Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

20 septembre 2018 *

« Renvoi préjudiciel – Articles 63 à 65 TFUE – Libre circulation des capitaux – Déduction de bénéfices imposables – Participations détenues par une société mère dans une société de capitaux ayant sa direction et son siège dans un État tiers – Dividendes distribués à la société mère – Déductibilité fiscale soumise à des conditions plus strictes que la déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux de droit national non exonérée »

Dans l'affaire C-685/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster, Allemagne), par décision du 20 septembre 2016, parvenue à la Cour le 27 décembre 2016, dans la procédure

EV

contre

Finanzamt Lippstadt,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, MM. E. Levits (rapporteur), A. Borg Barthet, Mme M. Berger et M. F. Biltgen, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 30 novembre 2017,

considérant les observations présentées :

– pour EV, par Me U. Hohage, Rechtsanwalt,

– pour le Finanzamt Lippstadt, par M. H.-J. Sellmann, en qualité d'agent,

– pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par MM. M. Wasmeier, W. Roels et R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 février 2018,

* Langue de procédure : l'allemand.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63 à 65 TFUE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant EV, société en commandite par actions de droit allemand, au Finanzamt Lippstadt (centre des impôts de Lippstadt, Allemagne, ci-après le « centre des impôts ») au sujet de l'imposition au titre du bénéfice d'exploitation dont elle a fait l'objet.

Le droit allemand

3 Le Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (loi relative à l'imposition dans les contextes internationaux), du 8 septembre 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713, ci-après l'« AStG »), énumère à son article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, les activités suivantes :

1.Agriculture et sylviculture ;

2.fabrication, traitement, transformation ou montage d'objets, activités de production d'énergie ainsi que de recherche ou d'exploration de ressources naturelles,

3.exploitation d'établissements de crédit ou de compagnies d'assurances qui exploitent un établissement commercial pour leurs opérations (avec des exceptions),

4.commerce (avec des exceptions),

5.services (avec des exceptions),

6.affermage et location (avec des exceptions).

4 Le Gewerbesteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le bénéfice d'exploitation) de 2002, dans sa version résultant de la loi fiscale relative à l'année 2008, du 20 décembre 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150, ci-après le « GewStG 2002 »), dispose, à son article 2 :

« (1) [1] Est assujettie à l'impôt sur le bénéfice d'exploitation toute entreprise industrielle ou commerciale exploitée en Allemagne. [...] [3]Une entreprise industrielle ou commerciale est réputée exploitée en Allemagne lorsqu'elle maintient un établissement stable sur le territoire allemand [...].

(2) [1] L'activité exercée par les sociétés de capitaux (en particulier les sociétés européennes, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée) [...] est toujours et intégralement assimilée à une entreprise industrielle ou commerciale. [2]Si une société de capitaux est une société organiquement liée [*(Organgesellschaft)*] au sens des articles 14, 17 ou 18 du Körperschaftsteuergesetz [loi relative à l'impôt sur le revenu des sociétés], elle est réputée constituer un établissement stable de l'organe faîtier. »

5 En vertu de l'article 6 du GewStG 2002, l'assiette de l'impôt sur le bénéfice d'exploitation est le bénéfice industriel ou commercial, à savoir, conformément à l'article 7, première phrase, du GewStG 2002, le bénéfice tiré de l'activité industrielle ou commerciale, calculé en application des dispositions de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'« EStG ») ou du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu des sociétés, ci-après le « KStG »), augmenté ou diminué des montants visés aux articles 8 et 9 du GewStG.

6 L'article 8 du GewStG 2002, intitulé « Réintégrations », prévoit :

« Sont réintégrés au bénéfice résultant d'une activité industrielle ou commerciale (article 7) les montants suivants, pour autant qu'ils ont été déduits lors du calcul du bénéfice :

[...]

5. l'excédent des parts de bénéfice (dividendes) qui n'a pas été pris en compte en application de l'article 3, point 40, de [l'EStG] ou de l'article 8b, paragraphe 1, du [KStG] et les revenus assimilés et rémunérations provenant des participations détenues dans une société, dans une association de personnes ou dans une masse patrimoniale au sens du [KStG], pour autant qu'ils ne réunissent pas les conditions énoncées à l'article 9, points 2a ou 7, après déduction des dépenses d'exploitation présentant un lien économique avec ces recettes, [...]

[...] »

7 L'article 9 du GewStG 2002 réglemente les abattements et les réductions en ce qui concerne les bénéfices issus de participations dans une société nationale, dans une société établie dans un autre État membre ou dans un État tiers.

8 Premièrement, l'article 9, point 2a, du GewStG 2002 prévoit que la somme du bénéfice et des réintégrations est diminuée des bénéfices tirés de participations dans une société de capitaux de droit national non exonérée au sens de l'article 2, paragraphe 2, de cette loi, lorsque la participation détenue au début de la période de perception est au moins égale à 15 % du capital initial ou du capital social et que cette part des bénéfices a été comptabilisée pour le calcul du bénéfice conformément à l'article 7 de ladite loi. En vertu de l'article 9, point 2a, troisième phrase, du GewStG 2002, les charges directement liées à des participations aux bénéfices diminuent le montant d'abattement dans la mesure où les produits de participations correspondants sont pris en compte.

