar să se sublinieze, în primul rând, că, în conformitate cu articolul XV din fosta convenție încheiată între Republica Federală Germania și Statele Unite ale Americii pentru evitarea dublei impozitări în ceea ce privește impozitul pe profit și anumite alte impozite (Convenția din 22 iulie 1954, astfel cum a fost modificată prin Protocolul din 17 septembrie 1965, *BGBI.* 1954 II, p. 1118; 1966 II, p. 745), în vigoare la vremea faptelor aflate la originea acțiunii principale:

„(1) Dubla impozitare este evitată în felul următor:

a) ...

b) 1. În ceea ce privește o persoană fizică cu domiciliul în Republica Federală Germania și o societate germană, impozitul perceput de Republica Federală Germania este stabilit după cum urmează:

aa) Sunt excluse din baza de impozitare germană veniturile care provin din surse situate pe teritoriul Statelor Unite și care, în temeiul prezentei convenții, nu sunt scutite de plata impozitului în Statele Unite... În ceea ce privește veniturile care provin din dividende, dispozițiile primei teze se aplică totuși doar dividendelor impozabile în temeiul legislației Statelor Unite și plătite de o societate americană către o societate germană de capitaluri, care deține în mod direct cel puțin 25 % din acțiunile cu drept de vot ale societății americane”.

18 În temeiul articolului II alineatul (1) litera (f) din aceeași convenție, prin societate germană trebuie să se înțeleagă o persoană juridică care are direcția comercială sau sediul în Germania.

19 În continuare, articolul 24 din convenția încheiată la 11 august 1971 între Republica Federală Germania și Confederația Elvețiană în vederea evitării dublei impozitări în materie de impozite pe venit și pe avere, astfel cum a fost modificată prin Protocolul din 30 noiembrie 1978 (*BGBI.* 1972 II, p. 1022; 1980 II, p. 750), prevede, în versiunea sa care era în vigoare pentru impozitele percepute înainte de 1990:

„(1) În ceea ce privește o persoană stabilită în Republica Federală Germania, dubla impozitare este evitată în felul următor:

1) Următoarele venituri care provin din Elveția și care, în conformitate cu articolele precedente, sunt impozabile în Elveția sunt excluse din baza de impozitare germană:

a) ...

b) Dividendele, în sensul articolului 10, pe care o societate de capital cu sediul în Elveția le distribuie unei societăți de capital supusă unei obligații fiscale integrale în Republica Federală Germania, în cazul în care, în conformitate cu legislația fiscală germană, un impozit elvețian perceput pentru profitul societății distribuitoare ar putea, de asemenea, să fie dedus dintr-un impozit german pe profit care trebuie perceput”.

20 În al doilea rând, deși Finanzamt a acordat Saint-Gobain SA beneficiul unei impozitări directe, prevăzută la articolul 26 alineatul (1) din KStG, și, prin urmare, a dedus, din impozitul german pe profit, datorat de către Saint-Gobain SA în privința dividendelor primite prin intermediul Saint-Gobain ZN, impozitul pe care aceasta îl plătitese deja în străinătate și care fusese reținut la sursă în diversele țări în care societățile distribuitoare își au sediul, acesta a refuzat să deducă impozitul pe profit plătit în străinătate, care a grevat profiturile distribuite de către filialele și subfilialele externe ale Saint-Gobain SA în țările în care acestea au fost înființate (impozitare indirectă, denumită, de asemenea, „credit fiscal indirect”, care

este prevăzut la articolul 26 alineatul (2) din KStG), deoarece legea rezervă acest avantaj numai societăților care sunt supuse, în Germania, unei obligații fiscale integrale.

21 Articolul 26 alineatul (2) din KStG stabilește normele privind impozitarea indirectă:

« (2) În cazul în care, cu cel puțin douăsprezece luni înainte de data de închidere a conturilor ... o societate... (societate-mamă) supusă unei obligații fiscale integrale... a deținut direct și în mod neîntrerupt o participație de cel puțin o zecime din capitalul nominal al unei societăți de capitaluri care are locul de conducere și sediul în afara domeniului teritorial de aplicare a prezentei legi (filială)... societatea-mamă poate, la cerere, să fie autorizată să deducă, de asemenea, din impozitul pe profit pe care îl plătește în privința dividendelor pe care i le distribuie filiala, un impozit pe profit aplicat acestei filiale. Deducerea se referă la o fracțiune din impozitul similar impozitului german pe profit plătit de filială în privința exercițiului financiar pentru care aceasta a efectuat distribuirea”.

