

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C 6 din 2016, Eqiom SAS, fostă Holcim France SAS, Plăți de dividende între societăți afiliate din state membre diferite și posibilitatea unui stat membru să oblige societățile din grup să probeze lipsa unei fraude fiscale.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

7 septembrie 2017

„Trimitere preliminară – Impozitare directă – Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Taxă reținută la sursă – Directiva 90/435/CEE – Articolul 1 alineatul (2) – Articolul 5 alineatul (1) – Scutire – Dividende distribuite de o filială rezidentă către o societate-mamă nerezidentă deținută în mod direct sau indirect de rezidenți ai unor state terțe – Prezumție – Fraudă fiscală, evaziune fiscală și abuz fiscal”

În cauza C-6/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin decizia din 30 decembrie 2015, primită de Curte la 6 ianuarie 2016, în procedura

Eqiom SAS, fostă Holcim France SAS,

Enka SA

împotriva

Ministre des Finances et des Comptes publics,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii A. Arabadjiev și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 noiembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Eqiom SAS și Enka SA, de R. Alberti, avocat;
 - pentru guvernul francez, de D. Colas și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul danez, de C. Thorning și de M. Wolff, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul spaniol, de A. Rubio González și de V. Ester Casas, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de E. De Bonis, avvocato dello Stato;
 - pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de L. Pamukcu, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 ianuarie 2017,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 49 și 63 TFUE, precum și a articolului 1 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială 09/vol. 1, p. 97), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118) (denumită în continuare „Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Eqiom SAS, fostă Holcim France SAS, succesoare în drepturi a societății Euro Stockage, și Enka SA, pe de o parte, și administrația fiscală franceză, pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a scuti de reținerea la sursă dividendele distribuite de Euro Stockage către Enka, societatea-mamă a Euro Stockage.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Al treilea și al cincilea considerent ale Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora au următorul cuprins:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți-mamă și filiale în diferite state membre variază apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile-mamă și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea între societățile din diferite state membre este astfel dezavantajată în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru; întrucât este necesar să se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natură să stimuleze gruparea societăților comerciale la scară comunitară;

[...]

Întrucât, pentru a asigura neutralitatea fiscală, este necesar ca profiturile pe care o filială le distribuie societății-mamă să fie exceptate de taxa reținută la sursă; [...]"

4 Articolul 1 din această directivă prevede:

„(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

- repartizării profiturilor primite de societățile din statul respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;
- repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt;

[...]

(2) Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului."

5 Articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Profiturile distribuite societății-mamă de către filială sunt scutite de reținerea la sursă a impozitelor."

Dreptul francez

6 Code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „CGI”), prevede, la articolul 119 bis alineatul 2 primul paragraf, următoarele:

„Produsele prevăzute la articolele 108-117 bis sunt supuse unei rețineri la sursă a cărei cotă este prevăzută la articolul 187-1, atunci când beneficiarii acestora sunt persoane care nu au domiciliul fiscal sau sediul în Franța. Procedurile și condițiile de aplicare ale acestei dispoziții sunt stabilite prin decret."

7 Articolul 119 ter din CGI prevede:

„1. Reținerea la sursă prevăzută la articolul 119 bis alineatul 2 nu se aplică dividendelor distribuite unei persoane juridice care îndeplinește condițiile enumerate la alineatul 2 din prezentul articol de o societate sau de un organism supuse impozitului pe profit la cotă normală.