9 L'article 9, point 3, du GewStG 2002 prévoit en outre que la somme du bénéfice et des réintégrations est diminuée de la partie du bénéfice d'exploitation d'une entreprise nationale attribuable à un établissement stable étranger de cette entreprise.

10 Deuxièmement, en ce qui concerne les bénéfices tirés de participations dans une société établie dans un autre État membre qui remplit les conditions prévues par la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 6), telle que modifiée par la directive 2006/98/CE du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO 2006, L 363, p. 129), la déduction peut être effectuée, conformément à l'article 9, point 7, première phrase, deuxième membre de phrase, du GewStG 2002 lorsque la participation détenue correspond au moins à un dixième du capital social au début de la période de référence.

11 Troisièmement, conformément à l'article 9, point 7, première phrase, premier membre de phrase, du GewStG 2002, la somme du bénéfice et des réintégrations est diminuée :

« des bénéfices tirés de participations dans une société de capitaux ayant son siège et son organe central de gestion et de contrôle hors du territoire d'application de la présente loi, dans le capital social de laquelle l'entreprise détient, depuis le début de la période de référence et de façon ininterrompue, au moins 15 % (filiale) et qui tire ses recettes brutes exclusivement, ou presque exclusivement, d'activités relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'[AStG], ainsi que de participations détenues dans des sociétés dont l'entreprise détient directement au moins un quart du capital social, lorsque ces participations existent de façon ininterrompue depuis au moins douze mois avant la date de comptabilisation aux fins de la détermination du bénéfice et que l'entreprise prouve que

1. ces sociétés ont leur organe central de gestion et de contrôle et leur siège dans le même État que la filiale et que leurs recettes brutes sont tirées exclusivement ou presque exclusivement d'activités relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'[AStG], ou

2. que la filiale détient les participations en lien économique avec ses activités propres relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6 et que la société dans laquelle la participation est détenue tire ses recettes brutes exclusivement ou presque exclusivement de telles activités,

lorsque les parts de bénéfice ont été comptabilisées dans le bénéfice (article 7) ; [...] »

12 À cet égard, l'article 9, point 2a, troisième phrase, du GewStG 2002 est applicable par analogie, en vertu de l'article 9, point 7, deuxième phrase, ce cette loi.

13 Il découle de la demande de décision préjudicielle ainsi que des observations du gouvernement allemand qu'une « holding nationale » vise une filiale qui remplit les conditions prévues à l'article 9, point 7, première phrase, premier membre de phrase, point 1, du GewStG 2002, et qu'une « holding animatrice » vise une filiale qui remplit les conditions de l'article 9, point 7, première phrase, premier membre de phrase, point 2, du GewStG 2002.

14 L'article 9, point 7, quatrième à septième phrases, du GewStG 2002 réglemente les distributions opérées par les sous-filiales ayant leur organe central de gestion et de contrôle et leur siège hors du territoire d'application de ladite loi en ces termes :

« [4]Si une entreprise qui détient indirectement, par l'intermédiaire d'une filiale, au moins 15 % d'une société de capitaux ayant son organe central de gestion et de contrôle et son siège hors du territoire d'application de la présente loi (sous-filiale) réalise, au cours d'un exercice, des bénéfices tirés de ses participations dans la filiale et si la sous-filiale distribue des bénéfices à la filiale au cours de cet exercice, la même règle s'applique, à la demande de l'entreprise, pour la partie des bénéfices perçus par elle qui correspond à la distribution, par la sous-filiale, des bénéfices lui revenant en raison de sa participation indirecte. [5]Si, au cours de l'exercice concerné, la filiale a, outre les parts de bénéfice d'une sous-filiale, perçu d'autres recettes, la quatrième phrase est uniquement applicable à la part de la distribution revenant à la filiale qui correspond à la proportion de ces parts de bénéfice dans la somme de ces bénéfices et des autres recettes, dans les limites du montant de ces parts de bénéfice. [6]L'application de la quatrième phrase présuppose que

1. la sous-filiale a, au cours de l'exercice pendant lequel elle a procédé à la distribution, tiré ses recettes brutes exclusivement ou presque exclusivement d'activités relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'[AStG] ou de participations relevant de la première phrase, point 1, et que

2. la filiale remplit les conditions requises par la première phrase en ce qui concerne la participation dans le capital de la sous-filiale.

[7]L'application des dispositions précédentes implique que l'entreprise produit toutes les preuves, en particulier

1. qu'elle démontre, par la présentation de documents pertinents, que la filiale tire ses recettes brutes exclusivement ou presque exclusivement d'activités relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'[AStG] ou de participations relevant de la première phrase, points 1 et 2,

2. qu'elle démontre, par la présentation de documents pertinents, que la sous-filiale tire ses recettes brutes exclusivement ou presque exclusivement d'activités relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'[AStG] ou de participations relevant de la première phrase, point 1,

3. qu'elle démontre le bénéfice distribuable de la filiale ou de la sous-filiale par la production de bilans et de comptes de résultats ; ces documents doivent être présentés sur demande avec le certificat prescrit ou habituellement utilisé dans l'État de direction ou du siège et établi par un organisme de contrôle officiellement reconnu ou équivalent. »

15 Conformément à l'article 8b, paragraphe 1, du KStG, relatif aux participations dans d'autres sociétés et associations, les rémunérations perçues, au sens, notamment, de l'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'EStG, ne sont pas prises en compte pour la détermination du revenu.

