Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 19 ianuarie 2017 [1]

Cauza C-6/16

Eqiom SAS, fostă Holcim France SAS
Enka SA
împotriva
Ministre des finances et des comptes publics

[cerere de decizie preliminară formulată de Conseil d'État (Consiliul de Stat), Franța]

„Legislația fiscală – Libertatea de stabilire (articolul 43 CE) – Libera circulație a capitalurilor (articolul 56 CE) – Directiva 90/435/CEE – Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora – Impozitul reținut la sursă aplicat dividendelor distribuite – Prevenirea fraudei fiscale – Abuzul de drept"

I – Introducere

1. În esență, prezenta procedură se referă la împrejurările în care un stat membru poate, în scopul prevenirii fraudei, să refuze scutirea de reținerea la sursă care se acordă în mod normal pentru dividendele plătite de către o filială rezidentă către societatea-mamă nerezidentă.

2. Această problemă se ridică în contextul unei dispoziții naționale franceze, menite să prevină utilizarea abuzivă a acestei scutiri de la impozitarea la sursă, prevăzută în principiu la articolul 5 din Directiva 90/435/CEE [2] (denumită în continuare „Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora"), aplicabilă în speță *ratione temporis*. Prin aplicarea acestei dispoziții, autoritățile fiscale au refuzat să scutească de reținerea la sursă dividendele plătite de către o societate stabilită în Franța către societatea-mamă luxemburgheză. Întreprinderea stabilită în Luxemburg era controlată la rândul său, în mod indirect, de o societate cu sediul în Elveția și nu s-a adus dovada, cerută în această împrejurare, că structura lanțului de participări nu a fost creată preponderent din motive de natură fiscală.

1 Limba originală: germana.

2 Directiva Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), înlocuită între timp cu Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 (JO L 345, p. 8).

3. Este incert dacă măsura legislativă franceză, îndreptată în principiu împotriva unei forme a așa-numitului „directive shopping” [3], este compatibilă cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora și cu libertățile fundamentale. Eforturile de combatere a practicilor fiscale abuzive, la nivel european [4] și internațional [5], intensificate în mod determinant în ultima vreme, evidențiază relevanța deosebită a acestei teme. Cu toate că, din motive de echitate fiscală, se recomandă ca orice fraudă să fie combătută în mod consecvent, acest deziderat trebuie realizat cu respectarea proporționalității.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

4. Din perspectiva dreptului primar, cadrul juridic al cauzei îl constituie dispozițiile privind libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor. Având în vedere că, în litigiul principal, trebuie să se aprecieze impozitarea dividendelor distribuite în anii 2005 și 2006, în cadrul răspunsului la întrebările preliminare trebuie să se facă referire la dispozițiile tratatelor în versiunea Tratatului de la Amsterdam [6].

5. În planul dreptului secundar, prezintă relevanță Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora. Potrivit articolului 1 alineatul (1), fiecare stat membru aplică această directivă.

„[…]

– repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt.

[…]”

6. În ceea ce privește astfel de repartizări ale profiturilor, articolul 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora prevede următoarele:

„Profiturile repartizate de filială societății-mamă sunt scutite de taxa reținută la sursă.”

7. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora are următorul conținut:

„Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului.”

3 În versiunea care prezintă interes în speță, o persoană rezidentă a unei țări terțe, care nu este favorizată de Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, își structurează situația prin constituirea unei societăți intermediare astfel încât să poată profita de scutirea de reținere la sursă, prevăzută de directivă.

4 A se vedea Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (JO L 193, p. 1), Directiva (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015 (JO L 21, p. 1), prin intermediul căreia s-au inclus în versiunea actuală a Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora „norme comune minime antiabuz”, precum și, în continuare, Recomandarea Comisiei din 6 decembrie 2012 privind planificarea fiscală agresivă [C(2012) 8806 final].