22 În al treilea rând, Finanzamt a inclus participația la capitalul filialei americane în cadrul activelor naționale ale sediului permanent, impozabilă cu titlu de impozit pe avere și, prin urmare, nu a acordat Saint-Gobain SA privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe avere, prevăzut la articolul 102 alineatul (2) din BewG, dat fiind că această lege rezervă acest avantaj doar pentru societățile naționale de capitaluri.

23 În conformitate cu articolul 102 alineatul (2) din BewG:

« (2) În cazul în care o societate națională de capitaluri... are o participație directă în capitalul nominal al unei societăți de capitaluri cu sediul și direcția comercială în afara domeniului de aplicare a acestei legi (filială) și în cazul în care această participație se ridică la cel puțin 10 %, participația este exclusă, la cerere, din cadrul activelor de exploatare, în măsura în care aceasta a existat în mod neîntrerupt cu cel puțin douăsprezece luni înainte de data relevantă de închidere a conturilor ... »

24 Saint-Gobain SA consideră că este contrar dispozițiilor combinate ale articolelor 52 și 58 din tratat să se excludă din rândul privilegiilor menționate anterior (impozitarea indirectă și privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe profit și de impozit pe avere) sediul permanent al unei societăți de capitaluri cu sediul în Franța.

25 Finanzgericht Köln a constatat că, în temeiul dreptului german în vigoare în 1988, putea fi refuzată acordarea acestor privilegii unui sediu permanent german al unei societăți străine de capitaluri. Totuși, aceasta a considerat că, având în vedere, în special, Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, Rec., p. 273, punctul 18), un astfel de refuz ar putea constitui o discriminare contrară articolului 52 din tratat.

26 Este necesar să se precizeze faptul că respectivul context juridic național a fost modificat, cu efect începând cu perioada de impozitare 1994, de către Standortsicherungsgesetz din 13 septembrie 1993 (Legea privind menținerea și consolidarea puterii de atracție a Republicii Federale Germania, în calitate de loc de amplasare a întreprinderilor, *BGBI.* I, p. 1569), care a introdus articolul 8b alineatul (4) și articolul 26 alineatul (7) din KStG.

27 Articolul 8 b din KStG (participație în societățile străine) prevede, la alineatul (4):

„ (4) Părțile din profiturile care sunt distribuite de o societate străină, în ceea ce privește participațiile care trebuie să fie atribuite unui sediu permanent industrial sau comercial național al unei societăți supuse unei obligații fiscale limitate, nu sunt luate în considerare la calcularea venitului care trebuie atribuit unui sediu permanent industrial sau comercial național, în măsura în care, în temeiul unei convenții destinate să evite dubla impozitare...acestea ar fi scutite, în cazul în care societatea supusă unei obligații fiscale limitate ar fi supusă unei obligații fiscale integrale... În cazul în care scutirea sau avantajul depinde de deținerea unei participații pe o durată minimă, participația, în decursul acestei perioade, trebuie, de asemenea, să facă parte integrantă din capitalul de exploatare al sediului permanent industrial sau comercial național”.

28 Articolul 26 alineatul (7) din KStG, în versiunea sa în vigoare începând cu perioada de impozitare 1994, care extinde impozitarea indirectă, menționată la articolul 26 alineatul (2) din KStG, la sediile permanente naționale, prevede: „Alineatele (2) și (3) sunt aplicabile, prin analogie, unor acțiuni din profituri pe care le primește, din partea unei filiale externe, un sediu permanent industrial sau comercial național al unei societăți supuse unei obligații fiscale limitate, în cazul în care sunt îndeplinite, de altfel, condițiile de la articolul 8b alineatul (4) prima și a treia teză”.