16 En ce qui concerne le calcul du revenu pour une unité fiscale *(Organschaft),* l'article 15, première phrase, point 2, du KStG prévoit que, par dérogation aux règles générales, l'article 8b, paragraphes 1 à 6, du KStG n'est pas applicable à la société organiquement liée *(Organgesellschaft)*.

17 L'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'EStG prévoit, quant à lui, que font partie des revenus des capitaux, notamment, les parts de bénéfices (dividendes) provenant des actions qui confèrent un droit de participer au bénéfice et au produit de la liquidation d'une société de capitaux.

Le litige au principal et la question préjudicielle

18 EV produit des pièces automobiles et est la société mère d'un groupe mondial. Ses filiales, quant à elles, détiennent des participations dans le capital de plusieurs autres sociétés.

19 Au cours de l'exercice fiscal relatif à l'année 2009, EV, en qualité d'organe faîtier, et Reinhold Poersch GmbH (ci-après « R GmbH ») formaient une unité fiscale en vue du calcul de l'impôt sur le bénéfice d'exploitation, au sens de la législation fiscale allemande. EV détenait 100 % du capital de R GmbH.

20 R GmbH détenait à son tour 100 % du capital de Hella Asia Pacific Pty Ltd (ci-après « HAP Ltd »), société de capitaux de droit australien ayant son siège en Australie. Au cours de l'année 2009, HAP Ltd a perçu de sa filiale Hella Philippinen Inc. (ci-après « H Inc. ») des dividendes à concurrence d'un montant de 556 000 dollars australiens (AUD) (environ 337 584 euros).

21 HAP Ltd a distribué la même année un montant de 45 287 000 AUD (environ 27 496 685 euros) à son actionnaire, R GmbH. Le montant distribué se composait des bénéfices reportés au cours de plusieurs exercices antérieurs et d'une distribution des bénéfices visés au point précédent, que HAP Ltd avait perçus de H Inc.

22 Au cours de l'année 2012, un contrôle fiscal a été effectué auprès de R GmbH portant sur les exercices fiscaux relatifs aux années 2006 à 2009. Les inspecteurs ont constaté que les dividendes obtenus par R GmbH devaient être exonérés d'impôt au niveau d'EV en application de l'article 8b, paragraphe 1, du KStG, 5 % du résultat devant être forfaitairement réintégrés dans le revenu de la société en application de l'article 8b, paragraphe 5, de la même loi en tant que dépenses d'exploitation non déductibles.

23 Le centre des impôts a fait siennes les conclusions des inspecteurs et a considéré qu'il convenait, conformément à l'article 8, point 5, du GewStG 2002, de procéder à une réintégration, dans le résultat d'exploitation d'EV, des dividendes versés par HAP Ltd à R GmbH, déduction faite des bénéfices distribués par H Inc. à HAP Ltd.

24 En effet, selon le centre des impôts, la distribution de bénéfices effectuée par HAP Ltd ne remplissait pas à suffisance de droit les conditions prévues à l'article 9, point 7, première phrase, du GewStG 2002 en vue de bénéficier d'une exception au principe de la réintégration.

25 Premièrement, le centre des impôts a considéré que HAP Ltd, en tant que filiale, était une société holding ne retirant pas de revenus d'activités propres relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'AStG, de telle sorte qu'elle ne pouvait pas être considérée comme étant une « holding animatrice », visée à l'article 9, point 7, première phrase, premier membre de phrase, point 2, du GewStG 2002. Deuxièmement, elle ne pouvait pas non plus être qualifiée de « holding nationale », bénéficiant d'un régime plus favorable en application de l'article 9, point 7, première phrase, premier membre de phrase, point 1, du GewStG 2002, parce qu'elle détenait des participations dans des sous-filiales établies en dehors du territoire australien.

26 En revanche, le centre des impôts a considéré que le montant distribué par H Inc. à HAP Ltd et ensuite distribué par cette dernière à R GmbH relevait de l'article 9, point 7, quatrième phrase et suivantes, du GewStG 2002 et pouvait bénéficier du régime privilégié de la sous-filiale. Par conséquent, ces dividendes versés par H Inc. n'ont pas été réintégrés dans le bénéfice de R GmbH.

27 Sur la base de ces considérations, le centre des impôts a émis un avis d'imposition en date du 13 novembre 2012, dans lequel les dividendes versés par HAP Ltd à R GmbH, déduction faite des dividendes versés par H Inc. à HAP Ltd, ont été réintégrés, à raison de 95 %, conformément au GewStG 2002, dans le résultat d'exploitation d'EV en tant qu'organe faîtier. La réclamation introduite par EV contre cet avis d'imposition a été rejetée par une décision du 8 novembre 2013.

28 C'est dans ce contexte qu'EV a saisi la juridiction de renvoi, le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster, Allemagne), d'un recours, en faisant notamment valoir que les dividendes de source étrangère subissaient un traitement discriminatoire contraire au droit de l'Union et que les dividendes distribués par HAP Ltd à R GmbH devaient être déduits du bénéfice d'exploitation d'EV dans leur entièreté.