2. Pentru a beneficia de scutirea prevăzută la alineatul 1, persoana juridică trebuie să dovedească debitorului sau persoanei care asigură plata acestor venituri că este beneficiarul efectiv al dividendelor și că îndeplinește următoarele condiții:

- a) Are sediul executiv efectiv într-un stat membru al Comunității Europene și nu este considerată, potrivit unei convenții în materie de evitare a dublei impuneri încheiate cu un stat terț, ca având reședința fiscală în afara Comunității;
- b) Este constituită în una dintre formele enumerate într-o listă stabilită prin hotărâre a ministrului economiei în conformitate cu anexa la [Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora];
- c) Deține direct și pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani 25 % din capitalul persoanei juridice care distribuie dividendele sau își asumă angajamentul să păstreze această cotă de participație în mod neîntrerupt pe o perioadă de cel puțin doi ani și să desemneze, precum în materie de impozit pe cifra de afaceri, un reprezentant responsabil pentru plata reținerii la sursă prevăzute la alineatul 1 în cazul în care acest angajament nu este respectat;

Cota de participație prevăzută la paragraful precedent este de 20 % pentru dividendele distribuite între 1 ianuarie 2005 și 31 decembrie 2006, de 15 % pentru dividendele distribuite între 1 ianuarie 2007 și 31 decembrie 2008 și de 10 % pentru dividendele distribuite începând de la 1 ianuarie 2009;

- d) Să fie supusă, în statul membru unde are sediul executiv efectiv, impozitului pe profit din acest stat, fără posibilitatea de a opta sau de a fi scutită de plata acestuia din urmă;

[...]

2 bis. Dispozițiile alineatului 1 se aplică dividendelor distribuite sediilor permanente ale persoanelor juridice care îndeplinesc condițiile stabilite la alineatul 2, în cazul în care aceste sedii permanente sunt situate în Franța sau în alt stat membru al Comunității Europene.

3. Dispozițiile alineatului 1 nu se aplică în cazul în care beneficiul dividendelor distribuite revine unei persoane juridice controlate în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state care nu sunt membre ale Comunității, cu excepția situației în care această persoană juridică face dovada faptului că beneficiul prevăzut de dispozițiile alineatului 1 nu constituie scopul principal sau unul dintre scopurile principale ale lanțului de participații.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 8 Eqiom, fostă Holcim France, succesoare în drepturi a Euro Stockage, societate de drept francez, este o filială a Enka, societate de drept luxemburghez, care o deține în proporție de 100 %. Această din urmă societate este ea însăși deținută în proporție de peste 99 % de Waverley Star Investments Ltd, societate de drept cipriot, care este, la rândul ei, controlată în întregime de Campsores Holding SA, societate stabilită în Elveția.
- 9 În cursul anilor 2005 și 2006, Euro Stockage a plătit dividende către Enka, societatea sa mamă. Ca urmare a verificării contabilității la care a fost supusă prima societate, administrația fiscală franceză a stabilit în sarcina societății menționate reținerea la sursă prevăzută la articolul 119 bis alineatul 2 din CGI.
- 10 În aceste condiții, cele două societăți în cauză au solicitat beneficiul scutirii de reținerea la sursă prevăzute la articolul 119 ter din codul menționat. Cu toate acestea, administrația în cauză a respins cererea acestora în temeiul articolului 119 ter alineatul 3 din codul respectiv, care prevede că o astfel de scutire nu se aplică atunci când beneficiul dividendelor distribuite revine unei persoane juridice controlate în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state care nu sunt membre ale Uniunii Europene, cu excepția situației în care această persoană juridică face dovada faptului că beneficiul scutirii nu este scopul principal sau unul dintre scopurile principale ale lanțului de participații.
- 11 Societățile menționate au sesizat tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil, Franța) cu o acțiune având ca obiect acordarea scutirii de reținerea la sursă în discuție. Întrucât acțiunea a fost respinsă printr-o hotărâre din 28 aprilie 2011, ele au introdus apel împotriva acesteia la cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța), care a confirmat respingerea respectivă.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 12 În aceste condiții, aceleași societăți au formulat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), arătând că legislația fiscală în discuție era incompatibilă cu dreptul primar al Uniunii și cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.
- 13 Acestea sunt condițiile în care Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Atunci când o legislație națională a unui stat membru utilizează în dreptul intern posibilitatea oferită la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435, se impune un control al actelor adoptate sau al acordurilor încheiate pentru punerea în aplicare a acestei posibilități în raport cu dreptul primar al Uniunii Europene?
- 2) Dispozițiile articolului 1 alineatul (2) din această directivă, care acordă statelor membre o largă marjă de apreciere pentru a stabili care dispoziții sunt «necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului», trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să adopte un mecanism privind excluderea de la beneficiul scutirii a dividendelor distribuite către o persoană juridică controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state care nu sunt membre ale Uniunii, cu excepția situației în care această persoană juridică justifică faptul că lanțul de participații nu are ca scop principal sau ca unul dintre scopurile sale principale beneficiul scutirii?
- 3) a) În ipoteza în care conformitatea cu dreptul Uniunii a mecanismului «anti-abuz» menționat mai sus ar trebui să fie de asemenea apreciată în raport cu prevederile tratatului, este necesar ca aceasta să fie examinată, ținând seama de obiectul legislației în discuție, în raport cu prevederile articolului 49 TFUE, chiar dacă societatea care beneficiază de distribuția dividendelor este controlată în mod direct sau indirect, în urma unui lanț de participații care are printre scopurile sale principale beneficiul scutirii, de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe, care nu se pot prevala de libertatea de stabilire?
- b) În lipsa unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, această conformitate trebuie examinată în raport cu prevederile articolului 63 TFUE?
- 4) Prevederile citate anterior trebuie interpretate în sensul că se opun ca o legislație națională să nu permită scutirea de reținerea la sursă pentru dividendele plătite de o societate dintr-un stat membru unei societăți stabilite în alt stat membru, atunci când de aceste dividende beneficiază o persoană juridică controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state care nu sunt membre ale Uniunii Europene, cu excepția