29 Din dosarul acțiunii principale reiese că organul legislativ a justificat această modificare în acești termeni:

„ Sediul secundar național al unei societăți supuse unei obligații fiscale limitate este astfel asimilat unei societăți naționale. Tratatul egal între sediul permanent al unei societăți străine și o societate supusă unei obligații fiscale integrale ține seama de libertatea de stabilire prevăzută la articolul 52 din Tratatul CEE și exclude o discriminare interzisă de aceste dispoziții” (*Bundesrats Drucksache* 1/93, p. 40 și 41).

30 Cu toate acestea, noua situație juridică națională nu a produs efecte decât începând cu perioada de impozitare 1994 (articolul 54 alineatul (1) din KStG, în versiunea acesteia care rezultă din legea din 13 septembrie 1993) și, prin urmare, nu poate fi luată în considerare în acțiunea principală.

31 În continuare, trebuie să se sublinieze că *Standortsicherungsgesetz* din 13 septembrie 1993 nu a modificat articolul 102 din *BewG* referitor la privilegiul de afiliere în materie de impozit pe avere. Cu toate acestea, potrivit Comisiei, care nu a fost contrazisă cu privire la acest aspect în cadrul ședinței, impozitul pe avere nu mai este perceput începând cu 1 ianuarie 1997, datorită caracterului parțial anticonstituțional al acestuia, constatat de către *Bundesverfassungsgericht* în Decizia sa din 22 iunie 1995 (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121). Articolul 102 din *BewG* a fost abrogat prin articolul 6 alineatele (14) și (15) din *Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform* din 29 octombrie 1997 (*BGBI* I, p. 2590).

32 În aceste condiții, *Finanzgericht Köln* a hotărât să suspende judecata și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

« 1) Este compatibil cu dreptul comunitar în vigoare, în special cu dispozițiile combinate ale articolelor 52 și 58 din Tratatul CE, ca unui sediu permanent situat în Germania și exploatat

de către o societate de capitaluri cu sediul în alt stat membru să nu i se acorde, în aceleași condiții cu cele aplicabile societăților de capitaluri cu sediul în Germania, privilegiul de afiliere (Schachtelprivileg) în privința dividendelor, în temeiul unei convenții fiscale încheiate cu o țară terță în scopul evitării dublei impozitări?

2) Este compatibil cu dreptul comunitar în vigoare, în special cu dispozițiile combinate ale articolelor 52 și 58 din Tratatul CE, ca impozitul perceput, într-o țară terță, pe profitul unei societăți cu sediul pe teritoriul respectiv, care este filiala unei societăți cu sediul permanent situat în Germania și exploatat de către o societate de capitaluri cu sediul într-un alt stat membru, să nu fie dedus, în aceleași condiții cu cele aplicabile societăților de capitaluri cu sediul în Germania, din impozitul plătit de acest sediu cu titlu de impozit german pe profit?

„ 3) Este compatibil cu dreptul comunitar în vigoare, în special cu dispozițiile combinate ale articolelor 52 și 58 din Tratatul CE, ca un sediu permanent situat în Germania și exploatat de către o societate de capitaluri cu sediul într-un alt stat membru să nu beneficieze, în aceleași condiții cu cele aplicabile societăților de capitaluri cu sediul în Germania, de privilegiul de afiliere (Schachtelprivileg) în materie de impozit pe avere? »

33 Prin cele trei întrebări, care trebuie să fie examinate împreună, instanța de trimitere întreabă, în esență, dacă articolele 52 și 58 din tratat se opun faptului că un sediu permanent situat în Germania și exploatat de către o societate de capitaluri cu sediul într-un alt stat membru (denumită în continuare ”societate nerezidentă”) nu beneficiază în aceleași condiții cu cele aplicabile societăților de capitaluri cu sediul în Germania, de următoarele avantaje fiscale:

– scutirea de impozitul pe profit în privința dividendelor primite de la societățile cu sediul în țări terțe (privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe profit), prevăzută de o convenție fiscală încheiată cu o țară terță în vederea evitării dublei impozitări,

– deducerea, din impozitul german pe profit, a impozitului pe profit care a fost perceput în alt stat decât Republica Federală Germania pe profiturile unei filiale înființate pe acest teritoriu, prevăzută de legislația națională, și scutirea de impozitul pe avere pentru participațiile în societățile cu sediul în țări terțe (privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe avere), prevăzută, de asemenea, de legislația națională.