29 Dans ces conditions, le Finanzgericht Münster (tribunal des finances de Münster) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions relatives à la libre circulation des capitaux et des paiements, figurant aux articles 63 et suivants du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, doivent-elles se comprendre comme s'opposant à la règle de l'article 9, point 7, du [GewStG 2002], dans la mesure où celle-ci a pour effet de lier la déduction, opérée, dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice d'exploitation, sur le bénéfice et les réintégrations, des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux ayant sa direction et son siège hors de la République fédérale d'Allemagne à des conditions plus strictes que la déduction, opérée sur le bénéfice et les réintégrations, des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux de droit national, non exonérée, ou de la partie du bénéfice d'exploitation d'une entreprise de droit national se rattachant à un établissement stable situé hors du territoire national ? »

Sur la question préjudicielle

Observations liminaires

30 Tout d'abord, il importe de relever que, si la formulation de la question préjudicielle inclut toute société de capitaux ayant sa direction et son siège en dehors du territoire allemand, il est constant que le litige au principal porte sur le traitement des bénéfices perçus d'une société ayant sa direction et son siège dans un État tiers, à savoir, en Australie.

31 Dans ces conditions, la question préjudicielle doit être comprise comme se rapportant uniquement au traitement des bénéfices distribués par des sociétés ayant leur direction et leur siège dans des États tiers, sans viser des hypothèses où les bénéfices sont distribués par des sociétés ayant leur direction et leur siège dans un autre État membre.

32 Ensuite, il convient d'examiner si l'article 63 TFUE peut être invoqué dans une situation, telle que celle en cause au principal, qui concerne la différence de traitement accordé aux bénéfices distribués à une société résidente par une filiale établie dans un État tiers par rapport au traitement accordé aux bénéfices distribués par des filiales résidentes d'une société résidente.

33 À cet égard, il résulte de la jurisprudence de la Cour, que le traitement fiscal de dividendes est susceptible de relever de l'article 49 TFUE, relatif à la liberté d'établissement, et de l'article 63 TFUE, relatif à la libre circulation des capitaux. S'agissant de la question de savoir si une législation nationale relève de l'une ou de l'autre des libertés de circulation, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 31 et jurisprudence citée).

34 Relève du champ d'application de l'article 49 TFUE, relatif à la liberté d'établissement, une législation nationale qui a vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 32 et jurisprudence citée).

35 En revanche, des dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à des participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise doivent être examinées exclusivement au regard de la libre circulation des capitaux (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 33 et jurisprudence citée).

36 La Cour a jugé que, dans un contexte relatif au traitement fiscal de dividendes originaires d'un État tiers, l'examen de l'objet d'une législation nationale suffit pour apprécier si le traitement fiscal de tels dividendes relève des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 34 et jurisprudence citée).

37 À cet égard, la Cour a précisé qu'une législation nationale relative au traitement fiscal de dividendes, qui ne s'applique pas exclusivement aux situations dans lesquelles la société mère exerce une influence décisive sur la société distribuant les dividendes, doit être appréciée au regard de l'article 63 TFUE. Une société établie dans un État membre peut, par conséquent, indépendamment de l'ampleur de la participation qu'elle détient dans la société distributrice de dividendes établie dans un État tiers, se prévaloir de cette disposition, afin de contester la légalité d'une telle législation (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 35 et jurisprudence citée).

38 En l'occurrence, l'article 9, point 7, du GewStG 2002 subordonne la déduction des dividendes perçus par les sociétés résidentes de leurs filiales établies dans les États tiers à la condition que la participation détenue par la société résidente dans la filiale corresponde, depuis le début de la période de référence, de façon ininterrompue, à au moins 15 %.

39 À cet égard, la juridiction de renvoi et le gouvernement allemand relèvent qu'une telle participation à hauteur de 15 % permet d'exercer, conformément au droit des sociétés allemand, certains droits reconnus aux associés minoritaires. Toutefois, cette circonstance ne saurait conduire à considérer que l'article 9, point 7, du GewStG 2002 vise uniquement les participations conférant une influence certaine sur les décisions de la société distribuant les dividendes.

40 En effet, la Cour a déjà jugé que la participation d'au moins 15 % du capital social de la filiale n'implique pas nécessairement que la société qui la détient exerce une influence certaine sur les décisions de la société distribuant les dividendes (voir, en ce sens, arrêt du 20 décembre 2017, Deister Holding et Juhler Holding, C-504/16 et C-613/16, EU:C:2017:1009, points 79 et 80 ainsi que jurisprudence citée).

41 Par conséquent, il convient de considérer que l'article 9, point 7, du GewStG 2002 ne s'applique pas uniquement aux situations où la société mère détient des participations susceptibles de lui permettre d'exercer une influence certaine sur les décisions de sa filiale et de déterminer les activités de celle-ci.

42 Dès lors, une telle législation doit être appréciée au regard de l'article 63 TFUE.

43 Certes, en l'occurrence, en vertu de l'article 9, point 7, du GewStG 2002, pour que la société mère puisse prétendre à la déduction des dividendes distribués par sa filiale établie en dehors du territoire allemand, il convient, outre le seuil de 15 % susvisé, que cette filiale tire ses recettes brutes exclusivement ou presque exclusivement d'activités relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'AStG ou de participations dans des sous-filiales dans lesquelles ladite filiale détient au moins 25 % du capital, sous réserve que certaines autres conditions soient remplies.

44 L'existence de ce seuil secondaire de 25 %, relatif à la participation de la filiale dans le capital social de la sous-filiale ne remet cependant pas en cause la considération figurant au point 41 du présent arrêt.

