HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

20 septembrie 2018*

„Trimitere preliminară – Articolele 63-65 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Deducere a profiturilor impozabile – Participații deținute de o societate-mamă la o societate de capital cu administrația și cu sediul într-un stat terț – Dividende distribuite societății-mamă – Deductibilitate fiscală supusă unor condiții mai stricte decât deducerea profiturilor obținute din participații deținute la o societate de capital de drept național care nu este scutită”

În cauza C-685/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania), prin decizia din 20 septembrie 2016, primită de Curte la 27 decembrie 2016, în procedura

EV

împotriva

Finanzamt Lippstadt,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii E. Levits (raportor) și A. Borg Barthet, doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 noiembrie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru EV, de U. Hohage, Rechtsanwalt;

– pentru Finanzamt Lippstadt, de H.-J. Sellmann, în calitate de agent;

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

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 februarie 2018,

* Limba de procedură: germana.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63-65 TFUE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între EV, societate în comandită pe acțiuni de drept german, pe de o parte, și Finanzamt Lippstadt (administrația fiscală din Lippstadt, Germania, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu impozitul comercial (Gewerbesteuer) la care a fost supusă EV.

Dreptul german

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (Legea fiscală privind relațiile cu străinătatea) din 8 septembrie 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713, denumită în continuare „AStG”) enumeră la articolul 8 alineatul 1 punctele 1-6 următoarele activități:

1.agricultură și silvicultură;

2.fabricarea, prelucrarea, transformarea sau montarea de obiecte, activități de producție de energie, precum și de cercetare sau de explorare de resurse naturale;

3.exploatarea instituțiilor de credit sau a societăților de asigurări care exploatează o unitate comercială pentru operațiunile lor (cu unele excepții);

4.comerț (cu unele excepții);

5.servicii (cu unele excepții);

6.leasing și închiriere (cu unele excepții).

4 Gewerbesteuergesetz (Legea privind impozitul comercial) din anul 2002, în versiunea care rezultă din Legea fiscală privind anul 2008 din 20 decembrie 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150, denumită în continuare „GewStG 2002”), prevede la articolul 2:

„(1) [1]Este supusă impozitului comercial orice întreprindere industrială sau comercială exploatată în Germania. […] [3]Se consideră că o întreprindere industrială sau comercială este exploatată în Germania atunci când păstrează un sediu permanent pe teritoriul german […].

(2) [1]Activitatea exercitată de societățile de capital (în special de societățile europene, de societățile pe acțiuni, de societățile în comandită pe acțiuni și de societățile cu răspundere limitată) […] este asimilată întotdeauna și în totalitate unei întreprinderi industriale sau comerciale. [2]În cazul în care o societate de capital este o societate organic legată [(*Organgesellschaft*)], în sensul articolelor 14, 17 sau 18 din Körperschaftsteuergesetz [Legea privind impozitul pe profit], se consideră că aceasta constituie un sediu permanent al organizației-umbrelă.”

5 În temeiul articolului 6 din GewStG 2002, baza de impozitare a impozitului comercial este profitul industrial sau comercial, mai precis, în conformitate cu articolul 7 prima teză din GewStG 2002, profitul obținut din activitatea industrială sau comercială, calculat în temeiul dispozițiilor Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit, denumită în continuare „EStG”) sau ale Körperschaftsteuergesetz (Legea privind impozitul pe profit, denumită în continuare „KStG”), majorat sau redus cu sumele menționate la articolele 8 și 9 din GewStG.

6 Articolul 8 din GewStG 2002, intitulat „Reintegrări”, prevede:

„Următoarele sume, în măsura în care au fost deduse cu ocazia calculării profitului, sunt reintegrate în profitul obținut în urma desfășurării unei activități industriale sau comerciale (articolul 7):

[…]

5. excedentul părților din profit (dividende) care nu a fost luat în considerare în temeiul articolului 3 punctul 40 din [EStG] sau al articolului 8b alineatul 1 din [KStG] și veniturile asimilate și remunerațiile provenite din participațiile deținute la o societate, la o asociație de persoane sau într-o masă patrimonială în sensul [KStG], în măsura în care nu îndeplinesc condițiile enunțate la articolul 9 punctele 2a sau 7, după deducerea cheltuielilor de exploatare care au o legătură economică cu aceste venituri, […]

[…]”

7 Articolul 9 din GewStG 2002 reglementează deducerile și reducerile privind profiturile obținute din participațiile deținute la o societate națională, la o societate stabilită în alt stat membru sau într-un stat terț.

8 În primul rând, articolul 9 punctul 2a din GewStG 2002 prevede că din suma profitului și a reintegrărilor în acest profit se scade profitul obținut din participațiile la o societate de capital de drept național care nu este scutită în sensul articolului 2 alineatul 2 din această lege, atunci când participația deținută la începutul perioadei de încasare este cel puțin egală cu 15 % din capitalul inițial sau din capitalul social și această parte din profit a fost luată în considerare la calcularea profitului, în conformitate cu articolul 7 din legea menționată. În temeiul articolului 9 punctul 2a a treia teză din GewStG 2002, cheltuielile suportate legate direct de participarea la profit diminuează cuantumul deducerii în măsura în care sunt luate în considerare veniturile din participații corespunzătoare.

9 Articolul 9 punctul 3 din GewStG 2002 prevede în plus că din suma profitului și a reintegrărilor se scade acea parte a profitului comercial al unei întreprinderi naționale care poate fi atribuită unui sediu permanent din străinătate al acestei întreprinderi.