34 Este necesar, cu titlu introductiv, să se amintească faptul că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, articolul 52 din tratat constituie o dispoziție fundamentală, direct aplicabilă în statele membre, de la sfârșitul perioadei de tranziție (a se vedea, în special, Hotărârea din 28 aprilie 1977, Thieffry, 71/76, Rec., p. 765; Comisia/Franța, citată anterior, punctul 13, și Hotărârea din 29 aprilie 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec., p. 1-2651, punctul 22).

35 Libertatea de stabilire, pe care articolul 52 din tratat o recunoaște resortisanților comunitari și care presupune accesul lor la activități independente și la exercitarea acestora, precum și constituirea și gestionarea de întreprinderi, în aceleași condiții precum cele definite de legislația statului membru de stabilire pentru proprii resortisanți, include, în conformitate cu articolul 58 din tratat, pentru societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității, dreptul de a-și exercita activitatea în statul membru în cauză,



prin intermediul unei filiale, unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec., p. 1-4695, punctul 20 și jurisprudența citată). Aceste două dispoziții asigură resortisanților comunitari care și-au exercitat libertatea de stabilire, precum și societăților care sunt asimilate acestora, beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă.

36 În ceea ce privește societățile, este important să se amintească, în acest context, că sediul acestora, în sensul citat anterior, servește la stabilirea, la fel ca și în cazul cetățeniei persoanelor fizice, a apartenenței lor la sistemul juridic al unui stat membru (a se vedea Hotărârea ICI, citată anterior, punctul 20 și jurisprudența citată).

37 Practica în cauză în acțiunea principală constă în refuzul de a acorda unei societăți de capitaluri nerezidente, care operează în Germania o sucursală prin intermediul căreia aceasta deține participații în societățile cu sediul în alte state decât Republica Federală Germania și prin intermediul căreia aceasta primește dividende provenite din astfel de participații, anumite avantaje fiscale în ceea ce privește impozitarea acestor participații sau a acestor dividende, care sunt rezervate societăților supuse în Germania unei obligații fiscale integrale, fie în temeiul legislației fiscale naționale, fie în temeiul unor convenții bilaterale încheiate cu țări terțe în vederea evitării dublei impozitări.

38 În această privință, este necesar să se precizeze faptul că societățile supuse unei obligații fiscale integrale în Germania sunt, în temeiul dreptului german, societățile considerate ca fiind rezidente în Germania din punct de vedere fiscal, adică cele care au sediul social sau direcția comercială în Germania (articolul 1 din KStG). Refuzul de a acorda avantajele care fac obiectul acțiunii principale vizează, prin urmare, în principal, societățile nerezidente în Germania și se întemeiază pe criteriul sediului societății pentru a determina regimul fiscal aplicabil, în Germania, participațiilor în societăți de capitaluri cu sediul în alte state decât Republica Federală Germania, precum și dividendelor care provin din astfel de participații.

39 Este incontestabil faptul că avantajele fiscale, reprezentate de privilegiul de afiliere în materie de impozit pe profit și impozitarea indirectă, constituie pentru beneficiarii acestora o reducere a sarcinii fiscale, astfel încât sediile permanente ale societăților care au sediul într-un alt stat membru (denumite în continuare „societăți nerezidente”) și care nu pot beneficia de aceste avantaje se află într-o situație mai puțin favorabilă decât cea a societăților rezidente, inclusiv filialele germane ale societăților nerezidente.

40 În schimb, în materie de impozit pe avere, guvernul german susține faptul că situația sediului permanent al unei societăți nerezidente, căruia i se refuză acordarea privilegiului de afiliere, nu este mai puțin favorabilă decât cea a filialei rezidente a unei societăți nerezidente, care beneficiază de acest avantaj fiscal, în măsura în care sarcina fiscală care îi revine societății nerezidente (societate-mamă sau societate principală) este aceeași, indiferent că este vorba de participații deținute prin intermediul unui sediu permanent sau al unei filiale. Pe de o parte, în sensul impozitului pe avere, participația într-o subfilială externă este inclusă în activele sediului permanent și, prin urmare, este impozitată în cadrul societății principale. Pe de altă parte, în cazul în care participația într-o subfilială externă este exclusă din activele filialei în temeiul privilegiului de afiliere, activele societății-mamă nerezidente vor include valoarea participației pe care aceasta o deține în cadrul filialei din Germania, evaluată în funcție de valoarea participației deținute de aceasta însăși în subfilială, în conformitate cu articolul 121 alineatul (2) punctul 4 din BewG, în vigoare la vremea faptelor din acțiunea

principală. Prin urmare, participația deținută de către filiala germană într-o subfilială externă este, de asemenea, impozitată în cadrul societății-mamă nerezidentă în Germania.

