HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

11 mai 2023 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Articolul 49 TFUE – Libertatea de stabilire – Impozite pe profit – Impozitarea grupurilor («integrarea fiscală» franceză) – Scutirea dividendelor plătite de filialele care aparțin grupului fiscal integrat – Societate-mamă rezidentă – Legături de capital cu societăți rezidente și nerezidente fără constituirea unui grup fiscal integrat – Scutirea dividendelor plătite de filialele nerezidente – Cheltuieli și costuri nedeductibile aferente participației – Absența unei neutralizări a reintegrării acestor cheltuieli și costuri”

În cauzele conexate C-407/22 și C-408/22,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d’État (Consiliul de Stat, Franța), prin deciziile din 14 iunie 2022, primite de Curte la 20 iunie 2022, în procedurile

Ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance

împotriva

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii P. G. Xuereb, T. von Danwitz (raportor) și A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: domnul P. Pikamäe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Manitou BF SA, de S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli și G. Menu-Lejeune, avocați;

– pentru Bricolage Investissement France SA, de M. Dervieux și F. Donnedieu de Vabres, avocați;

* Limba de procedură: franceza.

– pentru guvernul francez, de R. Bénard și T. Stéhelin, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și W. Roels, 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.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (ministrul economiei, finanțelor și relansării, Franța), pe de o parte, și Manitou BF SA (cauza C-407/22) și Bricolage Investissement France SA (cauza C-408/22), pe de altă parte, cu privire la restituirea către aceste societăți a unei fracțiuni din impozitul pe profit și din contribuțiile suplimentare la acest impozit plătite pentru exercițiile fiscale 2011 și, respectiv, 2012, corespunzând cotei-părți din cheltuielile și costurile reintegrate în rezultatele lor cu titlu de dividende primite de la filialele lor stabilite în alte state membre decât Franța.

Dreptul francez

3 Articolul 216 I din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă faptelor în discuție în litigiile principale (denumit în continuare „CGI"), prevede:

„Veniturile nete din participații, care dau naștere dreptului de aplicare a regimului societăților-mamă și care sunt prevăzute la articolul 145, obținute în cursul unui exercițiu financiar de o societate-mamă, pot fi deduse din profitul total net al acesteia, scăzându-se inclusiv o cotă-parte din cheltuieli și din costuri.

Cota-parte din cheltuieli și costuri prevăzută la primul paragraf este stabilită în mod uniform la 5 % din venitul total din participații, incluzând creditul fiscal."

4 În temeiul articolului 223 A din CGI:

„O societate poate să se constituie singura obligată la plata impozitului pe profit datorat pentru ansamblul rezultatelor grupului format de ea și de societățile în care deține minimum 95 % din capital, în mod continuu în cursul exercițiului fiscal, direct sau indirect, prin intermediul unor societăți sau sedii permanente membre ale grupului […]

[…]

Pot fi membre ale grupului numai societățile sau sediile permanente care și-au exprimat acordul și ale căror rezultate sunt supuse impozitului pe profit, conform dreptului comun sau modalităților prevăzute la articolul 214. […]"

5 Articolul 223 B din CGI prevede:

„Rezultatul global este determinat de societatea-mamă calculând suma algebrică a rezultatelor fiecărei societăți a grupului, determinate conform dreptului comun sau modalităților prevăzute la articolul 214.

Din rezultatul global se scade cota-parte din cheltuieli și costuri aferentă veniturilor din participații primite de o societate a grupului de la o societate care a devenit membră a grupului cu mai mult de un exercițiu financiar în urmă și veniturilor din participații primite de o societate a grupului de la o societate intermediară pentru care societatea-mamă prezintă dovada că provin din venituri din participații plătite de o societate care a devenit membră a grupului cu mai mult de un exercițiu financiar în urmă și care nu a justificat deja rectificări efectuate în temeiul prezentului paragraf sau al celui de al treilea paragraf.

[…]”

Litigiile principale și întrebarea preliminară

Cauza C-407/22

6 Manitou BF a primit, în cursul anului 2011, dividende de la filiale stabilite în alte state membre decât Franța, pe care le-a plasat sub regimul societăților-mamă prevăzut la articolele 145 și 216 din CGI. În conformitate cu acest articol 216 I, ea a dedus aceste dividende din profitul său net, cu excepția unei cote-părți din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea dividendelor primite.