10 În al doilea rând, în ceea ce privește profiturile obținute din participațiile la o societate stabilită în alt stat membru care îndeplinește condițiile prevăzute de 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), deducerea poate fi efectuată, în conformitate cu articolul 9 punctul 7 a doua parte a primei teze din GewStG 2002, atunci când participația deținută reprezintă cel puțin o zecime din capitalul social la începutul perioadei de referință.

11 În al treilea rând, în conformitate cu articolul 9 punctul 7 prima parte a primei teze din GewStG 2002, din suma profitului și a reintegrărilor se scad:

„profitul obținut din participațiile la o societate de capital care are administrația și sediul în afara teritoriului de aplicare a prezentei legi, din al cărei capital social întreprinderea deține, de la începutul perioadei de referință și în mod neîntrerupt, cel puțin 15 % (filiala) și care își obține veniturile brute exclusiv sau aproape exclusiv din activități care intră sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6 din [AStG], precum și profitul obținut din participațiile deținute la societățile din care întreprinderea deține în mod direct cel puțin un sfert din capitalul social, atunci când aceste participații există în mod neîntrerupt de cel puțin 12 luni înainte de data contabilizării în vederea determinării profitului, iar întreprinderea dovedește că

1. aceste societăți își au administrația și sediul în același stat ca și filiala, iar veniturile lor brute sunt obținute în mod exclusiv sau aproape exclusiv din activități care intră sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6 din [AStG] sau

2. filiala deține participații care au o legătură economică cu activitățile sale proprii ce intră sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6, iar societatea la care este deținută participația își obține veniturile brute în mod exclusiv sau aproape exclusiv din asemenea activități,

atunci când părțile din profit au fost contabilizate în profit (articolul 7); […]”

12 În această privință, articolul 9 punctul 2a a treia teză din GewStG 2002 este aplicabil prin analogie, în temeiul articolului 9 punctul 7 a doua teză din această lege.

13 Din cererea de decizie preliminară, precum și din observațiile guvernului german rezultă că un „holding național” vizează o filială care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 9 punctul 7 prima parte a primei teze punctul 1 din GewStG 2002, iar un „holding funcțional” vizează o filială care îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 9 punctul 7 prima parte a primei teze punctul 2 din GewStG 2002.

14 Articolul 9 punctul 7 a patra-a șaptea teză din GewStG 2002 reglementează distribuirile efectuate de subfilialele care au administrația și sediul în afara teritoriului de aplicare al legii menționate după cum urmează:

„[4]În cazul în care o întreprindere care deține în mod indirect, prin intermediul unei filiale, cel puțin 15 % dintr-o societate de capital care are administrația și sediul în afara teritoriului de aplicare a prezentei legi (subfilială) realizează, în cursul unui exercițiu, profituri obținute din participațiile sale la filială, iar subfiliala distribuie profituri filialei în cursul acestui exercițiu, aceeași reglementare se aplică, la cererea întreprinderii, pentru partea din profitul primit de ea care corespunde distribuirii de către subfilială a profiturilor care îi revin ca urmare a participării sale indirecte. [5]În cazul în care, în cursul exercițiului respectiv, filiala a primit, pe lângă părțile din profitul unei subfiliale, alte venituri, cea de a patra teză se aplică doar părții din profitul distribuit care revine filialei și care corespunde proporției acestor părți din profit în raport cu suma acestor profituri și a altor venituri, în limitele cuantumului acestor părți din profit. [6]Aplicarea celei de a patra teze presupune că

1. subfiliala a obținut, în cursul exercițiului în care a efectuat distribuirea, venituri brute în mod exclusiv sau aproape exclusiv din activități care intră sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6, din [AStG] sau din participații care fac parte din domeniul de aplicare al primei teze punctul 1 și că

2. filiala îndeplinește condițiile impuse de prima teză în ceea ce privește participarea la capitalul subfilialei.

[7]Aplicarea dispozițiilor anterioare presupune că întreprinderea prezintă toate probele, în special

1. demonstrează, prin prezentarea documentelor relevante, că filiala obține venituri brute în mod exclusiv sau aproape exclusiv din activități care intră sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6 din [AStG] sau din participații care fac parte din domeniul de aplicare al primei teze punctele 1 și 2,

2. demonstrează, prin prezentarea documentelor relevante, că subfiliala obține venituri brute în mod exclusiv sau aproape exclusiv din activități care intră sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6 din [AStG] sau din participații care fac parte din domeniul de aplicare al primei teze punctul 1,

3. demonstrează profitul care poate fi distribuit al filialei sau al subfilialei prin prezentarea unor bilanțuri și a unor conturi de profit și pierderi; aceste documente trebuie prezentate la cerere împreună cu certificatul prevăzut sau utilizat în mod obișnuit în statul în care se află administrația sau sediul și întocmit de un organism de control recunoscut oficial sau echivalent."

15 În conformitate cu articolul 8b alineatul 1 din KStG, referitor la participațiile la alte societăți și asociații, remunerațiile percepute printre altele în sensul articolului 20 alineatul 1 punctul 1 din EStG nu sunt luate în considerare la stabilirea venitului.

16 În ceea ce privește calcularea venitului pentru o unitate fiscală (*Organschaft*), articolul 15 prima teză punctul 2 din KStG prevede că, prin derogare de la normele generale, articolul 8b alineatele 1-6 din KStG nu se aplică societății organic legate (*Organgesellschaft*).

