HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

20 decembrie 2017*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate directă – Libertatea de stabilire – Directiva 90/435/CEE – Articolul 1 alineatul (2) – Articolul 5 – Societate-mamă – Holding – Reținere la sursă a impozitelor pentru profiturile distribuite unei societăți-mamă holding nerezidente – Scutire – Fraudă, evaziune și abuz în materie fiscală – Prezumție”

În cauzele conexate C-504/16 și C-613/16,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), prin deciziile din 8 iulie și din 31 august 2016, primite de Curte la 23 septembrie și, respectiv, la 28 noiembrie 2016, în procedurile

Deister Holding AG, fostă Traxx Investments NV (C-504/16),

Juhler Holding A/S (C-613/16)

împotriva

Bundeszentralamt für Steuern,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul C. G. Fernlund (raportor), președinte de cameră, și domnii J.-C. Bonichot și E. Regan, judecători,

avocat general: domnul M. Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Deister Holding AG, de J. Schönfeld și de C. Süß, Rechtsanwälte;

– pentru Juhler Holding A/S, de A. Stange, Rechtsanwalt;

– pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;

– pentru guvernul francez, de D. Colas, de E. de Moustier și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: germana.

– pentru guvernul suedez, de A. Falk, de C. Meyer-Seitz, de H. Shev, de F. Bergius și de L. Swedenborg, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de W. Roels și de M. Wasmeier, în calitate de agenți;

– având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 49 TFUE, precum și a articolului 1 alineatul (2) și a articolului 5 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 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO 2006, L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3 p. 126) (denumită în continuare „Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între Deister Holding AG, fostă Traxx Investments NV (denumită în continuare „Traxx”) și, respectiv, Juhler Holding A/S, pe de o parte, și Bundeszentralamt für Steuern (Oficiul Federal Central pentru Impozite, Germania), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia de a scuti de reținerea la sursă a impozitelor dividendele primite de la filialele lor germane.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

„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 2 din directiva menționată prevede:

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

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

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

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

[…]

– selskabsskat în Danemarca;

– Körperschaftsteuer în Republica Federală Germania;

[…]

– vennootschapsbelasting în Țările de Jos;

[…]”

6 Articolul 3 din aceeași directivă prevede:

„În sensul aplicării prezentei directive:

(a) statutul de societate-mamă se acordă cel puțin unei societăți comerciale dintr-un stat membru care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 2 și care deține minimum 20 % din capitalul unei societăți comerciale aflate în alt stat membru, care îndeplinește aceleași condiții[.]

Un astfel de statut poate fi acordat, în aceleași condiții, unei societăți comerciale dintr-un stat membru care deține cel puțin 20 % din capitalul unei societăți comerciale din același stat membru, participare deținută integral sau parțial de un sediu permanent al primei societăți comerciale, situat în alt stat membru[.]

De la 1 ianuarie 2007, nivelul minim de participare este de 15 %[.]

De la 1 ianuarie 2009, nivelul minim de participare este de 10 %;

(b) «filială» înseamnă societatea al cărei capital include participația menționată la litera (a).

(2) Prin derogare de la alineatul (1), statele membre au opțiunea:

– prin acord bilateral, să înlocuiască criteriul participării la capital prin criteriul deținerii dreptului de vot;

– să nu aplice prezenta directivă la societățile din statul membru care nu mențin pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participația care îi conferă calitatea de societate-mamă sau la societățile în care o societate din alt stat membru nu menține această participație pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani.”

7 În temeiul articolului 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora:

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

8 Anexa la această directivă, intitulată „Lista societăților menționate la articolul 2 alineatul (1) litera (a)”, enumeră:

„(a) societăți constituite în temeiul Regulamentului (CE) nr. 2157/2001 al Consiliului din 8 octombrie 2001 privind statutul societății europene (SE) [(JO 2001, L 294, p. 1, Ediție specială, 06/vol. 4, p. 113)], al Directivei 2001/86/CE a Consiliului din 8 octombrie 2001 de completare a statutului societății europene în ceea ce privește implicarea lucrătorilor [(JO 2001, L 294, p. 22, Ediție specială, 06/vol. 4, p. 134)], precum și societăți cooperative înființate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1435/2003 al Consiliului din 22 iulie 2003 privind statutul societății cooperative europene (SCE) [(JO 2003, L 207, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 259)] și al Directivei 2003/72/CE a Consiliului din 22 iulie 2003 de completare a statutului societății cooperative europene în legătură cu participarea lucrătorilor [(JO 2003, L 207, p. 25, Ediție specială, 05/vol. 6, p. 207)];

[…]

(e) societăți aflate sub incidența legislației daneze, denumite «aktieselskab» și «anpartsselskab». Alte societăți comerciale care sunt supuse impozitului pe profit în temeiul Legii privind impozitarea societăților comerciale, în măsura în care venitul lor impozabil este calculat și impozitat în conformitate cu normele generale în materie fiscală aplicabile societăților comerciale «aktieselskaber»;

(f) societăți aflate sub incidența legislației germane, denumite «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit», «Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft», «Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts», și alte societăți constituite în conformitate cu legislația germană și care sunt supuse impozitului pe profit în Germania;

[…]

(s) societăți aflate sub incidența legislației [neerlandeze], denumite «naamloze vennnootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», «Open commanditaire vennootschap», «Coöperatie», «onderlinge waarborgmaatschappij», «Fonds voor gemene rekening», «vereniging op coöperatieve grondslag», «vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt», precum și alte societăți constituite în conformitate cu legislația [neerlandeză] și care sunt supuse impozitului pe profit în Țările de Jos;

[…]”

Dreptul german

9 Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabilă la data faptelor în discuție în litigiile principale (denumită în continuare „EStG”), prevede la articolul 36:

„(1) Dacă prezenta lege nu prevede altfel, impozitul pe venit este exigibil la sfârșitul perioadei de impozitare.