45 En effet, premièrement, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence rappelée aux points 34 et 35 du présent arrêt, afin de déterminer si la législation nationale concernée relève de la liberté d'établissement ou de la libre circulation des capitaux, il convient d'examiner la nature des participations de la société mère dans la filiale distributrice à laquelle ladite législation est susceptible de s'appliquer.

46 Deuxièmement, le seuil secondaire de 25 %, visé à l'article 9, point 7, du GewStG 2002, est établi dans le cadre de l'une des conditions alternatives relatives aux revenus que la filiale distribue à la société mère. En effet, dans une situation où il ne s'agit pas de structures de sociétés à plusieurs niveaux ou dans une situation où la société mère détient au moins 15 % de la filiale et où cette dernière tire ses recettes brutes exclusivement ou presque exclusivement d'activités relevant de l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'AStG, ce seuil n'a pas vocation à s'appliquer. Par conséquent, même si ce dernier devait être pris en compte dans l'appréciation visée au point 45 du présent arrêt, il n'est pas de nature à remettre en cause le fait que l'article 9, point 7, du GewStG 2002 ne s'applique pas uniquement aux situations où la société mère détient des participations susceptibles de lui permettre d'exercer une influence certaine sur les décisions de sa filiale et de déterminer les activités de celle-ci.

47 Par conséquent, l'article 63 TFUE peut être invoqué dans une situation, telle que celle en cause au principal, qui concerne la différence du traitement accordé aux bénéfices distribués à une société résidente par une filiale établie dans un État tiers par rapport au traitement accordé aux bénéfices distribués par des filiales résidentes d'une société résidente.

48 Enfin, il convient de relever que la question posée vise la comparaison entre le traitement accordé aux bénéfices distribués à des sociétés mères résidentes par des filiales établies dans les États tiers par rapport non seulement à celui réservé aux bénéfices distribués à des sociétés mères résidentes par des filiales résidentes, mais aussi à celui accordé au bénéfice d'exploitation d'une société résidente se rattachant à un établissement stable situé hors du territoire national.

49 La comparaison entre le traitement fiscal réservé, d'une part, aux bénéfices distribués à des sociétés mères résidentes par leurs filiales établies dans les États tiers et, d'autre part, au bénéfice d'exploitation d'une société résidente se rattachant à un établissement stable situé hors du territoire

national reviendrait à examiner si une législation, telle que celle en cause au principal, introduit une différence de traitement qui dissuade une société résidente d'exercer son activité en dehors de son État de résidence par l'intermédiaire d'une filiale au lieu d'un établissement stable.

50 À cet égard, il importe de rappeler que c'est de l'article 49 TFUE, relatif à la liberté d'établissement, applicable à ces sociétés en vertu de l'article 54 TFUE, et non de l'article 63 TFUE, relatif à la libre circulation des capitaux, que les sociétés ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement au sein de l'Union tirent le droit d'exercer leur activité dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence.

51 La Cour a jugé que, même si, selon leur libellé, les dispositions du droit de l'Union relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre d'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation (arrêts du 23 novembre 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, point 24, et du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, point 16).

52 Toutefois le chapitre du traité relatif à la liberté d'établissement ne contient aucune disposition qui étend le champ d'application de ses dispositions aux situations concernant l'établissement d'une société d'un État membre dans un État tiers ou celui d'une société d'un État tiers dans un État membre (voir, en ce sens, arrêt du 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, point 97 et jurisprudence citée).

53 Dès lors, ni l'article 63 TFUE ni l'article 49 TFUE n'a vocation à s'appliquer à une situation où la réglementation nationale instaure une différence de traitement fiscal entre le bénéfice d'exploitation d'une société résidente se rattachant à un établissement stable situé hors du territoire national et entre les bénéfices d'une filiale située dans un État tiers.

54 Par conséquent, il y a lieu uniquement d'examiner, ci-après, si les articles 63 à 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet une déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux ayant sa direction et son siège dans un État tiers à des conditions plus strictes que la déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux de droit national non exonérée.

Sur l'existence d'une restriction

55 Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour que les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (arrêt du 2 juin 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, point 27 et jurisprudence citée).

56 En l'occurrence, la législation en cause au principal prévoit un traitement différencié entre les dividendes distribués par une société résidente et les dividendes distribués par une société établie dans un État tiers.

57 En effet, ainsi que le précise la juridiction de renvoi, en vertu de l'article 9, point 2a, première phrase, du GewStG 2002, lorsque la société résidente perçoit des dividendes d'une autre société résidente soumises à l'impôt, la réduction de l'impôt sur le bénéfice d'exploitation suppose uniquement la détention d'au moins de 15 % du capital social de la société distributrice au début de la période d'imposition et la comptabilisation du bénéfice obtenu par ces participations pour la détermination du bénéfice imposable.

58 En revanche, en ce qui concerne les distributions effectuées par une société établie dans un État tiers, il est exigé, en vertu de l'article 9, point 7, première phrase, du GewStG 2002, que la participation d'au moins de 15 % soit détenue depuis le début de la période de référence, de façon ininterrompue et, en outre, que les recettes brutes proviennent de certains revenus actifs, à savoir uniquement ceux issus des seules activités visées à l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'AStG, ou qu'il soit prouvé qu'il s'agit de revenus de sous-filiales dans lesquelles la filiale détient au moins 25 % du capital, que la filiale constitue une holding nationale ou une holding animatrice, et que la sous-filiale tire en tout cas ses recettes brutes presque exclusivement d'activités économiques visées à l'article 8, paragraphe 1, points 1 à 6, de l'AStG.