17 La rândul său, articolul 20 alineatul 1 punctul 1 din EStG prevede că fac parte din veniturile din capital printre altele părțile din profit (dividende) care provin din acțiuni care conferă un drept de participare la profit și la produsul lichidării unei societăți de capital.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

18 EV produce piese auto și este societatea-mamă a unui grup mondial. Filialele sale dețin, la rândul lor, participații în capitalul mai multor altor societăți.

19 În cursul exercițiului fiscal corespunzător anului 2009, EV, în calitate de organizație-umbrelă, și Reinhold Poersch GmbH (denumită în continuare „R GmbH") formau o unitate fiscală în scopul calculării impozitului comercial, în sensul legislației fiscale germane. EV deținea 100 % din capitalul R GmbH.

20 La rândul său, R GmbH deținea 100 % din capitalul Hella Asia Pacific Pty Ltd (denumită în continuare „HAP Ltd"), o societate de capital de drept australian cu sediul în Australia. În cursul anului 2009, HAP Ltd a obținut de la filiala sa Hella Philippinen Inc. (denumită în continuare „H Inc.") dividende în cuantum de 556 000 de dolari australieni (AUD) (aproximativ 337 584 de euro).

21 În același an, HAP Ltd a distribuit suma de 45 287 000 AUD (aproximativ 27 496 685 de euro) către acționarul său, R GmbH. Suma distribuită era compusă din profiturile reportate în decursul mai multor exerciții anterioare și dintr-o distribuire a profiturilor menționate la punctul precedent, pe care HAP Ltd le obținuse de la H Inc.

22 În cursul anului 2012 a fost efectuat un control fiscal la R GmbH privind exercițiile fiscale referitoare la anii 2006-2009. Inspectorii au constatat că dividendele obținute de R GmbH trebuiau să fie scutite de impozit la nivelul EV, în temeiul articolului 8b alineatul 1 din KStG, 5 % din rezultat trebuind să fie reintegrat forfetar în venitul societății în temeiul articolului 8b alineatul 5 din aceeași lege, în calitate de cheltuieli de exploatare nedeductibile.

23 Administrația fiscală și-a însușit concluziile inspectorilor și a considerat că, în conformitate cu articolul 8 punctul 5 din GewStG 2002, trebuia să reintegreze în rezultatul din exploatare al EV dividendele plătite de HAP Ltd către R GmbH, după deducerea profiturilor distribuite de H Inc. către HAP Ltd.

24 Astfel, potrivit administrației fiscale, distribuirea profiturilor de către HAP Ltd nu îndeplinea, corespunzător cerințelor legale, condițiile prevăzute la articolul 9 punctul 7 prima teză din GewStG 2002, pentru a beneficia de o excepție de la principiul reintegrării.

25 În primul rând, administrația fiscală a considerat că HAP Ltd, ca filială, era o societate holding care nu obținea venituri din activități proprii care intrau sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6 din AStG, astfel încât nu putea fi considerată ca fiind un „holding funcțional”, vizat la articolul 9 punctul 7 prima parte a primei teze punctul 2 din GewStG 2002. În al doilea rând, aceasta nu putea fi calificată nici ca „holding național”, care beneficiază de un regim mai favorabil în temeiul articolului 9 punctul 7 prima parte a primei teze punctul 1 din GewStG 2002, întrucât deținea participații în subfiliale stabilite în afara teritoriului australian.

26 În schimb, administrația fiscală a considerat că suma distribuită de H Inc. către HAP Ltd, care a fost ulterior distribuită de aceasta din urmă societății R GmbH, intra sub incidența articolului 9 punctul 7 a patra teză și următoarele din GewStG 2002 și putea beneficia de regimul privilegiat al subfilialei. În consecință, aceste dividende plătite de H Inc. nu au fost reintegrate în profitul societății R GmbH.

27 Pe baza acestor considerații, la 13 noiembrie 2012, administrația fiscală a emis o decizie de impunere prin care dividendele plătite de HAP Ltd societății R GmbH, după deducerea dividendelor plătite de H Inc. către HAP Ltd, au fost reintegrate în proporție de 95 %, în conformitate cu GewStG 2002, în rezultatul din exploatare al societății EV, în calitate de organizație-umbrelă. Reclamația introdusă de EV împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă printr-o decizie din 8 noiembrie 2013.

28 În acest context, EV a sesizat instanța de trimitere, Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster, Germania), cu o acțiune, susținând printre altele că dividendele din străinătate erau supuse unui tratament discriminatoriu contrar dreptului Uniunii și că dividendele distribuite de HAP Ltd către R GmbH trebuiau să fie deduse din profitul din exploatare al EV în întregime.

29 În aceste condiții, Finanzgericht Münster (Tribunalul Fiscal din Münster) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile privind libera circulație a capitalurilor și a plăților cuprinse la articolul 63 și următoarele din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării cuprinse la articolul 9 punctul 7 din [GewStG 2002], în măsura în care aceasta supune deducerea, efectuată în scopul impozitului comercial, din profitul impozabil și din reintegrări, a profiturilor provenite din participații deținute la o societate de capital cu administrația și cu sediul în afara Republicii Federale Germania unor condiții mai stricte decât deducerea, din profitul impozabil și din reintegrări, a profiturilor provenite din participații deținute la o societate de capital de drept național, care nu este scutită de impozit, ori a părții din cuantumul profitului din exploatare al unei societăți de drept național, atribuibile unui sediu permanent stabilit în străinătate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

30 Mai întâi, trebuie arătat că, deși formularea întrebării preliminare include orice societate de capital cu administrația și cu sediul în afara teritoriului german, este cert că litigiul principal se referă la tratamentul profiturilor percepute de la o societate cu administrația și cu sediul într-un stat terț, și anume în Australia.