cazului în care aceasta dovedește că acest lanț de participații nu are ca scop principal sau ca unul dintre scopurile sale principale beneficiul scutirii?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 14 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, pe de o parte, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora și, pe de altă parte, articolul 49 sau articolul 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în materie fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează acordarea avantajului fiscal prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată – și anume, scutirea de reținerea la sursă a profiturilor distribuite de o filială rezidentă unei societăți-mamă nerezidente, în cazul în care această societate-mamă este controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe –, de respectarea cerinței ca aceasta să dovedească faptul că lanțul de participații nu are drept scop principal sau printre scopurile sale principale obținerea beneficiului acestei scutiri.

Cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor tratatului

- 15 Având în vedere că întrebările adresate vizează atât dispoziții din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, cât și din tratat și că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, orice măsură națională într-un domeniu care a făcut obiectul unei armonizări exhaustive la nivelul Uniunii trebuie să fie apreciată în raport cu dispozițiile acestei măsuri de armonizare, iar nu cu prevederile dreptului primar (Hotărârea din 8 martie 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 19 și jurisprudența citată), este necesar să se stabilească cu titlu prealabil dacă articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora realizează o asemenea armonizare.
- 16 În această privință, trebuie arătat că din modul de redactare a dispoziției menționate reiese în mod clar că această situație nu se regăsește în speță.
- 17 Astfel, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora recunoaște statelor membre numai competența de a aplica dispozițiile interne sau pe cele bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei și a abuzului. Rezultă că astfel de dispoziții pot fi apreciate, prin urmare, în raport cu dreptul primar al Uniunii.
- 18 Din ceea ce precedă rezultă că o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal, adoptată în vederea punerii în aplicare a articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, poate fi apreciată nu

numai în raport cu dispozițiile acestei directive, ci și cu dispozițiile relevante din dreptul primar.