41 Cu toate acestea, Saint-Gobain ZN a explicat, în cadrul ședinței, fără a fi contrazisă cu privire la acest aspect, faptul că aplicarea articolului 121 alineatul (2) punctul 4 din BewG a fost eliminată în acțiunea principală, în temeiul articolului 19 din convenția încheiată între Republica Federală Germania și Republica Franceză la 21 iulie 1959 în vederea evitării dublei impozitări (*JORF* din 8 noiembrie 1961, p. 10230, astfel cum a fost modificată prin actul adițional din 9 iunie 1969, *JORF* din 22 noiembrie 1970, p. 10725), care are ca efect excluderea impozitării în cadrul societății-mamă nerezidentă în Germania a participației deținute de către o filială germană într-o subfilială externă. Normele naționale care reglementează acordarea privilegiului de afiliere în materie de impozit pe avere au drept consecință impunerea unei sarcini fiscale diferite asupra sediului permanent și asupra filialei unei societăți străine.

42 În această privință, este de competența instanței de trimitere să verifice, în cadrul acțiunii cu care aceasta este sesizată, dacă refuzul de a acorda sediilor permanente ale societăților franceze privilegiul de afiliere în materie de impozit pe avere le plasează într-o situație mai puțin favorabilă decât situația filialelor germane ale societăților franceze.

43 În aceste condiții, refuzul de a acorda avantajele fiscale care fac obiectul acțiunii principale sediilor permanente situate în Germania ale societăților nerezidente face mai puțin atractivă, pentru acestea din urmă, deținerea de participații de afiliere prin intermediul sucursalelor germane, având în vedere că, în temeiul legii germane și al convențiilor destinate prevenirii dublei impozitări, de reducerile fiscale în cauză nu pot beneficia decât filialele germane care, în calitate de persoane juridice, sunt supuse unei obligații fiscale integrale, ceea ce limitează astfel libertatea de a alege forma juridică corespunzătoare pentru exercitarea de activități în alt stat membru, pe care articolul 52 primul paragraf a doua teză din tratat o recunoaște în mod expres operatorilor economici.

44 Diferența de tratament la care sunt supuse sucursalele societăților nerezidente în raport cu societățile rezidente, precum și restricționarea libertății de alegere a formei sediului secundar trebuie să fie analizate ca fiind una și aceeași încălcare a articolelor 52 și 58 din tratat.

45 Prin urmare, este necesar să se ridice întrebarea dacă această diferență de tratament poate fi justificată având în vedere dispozițiile tratatului privind libertatea de stabilire.

46 În primul rând, guvernul german a susținut faptul că, în materie de fiscalitate directă, situațiile societăților rezidente și ale societăților nerezidente nu pot fi, în general, comparate.

47 Sediile permanente ale societăților nerezidente în Germania sunt, într-adevăr, într-o situație diferită din punct de vedere obiectiv de cea a societăților rezidente în Germania. Datorită veniturilor primite prin intermediul sucursalelor din Germania și a activelor deținute în cadrul acestor sucursale, societățile nerezidente sunt supuse în Germania unei obligații fiscale limitate, în timp ce societățile rezidente sunt supuse în Germania unei obligații fiscale integrale.