7 Printr-o reclamație din 24 decembrie 2014, Manitou BF a solicitat restituirea fracțiunii din cuantumul inițial al impozitului pe profit la care a fost supusă pentru exercițiul fiscal încheiat în anul 2011 corespunzătoare reintegrării acestei cote-părți în rezultatul său fiscal, pentru motivul că această reintegrare fusese efectuată în temeiul unor dispoziții naționale care încalcă libertatea de stabilire.

8 Întrucât administrația fiscală a respins această reclamație, Manitou BF a formulat o acțiune împotriva acestei decizii. Prin hotărârea din 26 septembrie 2017, tribunal administratif de Montreuil (Tribunalul administrativ din Montreuil, Franța) a respins acțiunea acesteia. Printr-o hotărâre din 27 mai 2021, cour administrative d’appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța) a anulat hotărârea instanței de prim grad de jurisdicție și a dispus ca societății Manitou BF să îi fie restituite sumele solicitate, considerând că articolul 223 B din CGI încalcă libertatea de stabilire întrucât nu prevede posibilitatea societății-mamă de a neutraliza cota-parte din cheltuielile și costurile reintegrate în ceea ce privește veniturile din participații provenite de la filialele stabilite într-un alt stat membru decât Franța care îndeplinesc criteriile de eligibilitate pentru regimul de integrare fiscală definit la acest articol. În această privință, această instanță a considerat ca fiind lipsit de relevanță faptul că această societate-mamă, deși deține în Franța filiale eligibile, nu a constituit un grup fiscal integrat în acest stat membru.

9 Considerând că instanța menționată a apreciat în mod greșit că articolul 223 B din CGI încalcă această libertate, ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), instanța de trimitere. El invocă în special o eroare de drept și o calificare inexactă a faptelor pe care cour administrative d’appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) le-ar fi efectuat atunci când a

considerat că împrejurarea că o societate-mamă a ales sau nu să constituie un grup fiscal integrat cu filialele sale franceze nu are nicio relevanță asupra temeiniciei cererii de restituire formulate de Manitou BF.

Cauza C-408/22

10 Bricolage Investissement France, deținută în totalitate de grupul Adeo, a primit în cursul anului 2012 dividende de la o filială poloneză pe care o deține în integralitate. Bricolage Investissement France a plasat aceste dividende, în scopul determinării impozitului pe profit datorat pentru exercițiul fiscal încheiat în anul 2012, sub regimul societăților-mamă prevăzut la articolele 145 și 216 din CGI. În conformitate cu articolul 216 I din acest cod, ea a dedus cuantumul acestor dividende din profitul său net, cu excepția unei cote-părți fixe din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea dividendelor primite.

11 Printr-o reclamație ulterioară, Bricolage Investissement France a solicitat administrației fiscale să i se permită să beneficieze de deducerea tuturor dividendelor primite de la filiala sa poloneză, fără a reintegra această cotă-parte.

12 Ca urmare a respingerii acestei cereri, Bricolage Investissement France a sesizat tribunal administratif de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil) solicitând restituirea cotizațiilor de impozit pe profit și a cotizațiilor suplimentare la acest impozit pe care le-a plătit pentru exercițiul fiscal 2012, în valoare de 633 352 de euro. Printr-o hotărâre din 10 octombrie 2019, tribunalul menționat a respins această cerere.

13 Printr-o hotărâre din 19 octombrie 2021, cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles), sesizată cu apelul formulat de Bricolage Investissement France, a anulat această hotărâre și a acordat acestei societăți scutirea de la plata cotizațiilor menționate până la concurența valorii de neutralizare a cotei-părți din cheltuieli și costuri pe care aceasta o reintegrase în profitul său, pe baza considerațiilor deja menționate la punctul 8 din prezenta hotărâre.

14 Instanța de trimitere a fost sesizată cu un recurs formulat împotriva acestei hotărâri de ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance. Acesta susține că cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) a considerat în mod greșit că articolul 223 B din CGI nu este compatibil cu libertatea de stabilire, a încălcat dispozițiile acestui articol și a calificat în mod eronat faptele atunci când a considerat că o societate-mamă care nu este membră a unui grup de integrare fiscală poate să deducă din profitul său impozabil, fără reintegrarea acestei cote-părți, toate dividendele primite de la filialele sale, stabilite într-un alt stat membru decât Franța, care intră în domeniul de aplicare al acestui articol.