Cu privire la articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora

- 19 Cu titlu introductiv, trebuie precizat că nu s-a contestat, pe de o parte, că societățile în discuție în litigiul principal intră sub incidența Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora și, pe de altă parte, că profiturile distribuite în discuție în litigiul principal intră în domeniul de aplicare al articolului 5 alineatul (1) din directiva menționată.
- 20 Astfel cum reiese din al treilea considerent al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, aceasta urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării dintre societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scara Uniunii. Această directivă urmărește astfel să asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o filială stabilită într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru (Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 25, precum și jurisprudența citată).
- 21 În acest scop, al cincilea considerent al directivei menționate dispune că, pentru a asigura neutralitatea fiscală, este necesar ca profiturile pe care o filială le distribuie societății-mamă să fie exceptate de taxa reținută la sursă.
- 22 În acest temei, în vederea prevenirii dublei impuneri, articolul 5 alineatul (1) din aceeași directivă instituie principiul interzicerii reținerilor la sursă asupra profiturilor distribuite de o filială stabilită într-un stat membru societății-mamă stabilite în alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții, C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 22, precum și Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 83).
- 23 Interzicând statelor membre să realizeze o reținere la sursă asupra profiturilor distribuite de o filială rezidentă societății-mamă nerezidente, articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora limitează competența statelor membre în ceea ce privește impozitarea profiturilor repartizate de societățile stabilite pe teritoriul lor societăților stabilite într-un alt stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 38).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 24 Prin urmare, statele membre nu pot institui în mod unilateral măsuri restrictive și nici condiționa dreptul de a beneficia de scutirea de reținerea la sursă prevăzută la respectivul articol 5 alineatul (1) de respectarea unor cerințe diverse (a se vedea în acest sens Ordonanța din 4 iunie 2009, KBC Bank și Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 și C-499/07, EU:C:2009:339, punctul 38, precum și jurisprudența citată).
- 25 Cu toate acestea, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora prevede că această directivă nu se opune aplicării dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei și a abuzului.
- 26 După cum a arătat avocatul general la punctele 24 și 25 din concluzii, deși articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora reflectă principiul general de drept al Uniunii potrivit căruia nimeni nu poate beneficia în mod abuziv sau fraudulos de drepturile prevăzute de sistemul juridic al Uniunii, el trebuie totuși să fie supus unei interpretări stricte, în condițiile în care constituie o derogare de la regulile fiscale stabilite de directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 86).
- 27 Astfel, competența conferită statelor membre de articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora de a aplica, în domeniul guvernat de aceasta, dispoziții din dreptul național sau bazate pe acorduri în scopul prevenirii fraudei sau a abuzului nu poate primi o interpretare care să meargă dincolo de textul însuși al acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 86).
- 28 În această privință, trebuie arătat că din modul de redactare a dispoziției menționate reiese că ea permite doar aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri care sunt „necesare” în acest scop.
- 29 Se ridică atunci problema dacă o legislație națională în materie fiscală precum cea în discuție în litigiul principal îndeplinește această cerință a necesității.
- 30 În acest context, trebuie amintit că, pentru ca o legislație națională să poată fi considerată că urmărește prevenirea fraudei și a abuzului, scopul său specific trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror scop este de a beneficia în mod nejustificat de un avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 55, precum și Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 40).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 31 Astfel, o prezumție generală de fraudă și de abuz nu poate justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor unei directive, nici o măsură fiscală care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat (Hotărârea din 26 septembrie 2000, Comisia/Belgia, C-478/98, EU:C:2000:497, punctul 45 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 38).
- 32 Pentru a verifica dacă o operațiune urmărește un obiectiv de fraudă și de abuz, autoritățile naționale competente nu se pot limita să aplice criteriile generale predeterminate, ci trebuie să efectueze o analiză individuală globală a operațiunii în cauză. Instituirea unei măsuri fiscale cu aplicabilitate generală, care exclude automat anumite categorii de contribuabili de la avantajul fiscal, fără ca administrația fiscală să fie obligată să prezinte cel puțin un început de probă sau indicii de fraudă și de abuz, ar depăși ceea ce este necesar pentru evitarea fraudelor și a abuzurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punctele 55 și 56).
- 33 În speță, trebuie să se constate că legislația în discuție în litigiul principal nu are drept obiectiv specific excluderea de la beneficiul unui avantaj fiscal a aranjamentelor pur artificiale al căror scop ar fi de a beneficia în mod nejustificat de acest avantaj, ci vizează, în general, orice situație în care o societate-mamă controlată în mod direct sau indirect de rezidenți ai unor state terțe își are sediul, pentru un motiv oarecare, în afara teritoriului Franței.
- 34 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 27 și 28 din concluzii, simpla împrejurare că o societate rezidentă în Uniune se supune controlului direct sau indirect al unor rezidenți ai unor state terțe nu presupune, prin ea însăși, existența unui aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, creat doar în scopul de a beneficia în mod nejustificat de un avantaj fiscal.
- 35 În plus, trebuie precizat că o asemenea societate este supusă, în orice caz, legislației fiscale a statului membru pe teritoriul căruia este stabilită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 36 În consecință, condiționând scutirea de reținerea la sursă a profiturilor distribuite de o filială rezidentă societății-mamă nerezidente de respectarea cerinței ca această societate-mamă să dovedească faptul că lanțul de participării nu are drept scop principal sau printre scopurile principale să beneficieze de scutirea menționată, fără ca administrația fiscală să fie obligată să prezinte cel puțin un început de probă privind o fraudă sau un abuz, legislația în discuție în litigiul principal instituie o prezumție generală de fraudă și de abuz și aduce atingere