31 În aceste condiții, întrebarea preliminară trebuie să fie înțeleasă ca raportându-se numai la tratamentul profiturilor distribuite de societăți care au administrația și sediul în state terțe, fără a viza ipotezele în care profiturile sunt distribuite de societăți care au administrația și sediul într-un alt stat membru.

32 În continuare, trebuie să se examineze dacă articolul 63 TFUE poate fi invocat într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește diferența dintre tratamentul acordat profiturilor distribuite unei societăți rezidente de o filială stabilită într-un stat terț și tratamentul acordat profiturilor distribuite de filiale rezidente unei societăți rezidente.

33 În această privință, din jurisprudența Curții rezultă că tratamentul fiscal al dividendelor este susceptibil să intre în domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, privind libertatea de stabilire, și al articolului 63 TFUE, privind libera circulație a capitalurilor. În ceea ce privește aspectul dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile de circulație, este necesar să se ia în considerare obiectul reglementării în cauză (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 31 și jurisprudența citată).

34 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 face parte din domeniul de aplicare al articolului 49 TFUE, referitor la libertatea de stabilire (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 32 și jurisprudența citată).

35 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 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 33 și jurisprudența citată).

36 Curtea a statuat că, într-un context privind tratamentul fiscal al unor dividende provenite dintr-un stat terț, examinarea obiectului unei legislații naționale este suficientă pentru a aprecia dacă tratamentul fiscal al unor astfel de dividende intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 34 și jurisprudența citată).

37 În această privință, Curtea a precizat că o legislație națională privind tratamentul fiscal al dividendelor care nu se aplică exclusiv situațiilor în care societatea-mamă exercită o influență decisivă asupra societății care distribuie dividendele trebuie apreciată din perspectiva articolului 63 TFUE. Prin urmare, o societate rezidentă într-un stat membru poate, indiferent de ponderea participației pe care o deține în societatea care distribuie dividende stabilită într-un stat terț, să invoce această dispoziție pentru a contesta legalitatea unei astfel de legislații (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 35 și jurisprudența citată).

38 În speță, articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 supune deducerea dividendelor primite de societățile rezidente de la filialele lor stabilite în state terțe condiției ca participația deținută de societatea rezidentă în filială să reprezinte, de la începutul perioadei de referință, în mod neîntrerupt, cel puțin 15 %.

39 În această privință, instanța de trimitere și guvernul german arată că o asemenea participație de 15 % permite, în conformitate cu dreptul german al societăților, exercitarea anumitor drepturi recunoscute asociaților minoritari. Cu toate acestea, această împrejurare nu poate conduce la concluzia că articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 vizează numai participațiile care conferă o influență certă asupra deciziilor societății care distribuie dividendele.

40 Astfel, Curtea a statuat deja că participația de cel puțin 15 % din capitalul social al filialei 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 20 decembrie 2017, Deister Holding și Juhler Holding, C-504/16 și C-613/16, EU:C:2017:1009, punctele 79 și 80, precum și jurisprudența citată).

41 În consecință, trebuie să se considere că articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 nu se aplică numai în situațiile în care societatea-mamă deține participații care îi pot permite să exercite o influență certă asupra deciziilor filialei sale și să stabilească activitățile acesteia.

42 Prin urmare, o astfel de legislație trebuie să fie apreciată în raport cu articolul 63 TFUE.

43 Desigur, în speță, în temeiul articolului 9 punctul 7 din GewStG 2002, pentru ca societatea-mamă să poată solicita deducerea dividendelor distribuite de filiala sa stabilită în afara teritoriului german, trebuie, pe lângă pragul de 15 % menționat mai sus, ca această filială să își obțină veniturile brute exclusiv sau aproape exclusiv din activități care intră sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6 din AStG sau din participații în subfiliale în care filiala respectivă deține cel puțin 25 % din capital, sub rezerva îndeplinirii altor anumite condiții.

44 Existența acestui prag secundar de 25 % referitor la participarea filialei la capitalul social al subfilialei nu repune însă în discuție considerația de la punctul 41 din prezenta hotărâre.

45 Astfel, în primul rând, după cum reiese din jurisprudența amintită la punctele 34 și 35 din prezenta hotărâre, pentru a se stabili dacă legislația națională în cauză intră sub incidența libertății de stabilire sau a liberei circulații a capitalurilor, trebuie să se examineze natura participațiilor societății-mamă în filiala distribuitoare căreia i se poate aplica legislația menționată.

46 În al doilea rând, pragul secundar de 25 % prevăzut la articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 este stabilit în cadrul uneia dintre condițiile alternative referitoare la veniturile pe care filiala le distribuie societății-mamă. Astfel, într-o situație în care nu este vorba despre structuri de societăți pe mai multe niveluri sau într-o situație în care societatea-mamă deține cel puțin 15 % din filială și în care aceasta din urmă își obține veniturile brute exclusiv sau aproape exclusiv din activități care intră sub incidența articolului 8 alineatul 1 punctele 1-6 din AStG, acest prag nu are vocația de a se aplica. În consecință, chiar dacă acesta ar trebui să fie luat în considerare în cadrul aprecierii menționate la punctul 45 din prezenta hotărâre, el nu este de natură să repună în discuție faptul că articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 nu se aplică numai în situațiile în care societatea-mamă deține participații care îi pot permite să exercite o influență certă asupra deciziilor filialei sale și să stabilească activitățile acesteia.