Considerații comune cauzelor C-407/22 și C-408/22

15 Ținând seama de observațiile părților din litigiile principale, instanța de trimitere ridică problema incidenței pe care o prezintă, pentru cauzele cu care este sesizată, Hotărârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria (C-386/14, denumită în continuare „Hotărârea Groupe Steria", EU:C:2015:524). În acea hotărâre, Curtea a statuat că articolul 49 TFUE se opune unei legislații a unui stat membru privind un regim de integrare fiscală, în temeiul căreia o societate-mamă integrantă beneficiază de neutralizarea reintegrării unei cote-părți din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea netă a dividendelor primite de ea de la societățile rezidente

care fac parte din integrare, în timp ce o astfel de neutralizare îi este refuzată, în temeiul acestei legislații, pentru dividendele care îi sunt distribuite de filialele sale situate într-un alt stat membru și care, dacă aceste filiale ar fi fost rezidente, ar fi fost eligibile în mod obiectiv, la cerere.

16 Având în vedere considerațiile Curții din acea hotărâre, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a decis să suspende judecarea cauzelor și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară, care este formulată în termeni identici pentru cauzele C-407/22 și C-408/22:

„Articolul 49 [TFUE] se opune unei legislații a unui stat membru referitoare la un regim de integrare fiscală în temeiul căreia o societate-mamă integrantă beneficiază de neutralizarea cotei-părți din cheltuieli și costuri reintegrate în privința dividendelor primite de ea de la societăți rezidente care participă la integrare, precum și, pentru a ține seama de [Hotărârea Groupe Steria], în privința dividendelor primite de la filiale stabilite într-un alt stat membru care, dacă aceste filiale ar fi fost rezidente, ar fi fost eligibile în mod obiectiv, la cerere, pentru regimul de integrare, dar care refuză beneficiul acestei neutralizări unei societăți-mamă rezidente care, în pofida existenței unor legături de capital cu alte entități rezidente care permit constituirea unui grup fiscal integrat, nu a optat pentru apartenența sa la un astfel de grup, atât în privința dividendelor care îi sunt distribuite de filialele sale rezidente, cât și a celor provenite de la filiale stabilite în alte state membre care îndeplinesc criteriile de eligibilitate cu excepția rezidenței?"

17 Prin decizia președintelui Curții din 21 iulie 2022, cauzele C-407/22 și C-408/22 au fost conexate pentru buna desfășurare a fazelor scrisă și orală ale procedurii, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebarea preliminară

18 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru referitoare la un regim de integrare fiscală în temeiul căreia

– o societate-mamă rezidentă care a optat pentru o integrare fiscală cu societăți rezidente poate beneficia de neutralizarea reintegrării unei cote-părți din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea netă a dividendelor primite de ea de la filialele sale situate în alte state membre care, dacă ar fi fost rezidente, ar fi fost în mod obiectiv eligibile pentru aceasta, la cerere,

– în timp ce o asemenea neutralizare este refuzată unei societăți-mamă rezidente care nu a optat pentru o astfel de integrare fiscală, în pofida existenței unor legături de capital cu alte societăți rezidente care o permit.

19 Articolul 49 primul paragraf TFUE prevede că, în conformitate cu dispozițiile care figurează în capitolul 2 din titlul IV din partea a treia din Tratatul FUE, sunt interzise restricțiile privind libertatea de stabilire a resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru.

20 Potrivit unei jurisprudențe constante, trebuie considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea libertății garantate la articolul 49 TFUE (Hotărârea din 7 septembrie 2022, Cilevičs și alții, C-391/20, EU:C:2022:638, punctul 61 și jurisprudența citată).

21 Astfel, articolul 49 TFUE impune eliminarea restricțiilor privind libertatea de stabilire. Prin urmare, deși, potrivit modului lor de redactare, dispozițiile din Tratatul FUE referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea se opun, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea în alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (Hotărârea Groupe Steria, punctul 14 și jurisprudența citată).