(2) Se deduc din impozitul pe venit:

1. avansurile plătite la impozitul pe venit pentru perioada de impozitare (articolul 37);

2. impozitul pe venit perceput prin reținere fiscală, în măsura în care se aplică veniturilor luate în considerare pentru stabilirea impozitului sau veniturilor care, în conformitate cu articolul 3 punctul 40 din prezenta lege sau cu articolul 8b alineatul (1) și alineatul (6) a doua teză din Körperschaftssteuergesetz [Legea privind impozitul pe profit], nu sunt luate în considerare la calcularea venitului și în care nu a fost solicitată sau efectuată rambursarea. Impozitul pe venit perceput prin reținere fiscală nu este dedus dacă nu a fost depusă atestarea prevăzută la articolul 45a alineatul (2) sau (3). În cazurile prevăzute la articolul 8b alineatul (6) al doilea paragraf din Legea privind impozitul pe profit, este suficient, pentru efectuarea imputării, să se prezinte atestarea prevăzută la articolul 45a alineatul 2 sau 3, emisă creditorului veniturilor din capital.

(3) Cuantumurile impozitului prevăzute la alineatul (2) punctul 2 se rotunjesc la euro. În ceea ce privește impozitele reținute la sursă, se rotunjește totalul cuantumurilor unei singure rețineri.

(4) Dacă rezultă, după decont, un excedent în defavoarea persoanei impozabile, aceasta (persoana obligată la plată) trebuie să îl plătească imediat în măsura în care excedentul corespunde impozitului anticipat pe venit care este deja exigibil, dar pe care nu l-a plătit încă; în celelalte cazuri, aceasta trebuie să îl plătească în luna următoare notificării deciziei de impunere (plată finală). Dacă rezultă, după decont, un excedent în favoarea persoanei impozabile, acest excedent se plătește persoanei impozabile după notificarea deciziei de impunere. […]”

10 Articolul 43 alineatul (1) primul paragraf punctul 1 din EStG prevede:

„Impozitul pe venit este perceput prin reținere din veniturile din capital obținute pe teritoriul național, precum și, în cazurile prevăzute la punctul 6, la punctul 7 litera a) și la punctele 8-12 și în a doua teză, din următoarele venituri din capital obținute în străinătate:

1. veniturile din capital în sensul articolului 20 alineatul (1) punctele 1 și 2. Acest punct se aplică *mutatis mutandis* veniturilor din capital, în sensul articolului 20 alineatul (2) prima teză punctul 2 litera (a) și punctul 2 a doua teză;

[…]”

11 În temeiul articolului 43b alineatul (1) din EStG, la cererea persoanei impozabile, impozitul pe veniturile din capital nu se percepe pentru veniturile din capital, în sensul articolului 20 alineatul (1) punctul 1 din EStG, obținute de o societate-mamă care nu are nici sediul, nici administrația pe teritoriul național din distribuirea de dividende ale unei filiale.

12 Potrivit articolului 43b alineatul (2) primul paragraf din EStG, prin „societate-mamă”, în sensul alineatului (1) al acestui articol 43b, se înțelege o societate care îndeplinește condițiile enunțate în anexa 2 din această lege și care, conform articolului 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva [90/435],

modificată prin Directiva [2006/98], la data faptului generator al impozitului pe veniturile din capital, în conformitate cu articolul 44 alineatul (1) al doilea paragraf din EStG, poate dovedi că deține o participație directă în capitalul filialei de cel puțin 15 %.

13 Articolul 43b alineatul (2) al patrulea paragraf din EStG prevede că, în plus, trebuie să se demonstreze că participarea a fost deținută fără întrerupere timp de douăsprezece luni.

14 Articolul 50d alineatul (3) din EStG prevede:

„O societate străină nu are dreptul la o scutire totală sau parțială în temeiul alineatului 1 sau al alineatului 2 atunci când la această societate sunt deținute participații de către persoane care nu ar avea dreptul la rambursare sau la scutire dacă acestea ar realiza veniturile în mod direct și

(1) nu există rațiuni semnificative de natură economică sau de altă natură care să justifice implicarea societății străine sau

(2) societatea străină nu realizează, din activitatea economică proprie, mai mult de 10 % din totalul veniturilor sale brute din anul financiar în cauză sau

(3) societatea străină nu participă la schimburile economice generale cu o întreprindere organizată în mod adecvat pentru obiectul ei de activitate,

Este determinantă numai situația societății străine; caracteristicile organizatorice, economice sau celelalte caracteristici semnificative ale întreprinderilor aflate în strânsă legătură cu societatea străină [articolul 1 alineatul (2) din Außensteuergesetz (Legea privind impozitarea operațiunilor cu un element de extraneitate)] […] nu sunt luate în considerare. Nu există o activitate economică proprie atunci când societatea străină realizează venituri brute din administrarea de active sau transferă principalele sale activități către terți. […]”

15 Articolul 42 din Abgabenordnung (Codul fiscal) prevede:

„(1) Legea fiscală nu se poate eluda prin abuzul de posibilitățile oferite de dreptul aplicabil. În cazul în care condițiile stabilite de o dispoziție fiscală prin care se urmărește lupta împotriva evaziunii fiscale sunt îndeplinite, consecințele juridice ale acesteia sunt determinate de această dispoziție. În celelalte cazuri în care un abuz, în sensul alineatului (2), este dovedit, impozitul este datorat în aceleași condiții precum sub regimul modalității juridice adecvate operațiunilor economice.