obiectivului urmărit prin Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, și anume prevenirea dublei impuneri a profiturilor repartizate societății-mamă de către o filială.

- 37 Această interpretare nu este infirmată de împrejurarea că societatea-mamă în discuție este controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe. În această privință, este suficient să se constate că din nicio dispoziție din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu reiese că originea acționarilor societăților rezidente în Uniune ar avea vreun impact asupra dreptului acestor societăți de a se prevala de avantajele fiscale prevăzute de directiva menționată.
- 38 Având în vedere considerațiile de mai sus, este necesar să se constate că articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în materie fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează acordarea avantajului fiscal prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată – și anume, scutirea de reținerea la sursă a profiturilor distribuite de o filială rezidentă unei societăți-mamă nerezidente, în cazul în care această societate-mamă este controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe –, de respectarea cerinței ca aceasta să dovedească faptul că lanțul de participatii nu are drept scop principal sau printre scopurile sale principale obținerea beneficiului acestei scutiri.

Cu privire la libertatea aplicabilă

- 39 Din jurisprudența Curții reiese că problema tratamentului fiscal al dividendelor poate intra atât în domeniul de aplicare al libertății de stabilire, cât și în cel al liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 40 În ceea ce privește aspectul dacă o reglementare națională ține de una sau de alta dintre libertățile de circulație, trebuie să se ia în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 31 și jurisprudența citată).
- 41 În această privință, Curtea a considerat deja că o reglementare națională care este aplicabilă numai participațiilor care permit să se exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să se stabilească activitățile acesteia intră sub incidența dispozițiilor tratatului referitoare la libertatea de stabilire. În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 32 și jurisprudența citată).