22 Reiese de asemenea din jurisprudența Curții că libertatea de stabilire este împiedicată dacă, în temeiul unei legislații a unui stat membru, o societate rezidentă care deține o filială sau un sediu permanent într-un alt stat membru face obiectul unei diferențe de tratament fiscal dezavantajoase față de o societate rezidentă care deține un sediu permanent sau o filială în primul stat membru (Hotărârea Groupe Steria, punctul 15 și jurisprudența citată).

23 În virtutea dispozițiilor naționale în discuție în litigiile principale, dividendele primite de o societate-mamă rezidentă care provin de la o filială, indiferent dacă este rezidentă sau nerezidentă, sunt deduse din profitul net al societății-mamă, cu excluderea unei cote-părți din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea netă a acestor dividende. Cheltuielile și costurile aferente participațiilor din care provin dividendele scutite de impozit sunt, astfel, considerate ca fiind nedeductibile din profitul societății-mamă.

24 Această reintegrare a cotei-părți din cheltuieli și costuri în profitul societății-mamă este neutralizată însă în favoarea unei societăți-mamă care face parte dintr-un grup fiscal integrat, în sensul articolului 223 A din CGI, în ceea ce privește dividendele distribuite de filialele sale care aparțin acestui grup, în aplicarea articolului 223 B din acest cod.

25 Din această reglementare rezultă că dividendele primite de o societate-mamă rezidentă care face parte dintr-un grup fiscal integrat și distribuite de filialele sale aparținând aceluiași grup fiscal sunt deduse integral din profitul net al acestei societăți-mamă și, în consecință, sunt scutite integral de impozitul pe profit în acest stat membru.

26 Aceste dispoziții au fost analizate în Hotărârea Groupe Steria, în care Curtea a statuat că, întrucât, în temeiul unei astfel de reglementări, numai societățile rezidente pot face parte dintr-un grup fiscal integrat, avantajul fiscal în discuție în litigiile principale este rezervat dividendelor de origine națională. Curtea a conchis că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru privind un regim de integrare fiscală, în temeiul căreia o societate-mamă integrantă beneficiază de neutralizarea reintegrării unei cote-părți din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea netă a dividendelor primite de ea de la societățile rezidente care fac parte din integrare, în timp ce o astfel de neutralizare îi este refuzată, în temeiul acestei legislații, pentru dividendele care îi sunt distribuite de filialele sale situate într-un alt stat membru și care, dacă aceste filiale ar fi fost rezidente, ar fi fost eligibile în mod obiectiv pentru aceasta, la cerere.

27 Din cererile de decizie preliminară reiese că, în urma Hotărârii Groupe Steria, o societate-mamă integrantă poate beneficia de neutralizarea reintegrării unei cote-părți din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea netă a dividendelor primite de ea și de la societăți nerezidente care, dacă ar fi fost rezidente, ar fi fost în mod obiectiv eligibile, la cerere, să facă parte dintr-un grup fiscal integrat.

28 În consecință, din această reglementare, aplicată ținând seama de Hotărârea Groupe Steria, rezultă că dividendele primite de o societate-mamă rezidentă care face parte dintr-un grup fiscal integrat și distribuite de filialele sale rezidente care aparțin aceluiași grup fiscal, precum și de filialele nerezidente care, dacă ar fi fost rezidente, ar fi fost în mod obiectiv eligibile, la cerere, să facă parte din grupul fiscal respectiv, sunt deduse integral din profitul net al acestei societăți-mamă și sunt, prin urmare, scutite în întregime de impozitul pe profit în acest stat membru.

29 În schimb, dividendele primite de o societate-mamă rezidentă care nu face parte dintr-un grup fiscal integrat, care provin atât de la filiale rezidente, cât și de la filiale nerezidente, sunt doar parțial scutite de acest impozit, ca urmare a reintegrării cotei-părți din cheltuieli și costuri, stabilită la 5 %, în profitul acestei societăți-mamă.

30 În speță, și spre deosebire de situația în discuție în Hotărârea Groupe Steria, Manitou BF și Bricolage Investissement France nu fac parte dintr-un grup fiscal integrat în sensul articolului 223 A din CGI. Cu toate acestea, ca urmare a legăturilor de capital pe care le au cu alte societăți rezidente în Franța, această posibilitate le era deschisă, la cerere, cu aceste din urmă societăți, și anume, în cazul societății Manitou BF, ca urmare a legăturilor de capital pe care le are cu filialele sale rezidente, și, în cazul societății Bricolage Investissement France, ca urmare a legăturilor de capital pe care le are cu societatea sa mamă rezidentă.