(2) Un abuz este dovedit atunci când a fost aleasă o modalitate juridică neadecvată, care conferă persoanei impozabile sau unui terț un avantaj fiscal neprevăzut de lege în raport cu consecințele unei modalități juridice adecvate. Această normă nu se aplică dacă persoana impozabilă dovedește existența unor motive nefiscale care au motivat alegerea modalității, care trebuie luate în considerare având în vedere ansamblul situației sale.”

Litigiile principale și întrebările preliminare

16 Din decizia de trimitere în cauza C-504/16 reiese că Deister Holding este succesorul universal al Traxx, care avea sediul în Țările de Jos. Activitatea acestei din urmă societăți consta în principal în deținerea de participații în mai multe societăți stabilite în diferite state și în asigurarea finanțării acestora, printre altele prin acordarea de împrumuturi societăților grupului respectiv.

17 Începând cu anul 2005, Traxx deținea o participație de cel puțin 26,5 % în Deister electronik GmbH, societate de drept german. Începând cu luna martie 2007, Traxx a dispus de un birou închiriat în Țările de Jos și a angajat la acesta doi colaboratori în cursul anilor 2007 și 2008. Acționarul unic al Traxx, domnul Stobbe, avea domiciliul în Germania.

18 La 19 noiembrie 2007, Deister electronik a distribuit Traxx dividende, asupra cărora prima dintre aceste societăți a prelevat impozitul pe veniturile din capital și suplimentul de solidaritate și a plătit cuantumul acestora administrației fiscale. La 16 mai 2008, Traxx a cerut ca această distribuție a dividendelor să fie scutită de acest impozit și de acest supliment.

19 Întrucât administrația fiscală a opus o decizie de respingere atât acestei cereri, cât și reclamației introduse împotriva acestei decizii, Deister Holding, în calitate de succesor în drept al Traxx, a introdus o acțiune împotriva acestor decizii în fața Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), invocând incompatibilitatea legislației în discuție în litigiul principal cu libertatea de stabilire și cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

20 Din decizia de trimitere în cauza C-613/16 reiese că Juhler Holding este o societate holding cu sediul în Danemarca. Capitalul acesteia este deținut în proporție de 100 % de Juhler Services Limited, societate de drept cipriot. Acționarul unic al acestei din urmă societăți este o persoană fizică stabilită în Singapore.

21 Juhler Holding deține participații în mai mult de 25 de filiale, dintre care unele au sediul și în Danemarca, stat membru în care aceasta este stabilită. Grupul respectiv furnizează prestări de servicii de punere la dispoziție de personal, pentru o treime din volumul lor în acest stat membru. Din anul 2003, Juhler Holding deține 100 % din capitalul temp-team Personal GmbH, societate stabilită în Germania.

22 Din această decizie de trimitere reiese de asemenea că Juhler Holding deține, în plus, un patrimoniu imobiliar, că această societate este responsabilă de controlul financiar al grupului în vederea optimizării cheltuielilor cu dobânzile ale acestuia din urmă, că supraveghează și controlează rezultatele diverselor sale filiale și că dispune de o linie telefonică și de o adresă electronică. Pe site-ul internet al acestui grup, ea figurează printre contacte. În schimb, această societate nu dispune de birouri proprii. În cazul în care este necesar, ea recurge la localuri, la echipamente și la personalul altor societăți ale grupului menționat. În sfârșit, directorul Juhler Holding este totodată membru al conducerii diferitor societăți ale aceluiași grup.

23 În cursul anului 2011, Juhler Holding a perceput dividende de la temp-team Personal. Întrucât aceste dividende au fost supuse reținerii la sursă a impozitului, precum și suplimentului de solidaritate, prima dintre aceste societăți a solicitat rambursarea lor. Având în vedere că administrația fiscală a opus o decizie de respingere atât acestei cereri, cât și reclamației introduse împotriva acestei decizii, Juhler Holding a introdus o acțiune împotriva acestor decizii în fața Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), invocând incompatibilitatea legislației în discuție în litigiul principal cu libertatea de stabilire și cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

24 În ceea ce privește legislația aplicabilă în cele două cauze principale, instanța de trimitere precizează, în primul rând, că, în mod contrar opiniei administrației fiscale, se aplică articolul 50d alineatul (3) din EStG, în versiunea sa care rezultă din Jahressteuergesetz 2007 (Legea fiscală din anul 2007) din 13 decembrie 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2878). În plus, în caz de incompatibilitate a acestui articol cu dreptul Uniunii, în pofida articolului 42 din Codul fiscal, privind lupta împotriva abuzului în situațiile naționale, s-ar impune să se efectueze rambursarea reținerii la sursă a impozitelor în discuție în litigiile principale.

25 Instanța menționată arată, în al doilea rând, că, în temeiul dreptului național, dividendele distribuite de o filială germană societății sale mamă nerezidente fie sunt, la cererea persoanei impozabile, scutite de impozitul pe venit, fie sunt supuse unei reținer la sursă a impozitelor, care, la cererea persoanei impozabile, poate fi rambursată.