59 Ainsi que l'a d'ailleurs admis le gouvernement allemand dans ses observations écrites, la déduction prévue à l'article 9, point 7, du GewStG 2002 est soumise à des conditions plus strictes que la déduction prévue à l'article 9, point 2a, de cette loi.

60 Toutefois, selon ce gouvernement, l'article 9, point 7, du GewStG 2002 n'implique pas de restriction à la libre circulation de capitaux, mais instaure au contraire une égalité de traitement entre les revenus qu'il qualifie de « passifs », c'est-à-dire, de manière générale, les revenus tirés de la gestion de patrimoine et qui ne sont pas soumis à l'impôt sur le bénéfice d'exploitation et n'ouvrent dès lors pas non plus de droit à déduction. C'est dans cette mesure que cette disposition prévoirait que certaines activités de gestion de patrimoine de la société établie dans un État tiers ne peuvent pas ouvrir un tel droit à déduction. À l'inverse, cela signifierait que certaines activités dites « actives », c'est-à-dire des activités commerciales et donc, en principe, des activités soumises à l'impôt sur le bénéfice d'exploitation, de la société étrangère donneraient lieu à la déduction.

61 Il importe cependant de relever, à cet égard, que, d'une part, le gouvernement allemand admet lui-même que, s'agissant des dividendes distribués par des sociétés résidentes, la déduction ne dépend pas du type d'activité exercée par la société de capitaux distributrice de ces dividendes.

62 D'autre part, l'article 9, point 7, du GewStG 2002 prévoit d'autres conditions plus restrictives à charge des sociétés résidentes en ce qui concerne les distributions de dividendes provenant de filiales établies dans des États tiers, telle l'obligation de détenir une participation d'au moins 15 % de manière ininterrompue au cours de la période de référence dans les sociétés distributrices établies dans des États tiers, et non pas simplement au début de cette même période, ainsi que des conditions relatives aux sous-filiales distribuant les dividendes aux filiales.

63 Par conséquent, il y a lieu de considérer que, en soumettant la déductibilité fiscale des dividendes versés par des filiales établies dans des États tiers à des conditions plus strictes que celles auxquelles sont soumis les dividendes versés par les filiales résidentes, la législation en cause au principal est susceptible de dissuader les sociétés mères résidentes d'investir leurs capitaux dans des filiales établies dans des États tiers. En effet, dans la mesure où les revenus de capitaux ayant pour origine des États tiers sont fiscalement traités de manière moins favorable que les dividendes distribués par des sociétés résidentes, les actions des sociétés établies dans des États tiers sont moins attrayantes pour les investisseurs résidents que celles de sociétés résidentes (voir, par analogie, arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 50 et jurisprudence citée).

64 Une telle législation constitue, par conséquent, une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers, prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE.

Sur l'application de l'article 64, paragraphe 1, TFUE

65 Le centre des impôts ainsi que le gouvernement allemand font cependant valoir que la République fédérale d'Allemagne est fondée à maintenir une telle restriction au titre de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

66 En vertu de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte à l'application, aux États tiers, des restrictions existant au 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés de capitaux.

67 Si la notion d'« investissements directs » n'est pas définie par le traité, elle a néanmoins fait l'objet d'une définition dans la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [(article abrogé par le traité d'Amsterdam)] (JO 1988, L 178, p. 5). Il ressort de l'énumération des « investissements directs » figurant dans la première rubrique de ladite nomenclature et des notes explicatives qui s'y rapportent que cette notion concerne les investissements de toute nature auxquels procèdent les personnes physiques ou morales et qui servent à créer ou à maintenir des relations durables et directes entre le bailleur de fonds et l'entreprise à qui ces fonds sont destinés, en vue de l'exercice d'une activité économique (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 75 et jurisprudence citée).

68 S'agissant de participations dans des entreprises nouvelles ou existantes, constituées sous forme de sociétés par actions, ainsi que le confirment les notes explicatives mentionnées au point précédent, l'objectif de créer ou de maintenir des liens économiques durables présuppose que les actions détenues par l'actionnaire donnent à celui-ci, soit en vertu des dispositions de la législation nationale sur les sociétés par actions, soit d'une autre manière, la possibilité de participer effectivement à la gestion de cette société ou à son contrôle (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 76 et jurisprudence citée).

69 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que les restrictions aux mouvements de capitaux impliquant un établissement ou des investissements directs, au sens de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, couvrent non seulement les mesures nationales qui, dans leur application à des mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers, restreignent l'établissement ou les investissements, mais également celles qui restreignent les paiements de dividendes qui en découlent (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 77 et jurisprudence citée).

70 Il s'ensuit qu'une restriction aux mouvements de capitaux, telle que le traitement fiscal moins avantageux des dividendes d'origine étrangère, relève de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, dans la mesure où elle se rapporte à des participations prises en vue de créer ou de maintenir des liens économiques durables et directs entre l'actionnaire et la société concernée et permettant à ce dernier de participer effectivement à la gestion de cette société ou à son contrôle (arrêt du 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, point 78 et jurisprudence citée).