5 A se vedea în special Rapoartele finale ale OCDE referitoare la Proiectul G20 privind combaterea erodării bazei de impozitare și transferul profiturilor („BEPS”), publicate la 5 octombrie 2015, care pot fi accesate la adresa http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

6 JO 1997, C 340, p. 1.

B – Dreptul național

8. Potrivit articolului 119 bis alineatul 2 din Code général des impôts (Codul fiscal general, denumit în continuare „CGI”), în versiunea aplicabilă în speță, profiturile distribuite de persoane juridice franceze unor persoane care nu au domiciliul fiscal sau sediul în Franța sunt supuse reținerii la sursă.

9. Articolul 119 ter alineatul 1 din CGI coroborat cu alineatul 2 din aceluiași articol prevede, în anumite condiții, scutirea de această reținere la sursă a distribuirii veniturilor către o persoană juridică care demonstrează debitorului sau persoanei care asigură plata veniturilor sale că este beneficiarul efectiv al dividendelor. În plus, aceasta trebuie să aibă sediul executiv efectiv într-un stat membru al Uniunii Europene, trebuie să aibă una dintre formele juridice prevăzute în anexa la Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora și să participe cu cel puțin 20 % la capitalul persoanei juridice care distribuie dividendele.

10. Cu toate acestea, scutirea prevăzută la articolul 119 ter alineatul 3 din CGI nu se aplică atunci când dividendele sunt distribuite unei persoane juridice controlate în mod direct sau indirect de una sau mai multe persoane rezidente în state care nu sunt membre ale Uniunii, cu excepția situației în care această persoană juridică face dovada faptului că beneficiul scutirii nu este scopul principal urmărit prin lanțul de participare sau unul dintre scopurile esențiale urmărite prin intermediul acestuia.

III – Litigiul principal și procedura în fața Curții

11. Prezenta procedură are ca origine un litigiu între întreprinderile Eqiom SAS și Enka SA (denumite în continuare și „reclamantele din procedura principală”), pe de o parte, și administrația fiscală franceză, pe de altă parte.

12. În anii 2005 și 2006, o predecesoare în drepturi a societății Eqiom, stabilită în Franța, a plătit dividende societății sale mamă și acționar unic, societatea de drept luxemburghez Enka. În perioada în discuție, acțiunile acesteia se aflau integral în proprietatea unei societăți stabilite în Cipru, aflată la rândul său sub controlul unei societăți cu sediul în Elveția.

13. Autoritatea competentă a refuzat să acorde scutirea de reținere la sursă în conformitate cu articolul 119 ter alineatul 1 din CGI coroborat cu alineatul 2 al aceluiași articol pentru dividendele plătite. În plus, aceasta a considerat că distribuirea de dividende intra sub incidența excepțiilor prevăzute la alineatul 3 al dispoziției menționate, întrucât beneficiarul nu a putut proba faptul că lanțul de participări nu are ca obiectiv scutirea de reținere sau că acesta nu este unul dintre obiectivele principale. Societățile în cauză au introdus căi de atac împotriva deciziei acesteia.

14. Conseil d’État (Consiliul de Stat), care a fost sesizat între timp cu litigiul, consideră că dispozițiile din dreptul Uniunii sunt determinante pentru soluționarea litigiului și a adresat Curții, la 30 decembrie 2015, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări:

„1) Atunci când o legislație națională a unui stat membru utilizează în dreptul intern posibilitatea oferită la alineatul (2) al articolului 1 din Directiva 90/435/CE din 23 iulie 1990, se poate efectua un control al actelor sau al acordurilor adoptate pentru punerea în aplicare a acestei posibilități în raport cu dreptul primar al Uniunii Europene?

2) Dispozițiile alineatului (2) al articolului 1 din această directivă, care acordă statelor membre o largă marjă de apreciere pentru a stabili care dispoziții sunt «necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului», trebuie interpretate în sensul că se opun ca un stat membru să adopte un mecanism privind excluderea de la beneficiul scutirii a dividendelor distribuite către o persoană juridică controlată în mod direct sau indirect de unul sau mai mulți rezidenți din state care nu sunt

membre ale Uniunii, cu excepția situației în care această persoană juridică justifică faptul că lanțul de participări nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele sale principale beneficiul scutirii?