26 Cu toate acestea, în temeiul articolului 50d alineatul (3) din EStG, dreptul la scutire sau la rambursare este exclus atunci când, pe de o parte, acționarii societății-mamă nerezidente nu ar avea dreptul la scutire sau la rambursare, dacă ar percepe aceste dividende în mod direct, și, pe de altă parte, este îndeplinită una dintre următoarele trei condiții: dacă nu există rațiuni de natură economică sau rațiuni semnificative de altă natură care să justifice interpunerea societății-mamă nerezidente, dacă societatea-mamă nerezidentă nu realizează, din activitatea economică proprie, mai mult de 10 % din totalul veniturilor sale brute din anul financiar în cauză (condiție care nu este îndeplinită, printre altele, atunci când societatea străină realizează veniturile sale brute din administrarea unor active) sau dacă societatea-mamă nerezidentă nu participă la schimburile economice generale cu o întreprindere organizată în mod adecvat pentru obiectul ei de activitate.

27 Aceeași instanță precizează că, pentru a aprecia dacă societatea-mamă nerezidentă desfășoară o activitate economică proprie, această legislație ține seama numai de situația societății-mamă nerezidente. Caracteristicile organizaționale, economice sau celelalte caracteristici importante ale întreprinderilor care au legături cu această societate nu sunt luate în considerare. Așadar, nu se ține seama de structura și de strategia grupului din care face parte o astfel de societate. În consecință, ar intra în domeniul de aplicare al articolul 50d alineatul (3) din EStG situații în care, în interiorul acestui grup, participațiile au fost detașate în mod durabil într-o societate-mamă holding nerezidentă și în care această situație corespunde unei adevărate strategii a grupului respectiv.

28 În schimb, în cazul unei societăți-mamă holding rezidente a cărei activitate este redusă, existența unei interpuneri durabile ar fi suficientă pentru ca unei astfel de societăți să i se acorde deducerea sau rambursarea impozitului.

29 În plus, în afara administrării pur pasive de active, nici administrarea activă a unei societăți de leasing, de închiriere, de investiții și de finanțare sau a unei societăți holding nu ar fi, în cazul unei societăți-mamă nerezidente, considerată drept constituind o activitate economică proprie, în sensul articolului 50d alineatul (3) din EStG.

30 Mai mult, pentru ca scutirea sau rambursarea impozitului să fie refuzată, este suficient, potrivit instanței de trimitere, ca societatea-mamă nerezidentă să îndeplinească una dintre condițiile stabilite la articolul 50d alineatul (3) din EStG. În acest caz, legiuitorul german ar prezuma, fără a fi posibilă răsturnarea acestei prezumții, că este vorba despre un aranjament abuziv.

31 Această instanță ridică problema compatibilității legislației naționale cu libertățile de circulație și cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora. În acest context, ea consideră că cele două cauze principale privesc libertatea de stabilire, dat fiind că societățile-mamă vizate dețin o participație care le asigură o influență certă asupra deciziilor filialei lor germane.

32 Instanța menționată consideră că articolul 50d alineatul (3) din EStG constituie o restricție privind libertatea de stabilire și se îndoiește că motivul de interes general legat de lupta împotriva evaziunii fiscale poate justifica această restricție, din moment ce, pe de o parte, intră sub incidența acestui articol o societate nerezidentă care nu rezultă dintr-un aranjament pur artificial, lipsit de orice realitate economică, și, pe de altă parte, articolul menționat stabilește o prezumție irefragabilă de abuz sau de fraudă.

33 În ceea ce privește Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, instanța de trimitere subliniază că există o divergență între diferitele versiuni lingvistice ale articolului 1 alineatul (2) din aceasta, întrucât redactarea acestui articol în versiunea sa în limba germană – contrar altor versiuni

lingvistice ale acestuia, precum versiunile în limbile spaniolă, engleză, franceză sau italiană – nu conține cuvântul „necesare”. Această instanță consideră că, în pofida acestei divergențe, noțiunea de abuz, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, trebuie, în orice caz, să fie interpretată în lumina dreptului primar al Uniunii.

34 În aceste condiții, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare, în esență identice în cele două cauze:

„1) Articolul 49 TFUE coroborat cu articolul 54 TFUE se opune unei dispoziții fiscale naționale precum cea în discuție în [litigiile principale], potrivit căreia unei societăți-mamă nerezidente al cărei asociat unic are domiciliul pe teritoriul național [cauza C-504/16] (unei societăți-mamă nerezidente, care, în calitate de societate holding, este disociată permanent din cadrul unui grup care își desfășoară activitatea pe teritoriul statului în care este stabilită aceasta [cauza C-613/16]) i se refuză scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital aplicat distribuirii de dividende, în măsura în care la această societate sunt deținute participații de către persoane care nu ar avea dreptul la rambursare sau la scutire dacă acestea ar realiza veniturile în mod direct și

– nu există rațiuni semnificative de natură economică sau de altă natură care să justifice implicarea societății-mamă nerezidente sau

– societatea-mamă nerezidentă nu realizează din activitatea economică proprie mai mult de 10 % din totalul veniturilor sale brute din anul financiar în cauză (condiție care nu este îndeplinită, printre altele, atunci când societatea străină realizează veniturile sale brute din administrarea unor active) sau

– societatea-mamă nerezidentă nu participă la schimburile economice generale cu o întreprindere organizată în mod adecvat pentru obiectul ei de activitate,

în timp ce societăților-mamă rezidente li se acordă scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital fără să prezinte relevanță condițiile menționate anterior?