47 Prin urmare, articolul 63 TFUE poate fi invocat într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește diferența dintre tratamentul acordat profiturilor distribuite unei societăți rezidente de o filială stabilită într-un stat terț și tratamentul acordat profiturilor distribuite de filiale rezidente ale unei societăți rezidente.

48 În sfârșit, trebuie arătat că întrebarea adresată vizează comparația tratamentului acordat profiturilor distribuite unor societăți-mamă rezidente de filiale stabilite în state terțe nu numai în raport cu tratamentul rezervat profiturilor distribuite unor societăți-mamă rezidente de filiale rezidente, ci și în raport cu tratamentul acordat profitului din exploatare al unei societăți rezidente atribuibil unui sediu permanent situat în afara teritoriului național.

49 Comparația dintre tratamentul fiscal rezervat, pe de o parte, profiturilor distribuite unor societăți-mamă rezidente de filialele lor stabilite în state terțe și, pe de altă parte, profitului din exploatare al unei societăți rezidente atribuibil unui sediu permanent situat în afara teritoriului național ar presupune să se examineze dacă o legislație precum cea în discuție în litigiul principal introduce o diferență de tratament care descurajează o societate rezidentă să își exercite activitatea în afara statului său de reședință prin intermediul unei filiale în locul unui sediu permanent.

50 În această privință, trebuie amintit că societățile care au sediul social, administrația sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Uniunii își întemeiază dreptul de a-și exercita activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții pe articolul 49 TFUE, referitor la libertatea de stabilire, aplicabil acestor societăți în temeiul articolului 54 TFUE, iar nu pe articolul 63 TFUE, referitor la libera circulație a capitalurilor.

51 Curtea a statuat că, deși, potrivit modului lui de redactare, prevederile dreptului Uniunii referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (Hotărârea din 23 noiembrie 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, punctul 24, și Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 16).

52 Cu toate acestea, capitolul din tratat referitor la libertatea de stabilire nu conține nicio dispoziție care extinde domeniul de aplicare al dispozițiilor sale la situații care privesc stabilirea unei societăți dintr-un stat membru într-un stat terț sau a unei societăți dintr-un stat terț într-un stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, punctul 97 și jurisprudența citată).

53 Prin urmare, nici articolul 63 TFUE, nici articolul 49 TFUE nu au vocația de a se aplica unei situații în care reglementarea națională instituie o diferență de tratament fiscal între profitul din exploatare al unei societăți rezidente atribuibil unui sediu permanent situat în afara teritoriului național și profiturile unei filiale situate într-un stat terț.

54 În consecință, este necesar doar să se examineze în continuare dacă articolele 63-65 TFUE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune deducerea profiturilor obținute din participații deținute la o societate de capital cu administrația și cu sediul într-un stat terț unor condiții mai stricte decât deducerea profiturilor obținute din participații deținute la o societate de capital de drept național care nu este scutită.

Cu privire la existența unei restricții

55 Rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că măsurile interzise prin articolul 63 alineatul (1) TFUE, fiind restricții privind libera circulație a capitalurilor, le includ pe cele de natură să descurajeze nerezidenții să facă investiții într-un stat membru sau să descurajeze rezidenții statului membru respectiv să facă investiții în alte state (Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 27 și jurisprudența citată).

56 În speță, legislația în discuție în litigiul principal prevede un tratament diferențiat între dividendele distribuite de o societate rezidentă și dividendele distribuite de o societate stabilită într-un stat terț.

57 Astfel, după cum precizează instanța de trimitere, în temeiul articolului 9 punctul 2a prima teză din GewStG 2002, atunci când societatea rezidentă primește dividende de la o altă societate rezidentă supusă impozitării, reducerea impozitului comercial presupune doar deținerea unui minim de 15 % din capitalul social al societății distribuitoare la începutul perioadei de impunere și contabilizarea profitului obținut în temeiul acestor participații pentru stabilirea profitului impozabil.

58 În schimb, în ceea ce privește distribuirile efectuate de o societate stabilită într-un stat terț, este necesar, în temeiul articolului 9 punctul 7 prima teză din GewStG 2002, ca participația de cel puțin 15 % să fie deținută de la începutul perioadei de referință în mod neîntrerupt și, în plus, ca veniturile brute să provină din anumite venituri active, și anume numai din cele obținute exclusiv din activitățile prevăzute la articolul 8 alineatul 1 punctele 1-6 din AStG, sau să se demonstreze că este vorba despre venituri ale unor subfiliale la care filiala deține cel puțin 25 % din capital, indiferent dacă filiala

constituie un holding național sau un holding funcțional, și că subfiliala își obține, în orice caz, veniturile brute aproape exclusiv din activități economice prevăzute la articolul 8 alineatul 1 punctele 1-6 din AStG.

59 După cum a recunoscut, de altfel, guvernul german în observațiile sale scrise, deducerea prevăzută la articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 este supusă unor condiții mai stricte decât deducerea prevăzută la articolul 9 punctul 2a din această lege.

60 Totuși, potrivit acestui guvern, articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 nu implică vreo restricție privind libera circulație a capitalurilor, ci, dimpotrivă, instituie o egalitate de tratament între veniturile pe care le califică drept „pasive”, cu alte cuvinte, în general, între veniturile obținute din administrarea patrimoniului și care nu sunt supuse impozitului comercial și, prin urmare, nici nu dau naștere unui drept de deducere. În această măsură, dispoziția respectivă ar prevedea că anumite activități de administrare a patrimoniului societății stabilite într-un stat terț nu pot da naștere unui asemenea drept de deducere. În schimb, aceasta ar însemna că anumite activități așa-zise „active” – mai precis activități comerciale și, prin urmare, în principiu, activități supuse impozitului comercial – ale societății străine ar da naștere la deducere.