31 Nu este mai puțin adevărat că, în conformitate cu reglementarea națională în discuție în litigiile principale, numai societățile rezidente în Franța pot opta pentru regimul de integrare fiscală și pot face parte dintr-un grup fiscal integrat în acest stat membru. Astfel, Manitou BF și Bricolage Investissement France nu aveau posibilitatea de a crea un astfel de grup cu filialele lor stabilite în alte state membre decât Franța.

32 Mai precis, în temeiul acestei reglementări, o societate-mamă rezidentă poate opta în orice moment pentru acest regim cu filialele sale situate în Franța care îndeplinesc criteriile de eligibilitate. În plus, potrivit reglementării menționate, societatea-mamă rezidentă poate alege în mod liber perimetrul de integrare, fără a fi obligată să integreze toate filialele sale rezidente eligibile.

33 În schimb, o societate-mamă rezidentă nu are posibilitatea de a opta pentru regimul de integrare fiscală doar cu filialele sale situate în alte state membre care îndeplinesc criteriile de eligibilitate cu excepția rezidenței, ci trebuie să constituie în mod obligatoriu un grup fiscal integrat cu cel puțin una dintre societățile rezidente eligibile.

34 Rezultă că, în timp ce o societate-mamă rezidentă care deține filiale situate în Franța are întotdeauna posibilitatea de a beneficia de avantajul fiscal pe care îl constituie neutralizarea reintegrării cotei-părți din cheltuieli și costuri prin exercitarea acestei opțiuni în cadrul unui perimetru ales în mod liber de ea, o societate-mamă rezidentă care deține filiale situate în alte state membre nu are posibilitatea de a beneficia de aceasta, cu excepția cazului în care a făcut parte anterior dintr-un grup fiscal integrat în Franța cu societăți rezidente.

35 O atare diferență de tratament conduce la excluderea de la beneficiul unui avantaj fiscal, precum această neutralizare, a unei societăți-mamă care deține o filială stabilită într-un alt stat membru și care nu face parte dintr-un grup fiscal integrat, și este de natură să facă mai puțin atractivă

exercitarea de către această societate-mamă a libertății sale de stabilire, descurajând-o să înființeze filiale în alte state membre (a se vedea în acest sens Hotărârea Groupe Steria, punctul 20).

36 Pentru ca o asemenea diferență de tratament să fie compatibilă cu prevederile din tratat privind libertatea de stabilire, ea trebuie să vizeze situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 20 și jurisprudența citată).

37 În ceea ce privește comparabilitatea situațiilor, Curtea a statuat deja, în legătură cu dispozițiile în discuție în litigiul principal, că împrejurarea că dividendele primite de o societate-mamă, care beneficiază de scutire fiscală totală, provin de la filiale care fac parte din grupul fiscal integrat din care face parte și societatea-mamă în cauză nu corespunde unei diferențe obiective de situație între societățile-mamă care să justifice diferența de tratament constatată (Hotărârea Groupe Steria, punctul 22 și jurisprudența citată).

38 Curtea a statuat astfel că, în ceea ce privește o reglementare care prevede scutirea fiscală totală a dividendelor primite, prin neutralizarea reintegrării cotei-părți din cheltuieli și costuri în profitul societății-mamă, situația societăților care aparțin unui grup fiscal integrat este comparabilă cu cea a societăților care nu aparțin unui asemenea grup, indiferent dacă este vorba despre societatea-mamă sau de o filială a acesteia. În ambele cazuri, pe de o parte, societatea-mamă suportă cheltuielile și costurile aferente participației sale în cadrul propriei filiale și, pe de altă parte, profitul realizat de filială și din care sunt emise dividendele distribuite este, în principiu, susceptibil să facă obiectul unei duble impuneri economice sau al unei impozitări în lanț (a se vedea în acest sens Hotărârea Groupe Steria, punctul 22 și jurisprudența citată).