2) Articolul 5 alineatul (1) coroborat cu articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE se opune unei dispoziții fiscale naționale precum cea în discuție în [litigiile principale], potrivit căreia unei societăți-mamă nerezidente al cărei asociat unic are domiciliul pe teritoriul național [cauza C-504/16] (unei societăți-mamă nerezidente, care, în calitate de societate holding, este disociată permanent din cadrul unui grup de întreprinderi care își desfășoară activitatea pe teritoriul statului în care este stabilită aceasta [cauza C-613/13]) i se refuză scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital aplicat distribuirii de dividende, în măsura în care la această societate sunt deținute participații de către persoane care nu ar avea dreptul la rambursare sau la scutire dacă acestea ar realiza veniturile în mod direct și

– nu există rațiuni semnificative de natură economică sau de altă natură care să justifice implicarea societății-mamă nerezidente sau

– societatea-mamă nerezidentă nu realizează din activitatea economică proprie mai mult de 10 % din totalul veniturilor sale brute din anul financiar în cauză (condiție care nu este îndeplinită, printre altele, atunci când societatea străină realizează veniturile sale brute din administrarea unor active) sau

– societatea-mamă nerezidentă nu participă la schimburile economice generale cu o întreprindere organizată în mod adecvat pentru obiectul ei de activitate,

în timp ce societăților-mamă rezidente li se acordă scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital fără să prezinte relevanță condițiile menționate anterior?”

35 Prin decizia președintelui Curții din 6 aprilie 2017, cauzele C-504/16 și C-613/16 au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

36 Guvernul german arată că întrebările adresate în aceste două cauze, având în vedere că privesc articolul 50d alineatul (3) din EStG în integralitate, depășesc ceea ce este necesar pentru soluționarea litigiilor aflate pe rolul instanței de trimitere.

37 În ceea ce privește cauza C-504/16, acest guvern consideră că trebuie să se răspundă numai la întrebarea dacă libertatea de stabilire și articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora coroborat cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă se opun „unei dispoziții fiscale naționale potrivit căreia i se refuză unei societăți-mamă nerezidente al cărei asociat unic are domiciliul pe teritoriul național, iar nu societăților-mamă rezidente, scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital aplicat distribuirii de dividende, pentru motivul că societatea-mamă străină nu desfășoară o activitate economică proprie pe lângă simpla deținere de participații și că, în plus, nu există rațiuni semnificative de natură economică sau de altă natură care să justifice interpunerea între asociatul național și filiala națională”.

38 În ceea ce privește cauza C-613/16, potrivit guvernului menționat, trebuie să se răspundă numai la întrebarea dacă libertatea de stabilire și articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora coroborat cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă se opun „unei dispoziții fiscale naționale potrivit căreia unei societăți-mamă nerezidente care, în calitate de societate holding, este disociată permanent din cadrul unui grup care își desfășoară activitatea pe teritoriul statului în care este stabilită aceasta i se refuză scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital aplicat distribuirii de dividende, spre deosebire de situația societăților-mame rezidente, pentru motivul că această societate-mamă străină nu desfășoară o activitate economică proprie pe lângă simpla deținere de participații și, în plus, nu are nici birouri, nici personal propriu”.

39 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, procedura instituită prin articolul 267 TFUE este un instrument de cooperare între Curte și instanțele naționale cu ajutorul căruia Curtea furnizează acestora din urmă elementele de interpretare a dreptului Uniunii care le sunt necesare pentru soluționarea litigiului asupra căruia urmează să se pronunțe (Hotărârea din 8 decembrie 2016, Euroaneamientos și alții, C-532/15 și C-538/15, EU:C:2016:932, punctul 26 și jurisprudența citată).

40 În cadrul acestei cooperări, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 8 decembrie 2016, Euroaneamientos și alții, C-532/15 și C-538/15, EU:C:2016:932, punctul 27 și jurisprudența citată).

41 Rezultă că întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Respingerea de către Curte a unei cereri adresate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de

fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 8 decembrie 2016, Euroaneamientos și alții, C-532/15 și C-538/15, EU:C:2016:932, punctul 28 și jurisprudența citată).

42 Or, este necesar să se constate în această privință că, în cele două cauze principale, instanța de trimitere a explicat în detaliu motivele pentru care a considerat necesar să se răspundă la problema compatibilității ansamblului dispozițiilor articolului 50d alineatul (3) din EStG pentru a putea statua în litigiile cu care este sesizată. În consecință, nu rezultă că întrebările adresate sunt lipsite de interes pentru soluționarea acestor litigii.

43 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln).

Cu privire la fond

44 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora coroborat cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă, pe de o parte, și articolul 49 TFUE, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiile principale, care, atunci când într-o societate-mamă nerezidentă sunt deținute participații de către persoane care nu ar avea dreptul la rambursarea sau la scutirea de reținerea la sursă a impozitelor dacă ar percepe în mod direct dividendele provenite de la o filială rezidentă, refuză, în cazul în care una dintre condițiile stabilite de această legislație este îndeplinită, scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital aplicat distribuirii de dividende acestei societăți-mamă.

Cu privire la aplicabilitatea dispozițiilor Tratatului FUE

45 Având în vedere că întrebările adresate vizează atât dispoziții din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, cât și din Tratatul FUE și că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, orice măsură națională într-un domeniu care a făcut obiectul unei armonizări exhaustive la nivelul Uniunii Europene trebuie să fie apreciată în raport cu dispozițiile acestei măsuri de armonizare, iar nu cu prevederile dreptului primar, trebuie să se precizeze că Curtea a considerat că articolul 1 alineatul (2) din această directivă nu operează o astfel de armonizare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctele 15-17).

46 În consecință, o legislație precum cea în discuție în litigiile principale poate fi apreciată nu numai în raport cu dispozițiile directivei menționate, ci și în raport cu dispozițiile relevante ale dreptului primar.