- 42 În speță, din decizia de trimitere reiese că legislația fiscală în discuție în litigiul principal era aplicabilă, în perioada 2005-2006, societăților care dețineau cel puțin 20 % din capitalul filialelor lor. În schimb, această decizie nu conține informații cu privire la scopul legislației respective.
- 43 Astfel cum a menționat avocatul general la punctul 42 din concluzii, o asemenea participație nu presupune în mod necesar că societatea care deține această participație exercită o influență certă asupra deciziilor societății care repartizează dividendele (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, punctul 20).
- 44 În astfel de împrejurări, este necesar să se țină seama de elementele de fapt ale speței pentru a stabili dacă situația avută în vedere în litigiul principal intră în domeniul de aplicare al uneia sau al celeilalte dintre libertățile de circulație menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punctele 93 și 94).
- 45 În ceea ce privește faptele în discuție în litigiul principal, din dosarul transmis Curții reiese că Enka deținea la data faptelor întreg capitalul filialei sale franceze, Euro Stockage.
- 46 Prin urmare, trebuie să se constate că o astfel de participație îi conferea primei societăți menționate o influență certă asupra deciziilor celei de a doua societăți, permițându-i să stabilească activitățile acesteia din urmă. În consecință, dispozițiile naționale aplicabile acestor participații trebuie analizate în raport cu libertatea de stabilire.
- 47 În acest context, trebuie precizat că, contrar celor arătate de guvernul francez, împrejurarea că o societate-mamă rezidentă în alt stat membru decât Republica Franceză este controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe nu privează societatea respectivă de dreptul de a se prevala de această libertate.
- 48 Astfel, Curtea a declarat deja că din nicio dispoziție de drept al Uniunii nu rezultă că originea acționarilor, persoane fizice sau juridice, ai societăților rezidente în Uniune ar avea un impact asupra acestui drept, întrucât statutul unei societăți a Uniunii se bazează, în temeiul articolului 54 TFUE, pe locul în care se află sediul social și pe ordinea juridică de care este legată societatea, iar nu pe naționalitatea sau pe cetățenia acționarilor săi (Hotărârea din 1 aprilie 2014, Felixstowe Dock și Railway Company și alții, C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 40).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 49 În cauza principală, este cert că societatea-mamă în discuție este o societate stabilită în Uniune. În consecință, societatea menționată se poate prevala de libertatea de stabilire.
- 50 Această apreciere nu poate fi repusă în discuție de considerațiile care figurează la punctele 99 și 100 din Hotărârea din 13 martie 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), în condițiile în care, spre deosebire de situația în discuție în cauza în care s-a pronunțat acea hotărâre, în cauza principală, societatea-mamă deține legătura de control asupra filialei sale.
- 51 Având în vedere ceea ce precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate în lumina libertății de stabilire.

Cu privire la libertatea de stabilire

- 52 Libertatea de stabilire, pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii, presupune accesul acestora la activitățile independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire. Aceasta cuprinde, potrivit articolului 54 TFUE, în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (Hotărârea din 17 iulie 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 17 și jurisprudența citată).
- 53 În ceea ce privește tratamentul în statul membru gazdă, din jurisprudența Curții reiese că, întrucât articolul 49 primul paragraf a doua teză TFUE lasă în mod expres operatorilor economici posibilitatea de a alege liber forma juridică adecvată pentru desfășurarea activităților lor în alt stat membru, această alegere liberă nu trebuie să fie limitată prin dispoziții fiscale discriminatorii (Hotărârea din 17 mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 54 Pe de altă parte, trebuie considerate ca fiind restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (Hotărârea din 8 martie 2017, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 59 și jurisprudența citată).
- 55 Din dosarul prezentat Curții reiese că numai în cazul în care o filială rezidentă repartizează profituri unei societăți-mamă nerezidente, care este controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe, beneficiul scutirii de reținerea la sursă este condiționat de respectarea cerinței ca această

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

societate-mamă să dovedească faptul că lanțul de participatii nu are drept scop principal sau printre scopurile principale obținerea beneficiului acestei scutiri. În schimb, atunci când o asemenea filială repartizează profituri unei societăți-mamă rezidente, de asemenea controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe, această societate-mamă rezidentă poate beneficia de scutirea menționată fără ca ea să fie supusă unei astfel de condiții.

- 56 O asemenea diferență de tratament poate descuraja o societate-mamă nerezidentă să exercite în Franța o activitate prin intermediul unei filiale stabilite în acest stat membru și constituie, prin urmare, o restricție privind libertatea de stabilire.
- 57 Această restricție nu poate fi acceptată decât dacă privește situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau dacă este justificată de motive imperative de interes general recunoscute de dreptul Uniunii. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctele 26 și 29, precum și jurisprudența citată).
- 58 În ceea ce privește caracterul comparabil al situației unei societăți rezidente cu cel al unei societăți nerezidente care încasează dividende de la o filială rezidentă, trebuie precizat că scutirea de reținerea la sursă pentru profiturile distribuite de o filială societății-mamă vizează, astfel cum s-a menționat la punctul 22 din prezenta hotărâre, evitarea unei duble impuneri sau a unei impozitări în lanț a acestor profituri.
- 59 Deși Curtea a considerat, în privința măsurilor prevăzute de un stat membru pentru a preveni sau a atenua impozitarea în lanț sau dubla impunere a profiturilor repartizate de o societate rezidentă, că acționarii beneficiari rezidenți nu se află în mod necesar într-o situație comparabilă cu cea a acționarilor beneficiari rezidenți ai unui alt stat membru, aceasta a precizat totodată că, din moment ce un stat membru își exercită competența fiscală nu numai asupra venitului acționarilor rezidenți, ci și asupra celui al acționarilor nerezidenți, pentru dividendele pe care le încasează de la o societate rezidentă, situația acestor acționari nerezidenți se apropie de cea a acționarilor rezidenți (Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkvit Internationaal și Denkvit France, C-170/05, EU:C:2006:783, punctele 34 și 35, precum și jurisprudența citată).
- 60 În cauza principală, având în vedere că Republica Franceză a ales să își exercite competența fiscală asupra profiturilor repartizate de filiala rezidentă societății-mamă nerezidente, este necesar să se considere că această