61 Trebuie arătat însă, în această privință, că, pe de o parte, guvernul german însuși admite că, în ceea ce privește dividendele distribuite de societăți rezidente, deducerea nu depinde de tipul de activitate desfășurată de societatea de capitaluri distribuitoare a acestor dividende.

62 Pe de altă parte, articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 prevede alte condiții mai restrictive pentru societățile rezidente în ceea ce privește distribuirile de dividende provenite de la filiale stabilite în state terțe, precum obligația de a deține o participație de cel puțin 15 % în mod neîntrerupt, în perioada de referință, la societățile distribuitoare stabilite în state terțe, iar nu doar la începutul acestei perioade, precum și condiții referitoare la subfilialele care distribuie dividendele către filiale.

63 În consecință, este necesar să se considere că, prin supunerea deductibilității fiscale a dividendelor plătite de filiale stabilite în state terțe unor condiții mai stricte decât cele cărora le sunt supuse dividendele plătite de filialele rezidente, legislația în discuție în litigiul principal poate să descurajeze societățile-mamă rezidente să investească propriile capitaluri în filiale stabilite în state terțe. Astfel, în măsura în care veniturile din capital având ca origine state terțe sunt tratate din punct de vedere fiscal mai puțin favorabil decât dividendele distribuite de societăți rezidente, acțiunile societăților stabilite în state terțe sunt mai puțin atractive pentru investitorii rezidenți decât cele ale societăților rezidente (a se vedea prin analogie Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 50 și jurisprudența citată).

64 O asemenea legislație constituie, în consecință, o restricție privind circulația capitalurilor între statele membre și statele terțe, interzisă, în principiu, prin articolul 63 TFUE.

Cu privire la aplicarea articolului 64 alineatul (1) TFUE

65 Administrația fiscală, precum și guvernul german susțin însă că Republica Federală Germania este îndreptățită să mențină o asemenea restricție potrivit articolului 64 alineatul (1) TFUE.

66 În temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere aplicării, în raport cu statele terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare, stabilirea, prestarea de servicii financiare sau admiterea de valori mobiliare pe piețele de capital.

67 Deși noțiunea „investiții directe” nu este definită în tratat, aceasta a făcut totuși obiectul unei definiții în nomenclatorul mișcărilor de capital prevăzut în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat [articol abrogat prin Tratatul de la Amsterdam] (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10). Reiese din enumerarea „investițiilor directe” prevăzute în prima rubrică a nomenclatorului menționat și din notele explicative care se referă la ea că această noțiune privește investițiile de orice natură pe care le efectuează persoanele fizice sau juridice și care ajută la crearea sau la menținerea unor relații durabile și directe între cel care oferă fondurile și întreprinderea căreia îi sunt destinate aceste fonduri în vederea exercitării unei activități economice (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 75 și jurisprudența citată).

68 În ceea ce privește participațiile în întreprinderi noi sau existente constituite sub forma unor societăți pe acțiuni, astfel cum o confirmă notele explicative menționate la punctul precedent, obiectivul de a crea sau de a menține legături economice durabile presupune ca acțiunile deținute de acționar să îi dea acestuia, fie în temeiul dispozițiilor legislației naționale cu privire la societățile pe acțiuni, fie în alt fel, posibilitatea de a participa efectiv la gestiunea sau la controlul acestei societăți (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 76 și jurisprudența citată).

69 Din jurisprudența Curții reiese că restricțiile privind circulația capitalurilor care implică o stabilire sau investiții directe în sensul articolului 64 alineatul (1) TFUE privesc nu numai reglementările naționale care, cu ocazia aplicării lor în cazul circulației capitalurilor având ca destinație sau provenind din state terțe, restrâng stabilirea sau investițiile, ci și pe cele care restrâng plățile de dividende care rezultă din acestea (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 77 și jurisprudența citată).

70 Rezultă că o restricție privind circulația capitalurilor, precum tratamentul fiscal mai puțin avantajos al dividendelor provenite din străinătate, intră sub incidența articolului 64 alineatul (1) TFUE în măsura în care aceasta se referă la participații dobândite în vederea creării sau a menținerii unor legături economice durabile și directe între acționar și societatea respectivă și care îi permit acestuia din urmă să participe efectiv la gestiunea sau la controlul acestei societăți (Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 78 și jurisprudența citată).

71 În această privință, Curtea a considerat că împrejurarea că legislația națională care impune o restricție cu privire la circulația capitalurilor care implică investițiile directe poate fi aplicabilă de asemenea altor situații nu este de natură să se opună aplicabilității articolului 64 alineatul (1) TFUE în împrejurările pe care acesta le vizează (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2017, X, C-317/15, EU:C:2017:119, punctul 21).

72 În speță, trebuie să se constate că litigiul principal privește tratamentul fiscal al dividendelor de care a beneficiat EV în calitate de organizație-umbrelă, provenite din participații pe care aceasta le deținea în proporție de 100 % la o primă societate de drept german, care deținea, la rândul său, 100 % din părțile sociale ale HAP Ltd, aflate la originea distribuirii care trebuia să facă obiectul unei reintegrări, potrivit administrației fiscale. O asemenea participație este de natură să dea acționarului posibilitatea de lua parte efectiv la administrarea societății care efectuează distribuirea sau la controlul acesteia și poate, prin urmare, să fie considerată o investiție directă.