Cu privire la articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora coroborat cu articolul 5 din această directivă

47 Cu titlu introductiv, este necesar să se precizeze că în speță nu s-a contestat, pe de o parte, că societățile în discuție în cele două cauze principale intră sub incidența Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora și, pe de altă parte, că dividendele distribuite Traxx de Deister electronik, precum și cele distribuite Juhler Holding de temp-team Personal intră în domeniul de aplicare al articolului 5 alineatul (1) din această directivă.

48 Astfel cum reiese din al treilea considerent al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora, aceasta urmărește, prin introducerea unui regim fiscal comun, să elimine orice dezavantaj al cooperării între 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, așadar, să asigure neutralitatea pe plan fiscal a distribuirii de profit de către o societate stabilită într-un stat membru societății-mamă stabilite 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).

49 În acest scop, al cincilea considerent al directivei menționate enunță 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.

50 În acest temei, în vederea prevenirii dublei impuneri, articolul 5 alineatul (1) din aceeași directivă instituie principiul interzicerii reținerii la sursă asupra profiturilor distribuite de o filială stabilită într-un stat membru societății-mamă stabilite în alt stat membru (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 22, precum și jurisprudența citată).

51 Interzicând statelor membre să realizeze o reținere la sursă a impozitelor asupra profiturilor distribuite de o filială rezidentă societății-mamă nerezidente, acest articol 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 (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 23, precum și jurisprudența citată).

52 Astfel, dat fiind că Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora urmărește să faciliteze regimul fiscal al cooperărilor transfrontaliere în interiorul Uniunii, statele membre nu pot institui în mod unilateral măsuri restrictive și nici condiționa dreptul de a beneficia de scutirea de reținerea la sursă a impozitelor în temeiul articolului 5 alineatul (1) menționat de respectarea unor cerințe diverse (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 26, precum și Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

53 Cu toate acestea, prin faptul că dă posibilitatea statelor membre să aplice dispoziții interne sau bazate pe acorduri pentru a evita frauda sau abuzul, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora stabilește o derogare de la normele fiscale prevăzute de această directivă.

54 În ceea ce privește acest articol 1 alineatul (2), trebuie arătat că instanța de trimitere a evocat existența unei divergențe între diferitele versiuni lingvistice ale acestuia, întrucât versiunea în limba germană a acestui articol 1 alineatul (2), spre deosebite, printre altele, de versiunile în limbile spaniolă, engleză, franceză sau italiană, nu utilizează cuvântul „necesare”.

55 În această privință este necesar să se constate că, pentru interpretarea articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, este puțin important că cuvântul „necesare” nu figurează în mod expres în versiunea în limba germană a acestuia. Astfel, statele membre nu pot, în orice caz, să exercite posibilitatea pe care le-o conferă acest articol decât cu respectarea principiilor generale ale dreptului Uniunii, mai precis, a principiului proporționalității (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, punctele 38 și 43).

56 Or, respectarea acestui principiu impune ca măsurile prevăzute de statele membre și care urmăresc prevenirea fraudei și a abuzului să fie adecvate pentru realizarea acestui obiectiv și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 1987, Maizena și alții, 137/85, EU:C:1987:493, punctul 15, precum și Hotărârea din 30 iunie 2011, Meilicke și alții, C-262/09, EU:C:2011:438, punctul 42 și jurisprudența citată).

57 Din aceasta rezultă că, în pofida existenței divergenței lingvistice evocate, posibilitatea lăsată statelor membre, în temeiul articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, nu poate acoperi decât dispoziții interne sau bazate pe acorduri necesare în acest scop.

58 Această interpretare este de asemenea confirmată de obiectivul acestei directive, care, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 48 și 52 din prezenta hotărâre, urmărește, prin facilitarea regimului fiscal al cooperărilor transfrontaliere în interiorul Uniunii, să stimuleze gruparea societăților comerciale la scara Uniunii.

59 În ceea ce privește măsurile prin care se urmărește prevenirea fraudei sau a abuzului, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, trebuie arătat că, întrucât această dispoziție prevede o derogare de la regula generală impusă de această directivă, și anume beneficiul regimului fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor acestora care intră în domeniul de aplicare al directivei menționate, articolul amintit trebuie interpretat restrictiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 iunie 2010, P. Ferrero e C. și General Beverage Europe, C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364, punctul 45, precum și Hotărârea din 8 martie 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punctul 49 și jurisprudența citată).

60 Curtea a precizat 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 (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 30, precum și jurisprudența citată).

61 Astfel, o prezumție generală de fraudă și de abuz nu poate justifica o măsură fiscală care aduce atingere obiectivelor unei directive și nici o măsură fiscală care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 31 și jurisprudența citată).

62 Pentru a verifica dacă o operațiune urmărește un obiectiv de fraudă și de abuz, autoritățile naționale competente nu se pot limita să aplice criterii 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 (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

63 În ceea ce privește legislația în discuție în litigiile principale, din dosarele pe care Curtea le are la dispoziție reiese că, în cazul în care într-o societate-mamă nerezidentă sunt deținute participații de către persoane care nu ar avea dreptul la scutirea de reținerea la sursă a impozitelor dacă ar percepe în mod direct dividendele provenite de la o filială stabilită în Germania, această legislație supune acordarea beneficiului avantajului fiscal pe care îl reprezintă scutirea de reținerea la sursă a impozitelor, prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, cerinței ca niciuna dintre cele trei condiții prevăzute de această legislație să nu fie îndeplinită, și anume să nu existe rațiuni semnificative de natură economică sau de altă natură care să justifice interpunerea societății-mamă nerezidente sau ca societatea-mamă nerezidentă să nu realizeze din activitatea economică proprie mai mult de 10 % din totalul veniturilor sale brute din anul financiar în cauză sau ca societatea-mamă nerezidentă să nu participe la schimburile economice generale cu o întreprindere organizată în mod adecvat pentru obiectul ei de activitate, fără să fie luate în considerare caracteristicile organizatorice, economice sau celelalte caracteristici semnificative ale întreprinderilor aflate în strânsă legătură cu societatea-mamă nerezidentă. În plus, nu este considerată ca desfășurând o activitate economică proprie o societate-mamă nerezidentă care își obține veniturile brute din administrarea de active sau transferă principalele sale activități unor terți.