3) a) În ipoteza în care conformitatea cu dreptul Uniunii a mecanismului «anti-abuz» menționat mai sus ar trebui să fie de asemenea apreciată în raport cu prevederile tratatului, este necesar ca aceasta să fie examinată, ținând seama de obiectul legislației în discuție, în raport cu prevederile articolului 43 din Tratatul de instituire a Comunității Europene, devenit articolul 49 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, chiar dacă societatea care beneficiază de distribuirea dividendelor este controlată în mod direct sau indirect, în urma unui lanț de participări care are, printre obiectivele sale principale, beneficiul scutirii, de către unul sau mai mulți rezidenți din state terțe, care nu se pot prevala de libertatea de stabilire?

b) În lipsa unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară, această conformitate trebuie examinată în raport cu prevederile articolului 56 din Tratatul de instituire a Comunității Europene, devenit articolul 63 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene?

4) Prevederile citate anterior trebuie interpretate în sensul că se opun ca o legislație națională să nu permită scutirea de reținere la sursă pentru dividendele plătite de o societate dintr-un stat membru unei societăți stabilite în alt stat membru, atunci când de aceste dividende beneficiază o persoană juridică controlată în mod direct sau indirect de unul sau mai mulți rezidenți din state care nu sunt membre ale Uniunii Europene, cu excepția cazului în care aceasta dovedește că acest lanț de participări nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele sale principale beneficiul scutirii?”

15. În procedura din fața Curții, au prezentat declarații scrise: reclamantele din procedura principală, Republica Franceză, Regatul Danemarcei, Republica Italiană, Regatul Spaniei și Comisia Europeană. La ședința din 30 noiembrie 2016 au participat părțile de mai sus, cu excepția Republicii Italiene și a Regatului Spaniei, precum și Republica Federală Germania.

IV – Apreciere juridică

16. În esență, prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere dorește să afle dacă Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, precum și libertățile fundamentale se opun dispoziției naționale a unui stat membru precum cea a articolului 119 ter alineatul 3 din CGI, potrivit căruia, în cazul în care o societate din acest stat membru plătește dividende unei alte societăți stabilite în alt stat membru, atunci când beneficiara este supusă în mod direct sau indirect controlului unor acționari din state terțe, această plată nu este scutită de reținerea la sursă, cu excepția situației în care beneficiara dovedește că lanțul de participări nu are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele sale beneficiul scutirii.

17. În cadrul aprecierii noastre, vom analiza întâi a doua întrebare preliminară care se referă la Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora (a se vedea în acest sens secțiunea A). Apoi, vom analiza prima, a treia și a patra întrebare preliminară, care se referă la compatibilitatea măsurii cu dreptul primar, în mod concret cu libertățile fundamentale (a se vedea în acest sens secțiunea B).

A – Cu privire la a doua întrebare preliminară

18. A doua întrebare a instanței de trimitere urmărește să clarifice dacă dispoziția în litigiu este compatibilă cu Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

19. Părțile din procedură nu contestă faptul că, în principiu, plata dividendelor în discuție intră în domeniul de aplicare al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora. Prin urmare, în calitate de stat de rezidență al societății care distribuie dividendele, Franța ar trebui să acorde scutirea de reținerea la sursă, în temeiul articolului 5 din directivă. Cu toate acestea, Franța consideră că cerințele suplimentare impuse scutirii fiscale sunt acoperite de articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora. Potrivit acestei dispoziții, directiva nu se opune aplicării dispozițiilor naționale, necesare pentru prevenirea fraudei sau abuzului.

20. Prin urmare, trebuie să verificăm dacă o dispoziție națională precum cea a articolului 119 ter alineatul 3 din CGI poate fi întemeiată pe articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

21. În opinia Comisiei, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu este pertinent. Având în vedere că adoptarea dispoziției în litigiu nu poate fi considerată o măsură de transpunere a directivei, criteriul de verificare pentru aprecierea compatibilității reglementării cu dreptul Uniunii îl constituie în mod exclusiv dreptul primar al Uniunii.