71 À cet égard, la Cour a jugé que la circonstance que la législation nationale apportant une restriction à des mouvements de capitaux impliquant les investissements directs puisse également trouver à s'appliquer à d'autres situations n'est pas de nature à faire obstacle à l'applicabilité de l'article 64, paragraphe 1, TFUE dans les circonstances qu'il vise (voir en ce sens, arrêt du 15 février 2017, X, C-317/15, EU:C:2017:119, point 21).

72 En l'occurrence, il convient de constater que l'affaire au principal concerne le traitement fiscal des dividendes dont a bénéficié EV en qualité d'organe faîtier, provenant de participations qu'elle détenait à concurrence de 100 % dans une première société de droit allemand, laquelle détenait, à son tour, 100 % des parts sociales de HAP Ltd, à l'origine des distributions devant faire l'objet d'une réintégration selon le centre des impôts. Une telle participation est de nature à donner à l'actionnaire la possibilité de prendre effectivement part à la gestion de la société distributrice ou à son contrôle et peut, dès lors, être considérée comme un investissement direct.

73 S'agissant du critère temporel établi par l'article 64, paragraphe 1, TFUE, il résulte d'une jurisprudence de la Cour bien établie que s'il appartient, en principe, au juge national de déterminer le contenu de la législation existante à une date fixée par un acte de l'Union, il appartient à la Cour de fournir les éléments d'interprétation de la notion du droit de l'Union qui constitue la référence pour l'application d'un régime dérogatoire, prévu par ce droit, à une législation nationale « existante » à une date fixée (arrêt du 10 avril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, point 47 et jurisprudence citée).

74 La notion de « restriction existant le 31 décembre 1993 », au sens de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, suppose que le cadre juridique dans lequel s'insère la restriction en cause ait fait partie de l'ordre juridique de l'État membre concerné d'une manière ininterrompue depuis cette date. En effet, s'il en était autrement, un État membre pourrait, à tout moment, réintroduire des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers qui existaient dans l'ordre juridique national le 31 décembre 1993, mais qui n'ont pas été maintenues (arrêt du 5 mai 2011, Prunus et Polonium, C-384/09, EU:C:2011:276, point 34 et jurisprudence citée).

75 Dans ce contexte, la Cour a déjà jugé que toute mesure nationale adoptée postérieurement à une date ainsi fixée n'est pas, de ce seul fait, automatiquement exclue du régime dérogatoire instauré par l'acte de l'Union en cause. En effet, une disposition qui est, dans sa substance, identique à la législation antérieure ou qui se borne à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés établis par le droit de l'Union figurant dans la législation antérieure bénéficie de la dérogation. En revanche, une législation qui repose sur une logique différente de celle du droit antérieur et met en place des procédures nouvelles ne peut être assimilée à la législation existante à la date retenue par l'acte de l'Union en cause (arrêt du 10 avril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, point 48 et jurisprudence citée).

76 En l'occurrence, il résulte de la décision de renvoi, tout d'abord, que le législateur national, à l'occasion d'une réforme portant sur la fiscalité des entreprises intervenue le 14 août 2007, a porté de 10 à 15 % le seuil de participation requis pour une déduction au titre de l'article 9, point 7, du GewStG 2002.

77 Dès lors, l'une des conditions de l'application de la déduction a été modifiée, en réduisant ainsi, comme l'a relevé M. l'avocat général au point 89 de ses conclusions, le champ d'application de la déduction prévue à l'article 9, point 7, du GewStG 2002.

78 Ensuite, il découle de la demande de décision préjudicielle – et il est admis par le gouvernement allemand – que, postérieurement au 31 décembre 1993, le législateur allemand a modifié la portée de la déduction accordée, en ce sens que celle-ci a été calculée non plus sur le dividende brut, mais sur le dividende net. La portée de la déduction a, dès lors, également été réduite.

79 Enfin, la juridiction de renvoi indique que le contexte législatif global dans lequel s'inscrit l'article 9, point 7, du GewStG 2002 a été profondément modifié par le Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz), [loi relative à l'abaissement des taux d'imposition et à la réforme de la fiscalité des entreprises (loi de réduction des impôts)], du 23 octobre 2000 (BGBl. 2000 I, p. 1433). En effet, l'introduction du régime d'abattement de 50 % des revenus par cette nouvelle loi aurait entraîné que les dividendes versés dans le cadre du nouveau régime seraient par principe exonérés de l'impôt sur le bénéfice d'exploitation, à condition de remplir les conditions visées à l'article 9, point 7, du GewStG 2002, alors que, sous le régime précédent, les dividendes perçus par des personnes morales étaient, en principe, soumis à l'impôt et que l'article 9, point 7, du GewStG 2002 constituait une exception.

80 À cet égard, il importe de rappeler que, en tant que dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, l'article 64, paragraphe 1, TFUE doit faire l'objet d'une interprétation stricte (arrêt du 17 octobre 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, point 29).

81 Par conséquent, les conditions auxquelles une législation nationale doit répondre pour être considérée comme « existante » à la date du 31 décembre 1993 nonobstant une modification du cadre juridique national postérieure à cette date doivent, elles-aussi, être interprétées de manière stricte.