64 În această privință este necesar să se constate, în primul rând, că legislația în discuție în litigiile principale nu are drept obiect specific să excludă de la beneficiul unui avantaj fiscal aranjamentele pur artificiale al căror scop ar fi să beneficieze în mod necuvenit de acest avantaj, ci vizează, la modul general, orice situație în care sunt deținute participații într-o societate-mamă nerezidentă de către persoane care nu ar avea dreptul la o astfel de scutire dacă ar percepe dividendele direct.

65 Or, numai circumstanța că asemenea participații sunt deținute de astfel de persoane nu implică, prin ea însăși, existența unui aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, creat numai în scopul de a beneficia în mod necuvenit de un avantaj fiscal.

66 În acest context, trebuie precizat că nu reiese din nicio dispoziție a Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora că tratamentul fiscal rezervat persoanelor care dețin participații în societăți-mamă rezidente în Uniune sau că originea acestor persoane are vreo incidență asupra dreptului acestor societăți de a se prevala de avantajele fiscale prevăzute de această directivă.

67 În plus, trebuie arătat că societatea-mamă nerezidentă este supusă, în orice caz, legislației fiscale a statului membru pe teritoriul căruia este stabilită (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 35, precum și jurisprudența citată).

68 În al doilea rând, legislația în discuție în litigiile principale supune acordarea beneficiului scutirii de reținerea la sursă a impozitelor prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora cerinței ca niciuna dintre cele trei condiții prevăzute de această legislație, menționate la punctul 63 din prezenta hotărâre, să nu fie îndeplinită.

69 În această privință trebuie constatat, *primo*, că, prin supunerea acordării beneficiului acestei scutiri unei asemenea cerințe, fără ca administrația fiscală să fie obligată să furnizeze un început de probă cu privire la absența de motive economice sau de indicii de fraudă sau de abuz, legislația menționată instituie, așa cum reiese din cuprinsul punctului 62 din prezenta hotărâre, o prezumție generală de fraudă sau de abuz și aduce astfel atingere obiectivului urmărit de Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, în special la articolul 5 alineatul (1) din aceasta, și anume evitarea dublei impuneri a dividendelor distribuite de o filială rezidentă societății sale mamă nerezidente de către statul membru de rezidență al acestei filiale, în vederea facilitării cooperărilor și grupărilor societăților la scara Uniunii.

70 *Secundo*, având în vedere că această legislație, în cazul în care una dintre cele trei condiții pe care le prevede este îndeplinită, nu lasă societății-mamă nerezidente posibilitatea de a furniza elemente de probă care să demonstreze existența unor motive economice, ea instituie, în plus, o prezumție irefragabilă de fraudă sau de abuz.

71 *Tertio*, aceste condiții, indiferent dacă sunt luate în considerare individual sau împreună, nu pot, prin ele însele, să implice existența unei fraude sau a unui abuz.

72 Astfel, în această privință, trebuie arătat că Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu conține nicio cerință în ceea ce privește natura activității economice a acestor societăți care intră în domeniul său de activitate sau cuantumul veniturilor provenite din activitatea lor economică proprie.

73 Or, împrejurarea că activitatea economică a societății-mamă nerezidente constă în administrarea de active ale filialelor sale sau că veniturile acestei societăți-mamă nu provin decât din această administrare nu poate, prin ea însăși, să implice existența unui aranjament pur artificial, lipsit de orice realitate economică. În acest context, faptul că administrarea de active nu este considerată că constituie o activitate economică în cadrul taxei pe valoarea adăugată este lipsit de importanță, din moment ce impozitul în discuție în litigiile principale și taxa menționată intră sub incidența unor cadre juridice distincte, care urmăresc, fiecare, obiective diferite.

74 În plus, în mod contrar față de ceea ce prevede legislația în discuție în litigiile principale, constatarea unui asemenea aranjament impune să se realizeze, de la caz la caz, o examinare globală a situației respective, cu privire la elemente precum caracteristicile organizaționale, economice și celelalte caracteristici importante ale grupului de societăți din care face parte societatea-mamă respectivă, precum și structurile și strategiile acestui grup.

75 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se constate că articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora coroborat cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații fiscale naționale precum cea în discuție în litigiile principale.

Cu privire la libertatea aplicabilă

76 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 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 39, precum și jurisprudența citată).

77 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 7 septembrie 2017, Eqiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 40, precum și jurisprudența citată).

78 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 liberei circulații a capitalurilor (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 41, precum și jurisprudența citată).

79 În speță, din decizia de trimitere reiese că legislația fiscală în discuție în litigiile principale era aplicabilă societăților care dețineau cel puțin 15 % din capitalul filialelor lor. În schimb, această decizie nu conține informații cu privire la scopul legislației respective.

80 Această participație nu presupune în mod necesar că societatea care o deține exercită o influență certă asupra deciziilor societății care repartizează dividendele (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 43, precum și jurisprudența citată).