73 În ceea ce privește criteriul temporal stabilit de articolul 64 alineatul (1) TFUE, rezultă dintr-o jurisprudență bine stabilită a Curții că, dacă, în principiu, este de competența instanței naționale să determine conținutul unei legislații existente la o dată stabilită printr-un act al Uniunii, este de competența Curții să furnizeze elementele de interpretare a noțiunii de drept al Uniunii care constituie temeiul aplicării unui regim derogatoriu, prevăzut de acest drept, unei legislații naționale „existente” la o dată stabilită (Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 47 și jurisprudența citată).

74 Noțiunea „restricție în vigoare la 31 decembrie 1993”, în sensul articolului 64 alineatul (1) TFUE, presupune că, de la acea dată, cadrul juridic în care se integrează restricția în cauză a făcut parte din ordinea juridică a statului membru respectiv în mod neîntrerupt. Într-adevăr, dacă ar fi altfel, un stat membru ar putea, în orice moment, să reintroducă restricții privind circulația capitalurilor având ca destinație sau provenind din state terțe care existau în ordinea juridică națională la 31 decembrie 1993, dar care nu au fost menținute (Hotărârea din 5 mai 2011, Prunus și Polonium, C-384/09, EU:C:2011:276, punctul 34 și jurisprudența citată).

75 În acest context, Curtea a statuat deja că orice măsură națională adoptată ulterior unei date astfel stabilite nu este, doar din acest motiv, exclusă în mod automat de la regimul derogatoriu instituit prin actul Uniunii respectiv. Astfel, o dispoziție care este, în esența sa, identică cu legislația anterioară sau care se limitează să reducă sau să elimine un obstacol în calea exercitării drepturilor și libertăților stabilite în dreptul Uniunii, existent în legislația anterioară, beneficiază de derogare. În schimb, o legislație care are la bază o logică diferită de cea a reglementărilor anterioare și care instituie proceduri noi nu poate fi asimilată legislației existente la data reținută de actul Uniunii respectiv (Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 48 și jurisprudența citată).

76 În speță, din decizia de trimitere rezultă, mai întâi, că legiuitorul național, cu ocazia unei reforme din 14 august 2007 privind fiscalitatea întreprinderilor, a majorat de la 10 % la 15 % pragul de participare necesar pentru o deducere în temeiul articolului 9 punctul 7 din GewStG 2002.

77 Prin urmare, una dintre condițiile de aplicare a deducerii a fost modificată, reducându-se astfel, după cum a arătat avocatul general la punctul 89 din concluzii, domeniul de aplicare al deducerii prevăzute la articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002.

78 În continuare, din cererea de decizie preliminară rezultă – iar guvernul german recunoaște – că după 31 decembrie 1993, legiuitorul german a modificat domeniul de aplicare al deducerii acordate, în sensul că aceasta nu a mai fost calculată asupra dividendului brut, ci asupra dividendului net. Prin urmare, valoarea deducerii a fost de asemenea redusă.

79 În sfârșit, instanța de trimitere arată că contextul legislativ global în care se înscrie articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 a fost profund modificat prin Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) [Legea privind reducerea cotei de impozitare și reforma fiscalității întreprinderilor (Legea privind reducerea impozitelor)] din 23 octombrie 2000 (BGBl. 2000 I, p. 1433). Astfel, introducerea regimului de scutire a 50 % din venituri prin această nouă lege ar fi condus la scutirea, în principiu, de impozitul comercial a dividendelor plătite în cadrul noului regim, cu condiția îndeplinirii condițiilor prevăzute la articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002, deși, sub regimul precedent, dividendele încasate de persoanele juridice erau, în principiu, supuse impozitului, iar articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 constituia o excepție.

80 În această privință, trebuie amintit că, fiind o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, articolul 64 alineatul (1) TFUE trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (Hotărârea din 17 octombrie 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punctul 29).

81 În consecință, condițiile pe care trebuie să le întrunească o legislație națională pentru a fi considerată „în vigoare” la data de 31 decembrie 1993, în pofida unei modificări a cadrului juridic național ulterioare acestei date, trebuie, la rândul lor, să fie interpretate în mod strict.

82 Or, restrângerea domeniului de aplicare al deducerii prevăzute la articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002, atât la nivel personal, cât și la nivel material, coroborată cu schimbarea contextului legislativ global menționat la punctul 79 din prezenta hotărâre, contrazice teza guvernului german potrivit

căreia legislația națională în discuție în litigiul principal a rămas în esență identică, în pofida modificărilor legislative intervenite între 31 decembrie 1993 și a adoptării acestei dispoziții de drept național.

83 În consecință, o restricție privind libera circulație a capitalurilor, precum cea pe care o presupune aplicarea articolului 9 punctul 7 din GewStG 2002, nu poate eluda norma de la articolul 63 alineatul (1) TFUE în temeiul articolului 64 alineatul (1) TFUE.

84 Trebuie să se examineze însă în ce măsură o asemenea restricție poate fi justificată în raport cu celelalte dispoziții ale tratatului.

Cu privire la existența unei justificări

85 În temeiul articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, articolul 63 TFUE nu aduce atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite.