48 În această privință, este necesar să se sublinieze că, în ceea ce privește obligația de a impozita primirea în Germania a dividendelor care provin din participațiile deținute în cadrul filialelor și al subfilialelor externe și deținerea acestor participații, societățile nerezidente în Germania, care au un sediu permanent pe teritoriul respectiv, și societățile rezidente în Germania se află în situații care pot fi comparate din punct de vedere obiectiv. Într-adevăr, pe de o parte, primirea de dividende în Germania este impozabilă pe acest teritoriu, indiferent dacă este vorba despre o societate rezidentă sau o societate nerezidentă, dat fiind faptul că aceasta din urmă le primește prin intermediul unui sediu permanent situat în Germania. Pe de altă parte, deținerea de participații în cadrul unor filiale și subfiliale externe în Germania este impozabilă pe acest teritoriu, indiferent dacă este vorba despre o societate rezidentă sau o societate nerezidentă, dat fiind faptul că aceasta din urmă deține astfel de participații într-un sediu permanent situat în Germania.

49 Situațiile societăților rezidente și ale societăților nerezidente pot fi comparate, cu atât mai mult cu cât, în realitate, diferența de tratament nu intervine decât în ceea ce privește acordarea avantajelor fiscale în cauză, care permit societăților rezidente, fie să deducă din impozitul pe profit suma achitată în străinătate cu titlu de impozit pentru dividendele care provin din participațiile în cadrul societăților străine, fie să excludă dividendele sau participațiile menționate anterior din venitul acestora și din cadrul activelor lor globale, care sunt impozabile în Germania. Refuzul de a acorda aceste avantaje societăților nerezidente care au un sediu permanent în Germania are drept consecință faptul că obligația lor fiscală, care se limitează teoretic la veniturile „naționale” și la activele „naționale”, include, în realitate, dividendele din surse străine și participațiile în cadrul societăților de capitaluri străine. Pentru domeniile în cauză, diferența între obligația fiscală limitată și obligația fiscală integrală este în mod cert irelevantă, în măsura în care venitul global și activele globale nu includ dividendele primite de la societăți străine și nici participațiile în cadrul unor societăți străine, datorită acordării avantajelor fiscale în cauză, de care nu pot beneficia contribuabilii supuși unei obligații fiscale limitate.

50 Guvernul german susține, în plus, faptul că refuzul de a acorda societăților nerezidente care au un sediu permanent în Germania anumite avantaje fiscale acordate societăților rezidente este justificat de necesitatea de a evita o reducere a veniturilor, care este legată de imposibilitatea autorităților fiscale germane de a compensa reducerea de impozit care rezultă din acordarea reducerilor fiscale în cauză prin impozitarea dividendelor distribuite de către societățile de capitaluri nerezidentă care au sediul permanent în Germania. În această privință, guvernul german susține că, deși pierderea veniturilor care survine într-un stat membru ca urmare a acordării avantajelor fiscale în cauză este parțial compensată de impozitarea dividendelor pe care le distribuie societatea-mamă („Kapitalertragsteuer”, reținută la sursă asupra câștigurilor de capital, și „Aktionärsteuer”, impozit pe dividende), statul care acordă aceste avantaje fiscale sediului permanent al unei societăți străine de capitaluri nu beneficiază de această compensare, deoarece acesta nu participă la impozitarea profiturilor societății străine de capitaluri.

51 În această privință, este necesar să se sublinieze că reducerea veniturilor care rezultă din imposibilitatea de a compensa parțial reducerea de impozit ulterioară acordării societăților străine care au un sediu permanent în Germania a diverselor avantaje fiscale în cauză nu se numără printre motivele enunțate la articolul 56 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 46 CE) și nu poate fi considerat drept un motiv imperativ de interes general care poate fi invocat pentru a justifica un tratament inegal, incompatibil, în principiu, cu articolul 52 din tratat (a se vedea, în acest sens, Hotărârea ICI, citată anterior, punctul 28).

52 În opinia guvernului german, acest refuz este, de asemenea, justificat de avantajul de care beneficiază sediile permanente în raport cu filialele rezidente în ceea ce privește transferul profitului către societatea principală sau către societatea-mamă nerezidentă.