81 În aceste împrejurări, este necesar să se țină seama de elementele de fapt ale speței, pentru a stabili dacă situația avută în vedere în litigiile principale intră în domeniul de aplicare al uneia sau al celeilalte dintre libertățile de circulație menționate (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 44, precum și jurisprudența citată).

82 În ceea ce privește, în primul rând, cauza C-504/16, reiese din dosarul de care dispune Curtea că Traxx deținea la data faptelor în discuție în litigiul principal o participație de cel puțin 26,5 % în capitalul Deister electronik. În speță nu se contestă că o astfel de participație îi conferea primei dintre aceste societăți o influență certă asupra deciziilor celei de a doua, permițându-i să stabilească activitățile acesteia. Prin urmare, legislația națională în discuție în litigiile principale trebuie examinată în raport cu libertatea de stabilire.

83 În ceea ce privește, în al doilea rând, cauza C-613/16, reiese din dosarul de care dispune Curtea că Juhler Holding deținea la data faptelor în discuție în litigiul principal totalitatea capitalului temp-team Personal. Prin urmare, trebuie să se constate că această participație îi conferea primei dintre aceste societăți o influență certă asupra deciziilor celei de a doua, permițându-i să stabilească activitățile acesteia. În consecință, legislația națională aplicabilă acestor participații trebuie, și în această cauză, să fie examinată în raport cu libertatea de stabilire.

84 În acest context, este necesar să se precizeze că originea acționarilor societăților în discuție în litigiul principal nu are impact asupra dreptului acestor societăți de a se prevala de libertatea de stabilire. În această privință, reiese din jurisprudența Curții 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 dreptului acestor societăți de a se prevala de această libertate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 48 și jurisprudența citată). Or, în cauzele principale este cert că societățile-mamă respective sunt societăți stabilite în Uniune. În consecință, aceste societăți se pot prevala de libertatea menționată.

85 Rezultă că trebuie să se răspundă la întrebările adresate în raport cu libertatea de stabilire.

Cu privire la libertatea de stabilire

86 Libertatea de stabilire, pe care articolul 49 TFUE o recunoaște resortisanților Uniunii, presupune accesul acestora la activitățile independente și exercitarea lor, 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 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 52, precum și jurisprudența citată).

87 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 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 53, precum și jurisprudența citată).

88 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 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 54, precum și jurisprudența citată).

89 În speță, din dosarele de care dispune Curtea reiese că numai în cazul în care o filială rezidentă distribuie beneficii unei societăți-mamă nerezidente acordarea beneficiului scutirii de reținerea la sursă prevăzut a impozitelor la articolul 5 alineatul (1) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora este supusă cerinței prevăzute de legislația în discuție în litigiile principale.

90 Această diferență de tratament este, astfel cum a subliniat instanța de trimitere, susceptibilă să descurajeze o societate-mamă nerezidentă să exercite o activitate economică în Germania prin intermediul unei filiale stabilite în acest stat membru și constituie, în consecință, o restricție privind libertatea de stabilire.

91 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 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 57, precum și jurisprudența citată).

92 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 a impozitelor pentru profiturile distribuite de o filială societății-mamă vizează, astfel cum s-a menționat la punctul 50 din prezenta hotărâre, evitarea unei duble impuneri a acestor profituri.

93 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 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 59, precum și jurisprudența citată).

94 În cauzele principale, având în vedere că Republica Federală Germania 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, în ceea ce privește aceste dividende, într-o situație comparabilă cu cea a unei societăți-mamă rezidente.

95 În ceea ce privește justificarea și proporționalitatea restricției, Republica Federală Germania arată că aceasta din urmă 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.

96 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 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 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 63, precum și jurisprudența citată).

97 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 (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 64). Prin urmare, considerațiile menționate la punctele 60-74 din prezenta hotărâre se aplică și în ceea ce privește această libertate.

98 Pe de altă parte, în ceea ce privește repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, este necesar să se precizeze că, prin faptul că interzice statelor membre să opereze o reținere la sursă a impozitelor asupra profiturilor distribuite de o filială rezidentă societății sale mamă nerezidente, Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora reglementează problema acestei repartizări.

99 Prin urmare, obiectivul de combatere a fraudei și a evaziunii fiscale și cel care urmărește să mențină o repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre nu poate să justifice în speță o restricție privind libertatea de stabilire.

100 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele coroborat cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă, pe de o parte, și articolul 49 TFUE, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiile principale, care, atunci când într-o societate-mamă nerezidentă sunt deținute participații de către persoane care nu ar avea dreptul la rambursarea sau la scutirea de reținerea la sursă a impozitelor dacă ar percepe în mod direct dividendele provenite de la o filială rezidentă, refuză, în cazul în care una dintre condițiile stabilite de această legislație este îndeplinită, scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital aplicat distribuirii de dividende acestei societăți-mamă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

101 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006, coroborat cu articolul 5 alineatul (1) din această directivă, pe de o parte, și articolul 49 TFUE, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații fiscale a unui stat membru precum cea în discuție în litigiile principale, care, atunci când într-o societate-mamă nerezidentă sunt deținute participații de către persoane care nu ar avea dreptul la rambursarea sau la scutirea de reținerea la sursă a impozitelor dacă ar percepe în mod direct dividendele provenite de la o filială rezidentă, refuză, în cazul în care una dintre condițiile stabilite de această legislație este îndeplinită, scutirea de la plata impozitului pe veniturile din capital aplicat distribuirii de dividende acestei societăți-mamă.

Semnături