39 Cu toate acestea, guvernul francez susține, făcând trimitere la Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 24), și la Hotărârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 31), că situația unui contribuabil care a optat pentru un regim de integrare fiscală nu poate fi comparabilă în mod obiectiv cu cea a unui contribuabil care nu a încercat să beneficieze de acesta, *a fortiori* atunci când el îndeplinea condițiile obiective în acest scop.

40 În această privință, Curtea a indicat, desigur, în Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 24), că situația unei societăți-mamă rezidente care dorește să constituie o entitate fiscală unică împreună cu o filială rezidentă și situația unei asemenea societăți care dorește să constituie o atare entitate împreună cu o filială nerezidentă sunt, raportate la obiectivul unui regim de integrare fiscală, comparabile în mod obiectiv în măsura în care și una și cealaltă doresc să beneficieze de avantajele acestui regim care permite printre altele compensarea profiturilor cu pierderile societăților integrate în entitatea fiscală unică la nivelul societății-mamă și menținerea unui caracter neutru din punct de vedere fiscal pentru tranzacțiile efectuate în cadrul grupului.

41 De asemenea, ea a constatat în Hotărârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctele 29-31), că situațiile societăților-mamă rezidente care dețin subfiliale rezidente sunt comparabile în mod obiectiv în raport cu un astfel de obiectiv, indiferent dacă ele dețin aceste subfiliale prin intermediul unor filiale rezidente sau nerezidente, cu condiția ca regimul entității fiscale unice să fie urmărit în ambele cazuri pentru ansamblul format din societatea-mamă și subfiliale.

42 Cu toate acestea, în măsura în care o societate-mamă rezidentă franceză nu dispune de nicio posibilitate de a constitui un grup fiscal integrat cu filiale stabilite într-un alt stat membru, faptul că nu a constituit un astfel de grup cu cel puțin una dintre eventualele sale filialele sau cu alte entități rezidente eligibile nu permite să se stabilească faptul că această societate-mamă nu urmărește să creeze un asemenea grup sau să beneficieze de un regim de integrare fiscală cu una sau cu mai multe dintre filialele sale nerezidente.

43 Pe de altă parte, în speță, după cum rezultă din considerentele expuse la punctul 38 din prezenta hotărâre, situația societăților care aparțin unui grup fiscal integrat trebuie privită ca fiind comparabilă cu cea a societăților care nu aparțin unui atare grup în raport cu o reglementare care nu prevede integrarea fiscală, ci scutirea fiscală totală a dividendelor primite, prin efectul avantajului fiscal în discuție în litigiile principale.

44 Ținând seama de aceste elemente, diferența de tratament constatată în cauzele principale privește situații comparabile în mod obiectiv.

45 În ceea ce privește aspectul dacă această diferență de tratament ar putea fi justificată de un motiv imperativ de interes general, este suficient să se arate că nici instanța de trimitere, nici guvernul francez nu au invocat existența unor asemenea motive imperative de interes general.

46 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru referitoare la un regim de integrare fiscală în temeiul căreia

– o societate-mamă rezidentă care a optat pentru o integrare fiscală cu societăți rezidente poate beneficia de neutralizarea reintegrării unei cote-părți din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea netă a dividendelor primite de ea de la filialele sale situate în alte state membre care, dacă ar fi fost rezidente, ar fi fost în mod obiectiv eligibile pentru aceasta, la cerere,

– în timp ce o asemenea neutralizare este refuzată unei societăți-mamă rezidente care nu a optat pentru o astfel de integrare fiscală, în pofida existenței unor legături de capital cu alte societăți rezidente care o permit.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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 întâi) declară:

Articolul 49 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații a unui stat membru referitoare la un sistem de integrare fiscală în temeiul căreia

– **o societate-mamă rezidentă care a optat pentru o integrare fiscală cu societăți rezidente poate beneficia de neutralizarea reintegrării unei cote-părți din cheltuieli și costuri, stabilită forfetar la 5 % din valoarea netă a dividendelor primite de ea de la filialele sale**

situate în alte state membre care, dacă ar fi fost rezidente, ar fi fost în mod obiectiv eligibile pentru aceasta, la cerere,

– **în timp ce o asemenea neutralizare este refuzată unei societăți-mamă rezidente care nu a optat pentru o astfel de integrare fiscală, în pofida existenței unor legături de capital cu alte societăți rezidente care o permit.**

Semnături