82 Or, la restriction du champ d'application de la déduction prévue à l'article 9, point 7, du GewStG 2002, tant au niveau personnel que matériel, combinée au changement du contexte législatif global dont il est question au point 79 du présent arrêt, contredit la thèse du gouvernement allemand selon laquelle la législation nationale en cause au principal est, en substance, demeurée identique, malgré les modifications législatives intervenues entre le 31 décembre 1993 et l'adoption de cette disposition de droit national.

83 En conséquence, une restriction à la libre circulation des capitaux, telle que celle qu'emporte l'application de l'article 9, point 7, du GewStG 2002, ne saurait être soustraite à la règle de l'article 63, paragraphe 1, TFUE sur le fondement de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

84 Il convient néanmoins d'examiner dans quelle mesure une telle restriction est susceptible d'être justifiée au regard des autres dispositions du traité.

Sur l'existence d'une justification

85 En vertu de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis.

86 Cette disposition, en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité FUE. En effet, la dérogation prévue à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE est elle-même limitée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article « ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 [TFUE] » (arrêt du 10 avril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, points 55 et 56 ainsi que jurisprudence citée).

87 Il y a lieu, dès lors, de distinguer les différences de traitement permises au titre de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE des discriminations interdites par l'article 65, paragraphe 3, TFUE. Or, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, pour qu'une législation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (arrêt du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 23 ainsi que jurisprudence citée).

Sur la comparabilité objective des situations

88 Il découle de la jurisprudence de la Cour, d'une part, que le caractère comparable ou non d'une situation transfrontalière avec une situation interne doit être examiné en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause ainsi que de l'objet et du contenu de ces dernières (arrêt du 2 juin 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, point 48 et jurisprudence citée).

89 D'autre part, seuls les critères de distinction pertinents établis par la législation en cause doivent être pris en compte aux fins d'apprécier si la différence de traitement résultant d'une telle législation reflète une différence de situation objective (arrêts du 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a., C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286, point 28, ainsi que du 2 juin 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, point 49).

90 Ainsi qu'il a déjà été précisé aux points 56 à 58 du présent arrêt, la législation nationale en cause au principal organise un traitement différencié des dividendes selon qu'ils sont versés par une société résidente ou par une société établie dans un État tiers.

91 Le gouvernement allemand soutient que les revenus issus d'une participation dans une société étrangère ne sont en principe pas soumis à l'impôt sur le bénéfice d'exploitation en amont, à la différence de ceux issus d'une société résidente.

92 Or, à l'égard d'une législation nationale, telle que celle au principal, destinée à prévenir une double imposition en autorisant la déduction de l'assiette de l'impôt sur le bénéfice d'exploitation les dividendes provenant de participations dans une ou plusieurs sociétés de capitaux, la situation de la société bénéficiant de dividendes distribués par des sociétés résidentes est comparable à celle d'une société bénéficiaire de revenus tirés de participations provenant de sociétés non-résidentes (voir, par analogie, arrêts du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, point 62, et du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 113).

93 Dans ces conditions, il résulte de ce qui précède que les sociétés qui perçoivent des dividendes versés par des sociétés établies dans le même État membre se trouvent, au regard de la législation nationale en cause au principal, dans une situation comparable à celles qui bénéficient de dividendes provenant de sociétés ayant leur siège dans un État tiers.

Sur l'existence d'une raison impérieuse d'intérêt général

94 Le gouvernement allemand soutient que la législation nationale en cause au principal est destinée à lutter contre les montages fiscaux abusifs. En effet, la déduction prévue à l'article 9, point 7, du GewStG 2002 ne bénéficierait qu'aux distributions effectives et éviterait que des déductions puissent être opérées en recourant à des sociétés écran.

95 Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler que, pour qu'une législation nationale soit considérée comme visant à éviter les fraudes et les abus, son but spécifique doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d'un avantage fiscal (arrêts du 5 juillet 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, point 40, et du 7 septembre 2017, Eqiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, point 30 et jurisprudence citée).

96 Ainsi, une présomption générale de fraude et d'abus ne saurait justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité et la seule circonstance que la société distributrice des dividendes est située dans un État tiers ne saurait non plus fonder une présomption générale de fraude fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 19 juillet 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, point 32 et jurisprudence citée).

97 En l'occurrence, l'identification précise du type d'abus que la législation fiscale en cause au principal vise à prévenir ne ressort ni du dossier soumis à la Cour ni des explications fournies par le gouvernement allemand.

98 En tout état de cause, les conditions d'application de la déduction prévue à l'article 9, point 7, du GewStG 2002, selon lesquelles il y a lieu de prendre en compte, s'agissant des filiales ayant une fonction de holding, la nature de l'activité de leurs sous-filiales, en ce sens que la filiale doit pouvoir être qualifiée de « holding animatrice » ou de « holding nationale », au sens visé au point 13 du présent arrêt, instaurent, en ce qui concerne les sociétés établies dans les États tiers, une présomption irréfragable d'abus.

99 Cette législation ne saurait dès lors être justifiée par la nécessité de prévenir les abus et la fraude fiscale.

100 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que les articles 63 à 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet une déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux ayant sa direction et son siège dans un État tiers à des conditions plus strictes que la déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux de droit national non exonérée.

Sur les dépens

101 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

Les articles 63 à 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet une déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux ayant sa direction et son siège dans un État tiers à des conditions plus strictes que la déduction des bénéfices issus de participations détenues dans une société de capitaux de droit national non exonérée.

Signatures