86 Această dispoziție, în măsura în care reprezintă o derogare de la principiul fundamental al liberei circulații a capitalurilor, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Prin urmare, aceasta nu poate fi interpretată în sensul că orice legislație fiscală care prevede o distincție între contribuabili în funcție de locul în care aceștia au reședința sau în funcție de statul în care își investesc capitalurile este compatibilă în mod automat cu Tratatul FUE. Astfel, derogarea prevăzută la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE este ea însăși limitată de articolul 65 alineatul (3) TFUE, care prevede că dispozițiile naționale menționate la alineatul (1) al acestui articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 63 [TFUE]” (Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punctele 55 și 56, precum și jurisprudența citată).

87 Prin urmare, diferențele de tratament permise potrivit articolului 65 alineatul (1) litera (a) TFUE trebuie să fie distinse de discriminările interzise de articolul 65 alineatul (3) TFUE. Or, din jurisprudența Curții rezultă că, pentru ca o legislație fiscală națională precum cea în discuție în litigiul principal să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului privind libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 23, precum și jurisprudența citată).

Cu privire la comparabilitatea obiectivă a situațiilor

88 Din jurisprudența Curții rezultă, pe de o parte, că analizarea caracterului comparabil sau necomparabil al unei situații transfrontaliere cu o situație internă trebuie să fie realizată ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză, precum și de obiectul și de conținutul acestora din urmă (Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 48 și jurisprudența citată).

89 Pe de altă parte, numai criteriile de distincție pertinente stabilite de legislația în cauză trebuie să fie luate în considerare în scopul de a aprecia dacă diferența de tratament care rezultă dintr-o astfel de legislație reflectă o diferență obiectivă a situațiilor (Hotărârea din 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC și alții, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punctul 28, precum și Hotărârea din 2 iunie 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punctul 49).

90 După cum s-a precizat deja la punctele 56-58 din prezenta hotărâre, legislația națională în discuție în litigiul principal prevede un tratament diferențiat al dividendelor după cum sunt plătite de o societate rezidentă sau de o societate stabilită într-un stat terț.

91 Guvernul german susține că veniturile obținute dintr-o participație la o societate străină nu sunt, în principiu, supuse impozitului comercial în amonte, spre deosebire de cele obținute de la o societate rezidentă.

92 Or, în ceea ce privește o legislație națională precum cea din litigiul principal, destinată evitării dublei impuneri prin permiterea deducerii din baza de calcul a impozitului comercial a dividendelor provenite din participații la una sau la mai multe societăți de capital, situația societății care beneficiază de dividende distribuite de societăți rezidente este comparabilă cu cea a unei societăți beneficiare a unor venituri obținute din participații provenite de la societăți nerezidente (a se vedea prin analogie Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 62, și Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctul 113).

93 În aceste condiții, din ceea ce precedă rezultă că societățile care încasează dividende plătite de societăți stabilite în același stat membru se află, în raport cu legislația națională în discuție în litigiul principal, într-o situație comparabilă cu cele care beneficiază de dividende provenite de la societăți care au sediul într-un stat terț.

Cu privire la existența unui motiv imperativ de interes general

94 Guvernul german susține că legislația națională în discuție în litigiul principal este destinată să combată aranjamentele fiscale abuzive. Astfel, de deducerea prevăzută la articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 nu ar beneficia decât distribuirile efective și prin aceasta s-ar evita ca deducerile să poată fi operate prin intermediul unor societăți-paravan.

95 În acest context, trebuie amintit că, pentru ca o legislație națională să poată fi considerată că urmărește prevenirea fraudei și a abuzului, scopul său specific trebuie să fie acela de a se opune unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror scop este de a beneficia în mod nejustificat de un avantaj fiscal (Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 40, și Hotărârea din 7 septembrie 2017, Eqiom și Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, punctul 30 și jurisprudența citată).

96 Astfel, o prezumție generală de fraudă și de abuz nu poate justifica o măsură care aduce atingere exercitării unei libertăți fundamentale garantate de tratat și nici simpla împrejurare că societatea distribuitoare a dividendelor este situată într-un stat terț nu poate sta la baza unei prezumții generale de fraudă fiscală (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, punctul 32 și jurisprudența citată).

97 În speță, identificarea precisă a tipului de abuz pe care legislația fiscală în discuție în litigiul principal urmărește să îl prevină nu reiese nici din dosarul prezentat Curții, nici din explicațiile furnizate de guvernul german.

98 În orice caz, condițiile de aplicare a deducerii prevăzute la articolul 9 punctul 7 din GewStG 2002 – potrivit cărora este necesar să se ia în considerare, în ceea ce privește filialele care au o funcție de holding, natura activității subfilialelor lor, în sensul că filiala trebuie să poată fi calificată drept „holding funcțional” sau drept „holding național”, în sensul menționat la punctul 13 din prezenta hotărâre – instituie, în privința societăților stabilite în statele terțe, o prezumție irefragabilă de abuz.

99 Prin urmare, această legislație nu poate fi justificată de necesitatea prevenirii abuzurilor și a fraudei fiscale.

100 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 63-65 TFUE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune deducerea profiturilor obținute din participații deținute la o societate de capital cu administrația și cu sediul într-un stat terț unor condiții mai stricte decât deducerea profiturilor obținute din participații deținute la o societate de capital de drept național care nu este scutită.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolele 63-65 TFUE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei legislații naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune deducerea profiturilor obținute din participații deținute la o societate de capital cu administrația și cu sediul într-un stat terț unor condiții mai stricte decât deducerea profiturilor obținute din participații deținute la o societate de capital de drept național care nu este scutită.

Semnături