societate-mamă nerezidentă se găsește într-o situație comparabilă cu cea a unei societăți-mamă rezidente.

- 61 În ceea ce privește justificarea și proporționalitatea restricției, Republica Franceză arată că aceasta este justificată atât de obiectivul privind combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, cât și de acela care urmărește garantarea unei repartizări echilibrate între statele membre a competenței de impozitare.
- 62 În special, acest stat membru susține că legislația națională în discuție în litigiul principal urmărește să împiedice practica așa-numită „treaty shopping”, care constă în elaborarea unor aranjamente prin care societăți stabilite într-un stat terț ar eluda aplicarea taxei reținute la sursă asupra dividendelor de proveniență națională, prevăzută de dreptul francez sau de convenția încheiată între statul terț și Republica Franceză, pentru a intra sub incidența unei cote de impozitare mai reduse prevăzute de convenția încheiată între un alt stat membru și același stat terț, prin intermediul scutirii de reținerea la sursă între statele membre prevăzută de Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.
- 63 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că obiectivul privind combaterea fraudei și a evaziunii fiscale și cel vizând menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre sunt legate (Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 47 și jurisprudența citată) și, pe de altă parte, că ele pot justifica o restricție privind exercitarea libertăților de circulație garantate de tratat întrucât constituie motive imperative de interes general (Hotărârea din 8 martie 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 65 și jurisprudența citată).
- 64 Cu toate acestea, trebuie să se constate că obiectivul privind combaterea fraudei și a evaziunii fiscale, indiferent dacă este invocat în temeiul articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora sau ca o justificare a unei restricții privind dreptul primar, are aceeași sferă de aplicare. Prin urmare, considerațiile menționate la punctele 30-36 din prezenta hotărâre se aplică și în ceea ce privește această libertate.
- 65 În consecință, obiectivul privind combaterea fraudei și a evaziunii fiscale invocat de Republica Franceză în cauza principală nu poate justifica o restricție privind libertatea de stabilire.
- 66 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, pe de o parte, și articolul 49 TFUE, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în materie fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează acordarea avantajului fiscal prevăzut

la articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată – și anume, scutirea de reținerea la sursă a profiturilor distribuite de o filială rezidentă unei societăți-mamă nerezidente, în cazul în care această societate-mamă este controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe –, de respectarea cerinței ca aceasta să dovedească faptul că lanțul de participării nu are drept scop principal sau printre scopurile sale principale obținerea beneficiului acestei scutiri.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003, pe de o parte, și articolul 49 TFUE, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale în materie fiscală precum cea în discuție în litigiul principal, care condiționează acordarea avantajului fiscal prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată – și anume, scutirea de reținerea la sursă a profiturilor distribuite de o filială rezidentă unei societăți-mamă nerezidente, în cazul în care această societate-mamă este controlată în mod direct sau indirect de unul sau de mai mulți rezidenți ai unor state terțe –, de respectarea cerinței ca aceasta să dovedească faptul că lanțul de participării nu are drept scop principal sau printre scopurile sale principale obținerea beneficiului acestei scutiri.