53 Acesta susține faptul că, întrucât nu au personalitate juridică distinctă, sediile permanente nu își pot distribui profiturile către societatea principală sub formă de dividende, astfel cum este cazul filialelor independente. Profiturile acestora sunt direct atribuite întreprinderii principale nerezidente care, în privința acestor profituri, este supusă în Germania doar unei obligații fiscale limitate. Astfel cum a subliniat, de asemenea, guvernul portughez, contrar a ceea ce se întâmplă în momentul distribuirii profitului de o filială către societatea-mamă, repatrierea profiturilor de un sediu permanent către sediul său nu determină în Germania o reținere la sursă a impozitelor. Profiturile transferate de sediul permanent către societatea principală nu sunt, prin urmare, luate în considerare în momentul transferului către societatea principală. Acestea nu sunt luate în considerare nici în cazul unor distribuiri ulterioare care ar putea fi efectuate de către societatea principală nerezidentă, în timp ce, pentru societățile rezidente, profiturile continuă să fie supuse unor impozitări ulterioare în cazul unei distribuiri de dividende către acționari.

54 În această privință, este necesar să se constate că diferența de tratament fiscal între societățile rezidente și sucursale nu poate totuși să fie justificată de alte avantaje de care beneficiază sucursalele în raport cu societățile rezidente și care, în opinia guvernului german, compensează dezavantajele care rezultă din refuzul acordării avantajelor fiscale în cauză. Presupunând că există astfel de avantaje, acestea nu pot justifica încălcarea obligației, enunțată la articolul 52 din tratat, de a acorda tratamentul național în ceea ce privește avantajele fiscale în cauză (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 21).

55 În cele din urmă, guvernul german a invocat, pentru a-și justifica refuzul, faptul că încheierea unor convenții bilaterale cu o țară terță nu intră sub incidența sferei de competență a Comunității. În opinia acestuia, fiscalitatea veniturilor și a profiturilor ține de competența statelor membre, care au, prin urmare, libertatea de a încheia cu țările terțe convenții bilaterale în materie de dublă impozitare. În lipsa unei armonizări comunitare în acest domeniu, problema stabilirii dacă este necesar să se acorde, în materie de dividende, privilegiul de afiliere internațională unor sedii permanente în cadrul unei convenții fiscale încheiate cu o țară terță nu intră sub incidența dreptului comunitar. Extinderea la alte situații a avantajelor fiscale prevăzute de convențiile încheiate cu țări terțe nu ar fi compatibilă cu repartizarea competențelor care decurge din dreptul comunitar.

56 Guvernul suedez a adăugat faptul că aceste convenții privind dubla impozitare erau întemeiate pe principiul reciprocității și că echilibrul inerent din cadrul acestor convenții ar fi perturbat dacă beneficiul dispozițiilor lor ar fi extins la societățile cu sediul în state membre care nu sunt părți la aceste convenții.

57 În această privință, este necesar să se precizeze, în primul rând, că, în absența unor măsuri de unificare sau de armonizare comunitară, în special în temeiul articolului 220 a doua liniuță din Tratatul CE (devenit articolul 293 a doua liniuță CE), statele membre își mențin competența de a stabili criteriile de impozitare a profitului și a averii, în vederea eliminării dublei impozitări, prin intermediul, după caz, a unor convenții internaționale. În acest context,

statele membre au libertatea, în cadrul unor convenții bilaterale încheiate în scopul de a evita dubla impozitare, de a stabili factorii de legătură în vederea repartizării competenței fiscale (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, Rec., p. 1-2793, punctele 24 și 30).

58 În ceea ce privește exercitarea competenței de impozitare astfel repartizate, statele membre nu pot totuși să acționeze fără să țină seama de normele comunitare. Într-adevăr, din jurisprudența constantă a Curții reiese faptul că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să își exercite competențele fiscale în conformitate cu dreptul comunitar (a se vedea Hotărârea ICI, citată anterior, punctul 19, și jurisprudența citată).

59 În speță, întrucât este vorba de o convenție privind dubla impozitare, încheiată între un stat membru și o țară terță, principiul tratamentului național impune statului membru, care este parte la convenția în cauză, să acorde sediilor permanente ale societăților nerezidente avantajele prevăzute de convenție, în aceleași condiții precum cele aplicabile societăților rezidente.

60 Astfel cum a subliniat avocat general, la punctul 81 din concluziile sale, obligațiile pe care dreptul comunitar le impune Republicii Federale Germania nu compromit în niciun fel obligațiile care rezultă din angajamentele acesteia față de Statele Unite ale Americii sau Confederația Elvețiană. Echilibrul și reciprocitatea convențiilor încheiate de către Republica Federală Germania cu aceste două țări nu ar fi contestat printr-o extindere, decisă unilateral de către Republica Federală Germania, a categoriei de beneficiari din Germania ai avantajului fiscal prevăzut de convențiile menționate anterior, în speță privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe profit, întrucât o astfel de extindere nu ar compromite în niciun fel drepturile țărilor terțe care sunt părți la convenții și nu le-ar impune nicio altă obligație nouă.

61 De altfel, este necesar să se adauge faptul că organul legislativ german nu a considerat niciodată că dispozițiile convențiilor privind dubla impozitare, încheiate cu țările terțe, se opun unei renunțări unilaterale din partea Republicii Federale Germania, de a percepe un impozit asupra dividendelor care provin de la participațiile în societățile străine, întrucât, prin adoptarea Standortsicherungsgesetz din 13 septembrie 1993, acesta a extins, în mod unilateral, avantajele fiscale în materie de impozit pe profit la sediile permanente ale societăților nerezidente, punând astfel capăt diferenței de tratament fiscal care le opunea pe acestea societăților cu sediul sau direcția comercială în Germania.

62 În observațiile sale scrise, guvernul suedez a susținut faptul că, în anumite situații extreme, extinderea domeniului de aplicare a convențiilor bilaterale în vederea evitării dublei impozitări ar putea conduce la o absență totală de impozitare.

63 Astfel cum a subliniat avocatul general, la punctul 88 din concluziile sale, un astfel de argument nu este relevant în cadrul acțiunii principale, având în vedere că nu s-a susținut faptul că exista un risc potrivit căruia profiturile să nu fie impozitate în nicio țară.

64 În consecință, este necesar să se răspundă instanței de trimitere că articolele 52 și 58 din tratat se opun faptului că un sediu permanent situat în Germania și exploatat de către o societate de capitaluri care are sediul într-un alt stat membru nu beneficiază, în aceleași

condiții precum cele aplicabile societăților de capitaluri care au sediul în Germania, de următoarele avantaje fiscale:

– scutirea de impozitul pe profit pentru dividendele primite de către societățile cu sediul în țări terțe (privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe profit), prevăzută de o convenție fiscală încheiată cu o țară terță în vederea evitării dublei impozitări,

– deducerea, din impozitul german pe profit, a impozitului pe profit care a fost perceput în alt stat decât Republica Federală Germania asupra profiturilor unei filiale care este înființată pe acest teritoriu, prevăzută de legislația națională, și

– scutirea de impozitul pe avere pentru participațiile în societăți cu sediul în țări terțe (privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe avere), prevăzută, de asemenea, de legislația națională.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

65 Cheltuielile efectuate de către guvernele german, portughez și suedez, precum și de către Comisie, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA,

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Finanzgericht Köln, prin Ordonanța din 30 iunie 1997, hotărâște:

**Articolele 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE) și 58 din Tratatul CE (devenit articolul 48 CE) se opun faptului că un sediu permanent situat în Germania și exploatat de către o societate de capitaluri care are sediul într-un alt stat membru nu beneficiază, în aceleași condiții precum cele aplicabile societăților de capitaluri care au sediul în Germania, de următoarele avantaje fiscale:**

– **scutirea de impozitul pe profit pentru dividendele primite de către societățile cu sediul în țări terțe (privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe profit), prevăzută de o convenție fiscală încheiată cu o țară terță în vederea evitării dublei impozitări,**

– **deducerea, din impozitul german pe profit, a impozitului pe profit care a fost perceput în alt stat decât Republica Federală Germania asupra profiturilor unei filiale care este înființată pe acest teritoriu, prevăzută de legislația națională, și**

– scutirea de impozitul pe avere pentru participațiile în societăți cu sediul în țări terțe (privilegiul de afiliere internațională în materie de impozit pe avere), prevăzută, de asemenea, de legislația națională.

Rodríguez Iglesias

Kapteyn

Hirsch

Moitinho de Almeida

Gulmann

Murray

Edward

Ragnemalm

Sevón

Wathelet

Schintgen

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 21 septembrie 1999.

Grefier

R. Grass

Președinte

G. C. Rodríguez Iglesias