22. Acest argument nu poate fi primit. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora formează un cadru care trebuie respectat de statele membre atunci când acestea refuză să acorde avantajele prevăzute de directivă în scopul prevenirii fraudei și a abuzului. Din modul de redactare al dispoziției rezultă, *per a contrario*, că directiva se opune dispozițiilor care *nu* servesc prevenirii fraudei și a abuzului și care depășesc cadrul necesar [7].

23. În plus, o interpretare diferită ar putea aduce atingere efectului util al Directivei privind societățile-mamă și filialele acestora întrucât, contrar prezumției implicite a Comisiei, examinarea dispoziției franceze în litigiu în raport cu directiva nu trebuie considerată echivalentă cu examinarea acesteia în raport cu libertățile fundamentale. În cazul în care, prin aplicarea articolului 119 ter alineatul 3 din CGI, Franța ar fi depășit limitele impuse statelor membre potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, scutirea de la reținerea la sursă ar trebui acordată fără restricții. În schimb, invocarea cu succes a libertăților fundamentale garantează în principiu numai egalitatea de tratament cu persoanele care se află într-o situație comparabilă internă.

24. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora reflectă principiul general de drept al Uniunii potrivit căruia abuzul de drept este interzis [8]. Nicio persoană nu se poate prevala în mod abuziv de normele Uniunii [9]. Cu toate că modul de redactare al dispoziției nu precizează interpretarea dată noțiunii de abuz [10], nu se poate considera că aceasta constituie o simplă trimitere la ordinile de drept ale statelor membre. În caz contrar, ar exista riscul ca domeniul de aplicare al directivei să fie restricționat în mod arbitrar în funcție de practica statului membru respectiv.

7 Cu excepția versiunilor în limbile germană și neerlandeză, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora se referă în mod explicit la dispozițiile *necesare* pentru prevenirea fraudei fiscale și a abuzului, cărora nu li se opune directiva.

8 A se vedea Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 38 și jurisprudența citată).

9 A se vedea Hotărârea din 12 mai 1998, Kefalas și alții (C-367/96, EU:C:1998:222, punctul 20), Hotărârea din 23 martie 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, punctul 33), Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 68), Hotărârea din 13 martie 2014, SICES și alții (C-155/13, EU:C:2014:145, punctul 29), și Hotărârea din 28 iulie 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, punctul 37).

10 A se vedea în schimb de exemplu articolul 15 din Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 (Directiva privind regimul fiscal care se aplică fuziunilor, JO L 310, p. 34).

25. Cu toate acestea, în calitate de normă derogatorie, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile mamă și filialele acestora este de strictă interpretare [11]. În ceea ce privește măsurile necesare pentru prevenirea abuzului, acest aspect este impus în special și potrivit principiului securității juridice. Or, în cazul în care o persoană întrunește în mod formal toate cerințele pentru a beneficia de un drept, refuzul acestui drept pentru motivul existenței unui abuz nu poate fi admisibil decât în cazuri speciale.

26. După cum a decis deja Curtea cu privire la Directiva privind societățile mamă și filialele acestora, structurile de participații care au drept unic scop beneficiul avantajelor fiscale prevăzute de directivă reprezintă o formă de abuz [12]. Astfel, și în cazul acestei directive se aplică condiția existenței obligatorii a unor motive economice valabile pentru structura în cauză. În schimb, simpla urmărire a unui avantaj pur fiscal fără raportarea la o realitate economică nu este protejată prin directivă [13]. Prin urmare, articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile mamă și filialele acestora nu se opune ca scutirea de reținerea la sursă prevăzută la articolul 119 ter alineatul 3 din CGI să nu se acorde atunci când societatea beneficiară face parte dintr-un lanț de participări creat în esență exclusiv în scopuri fiscale [14].

27. Cu toate acestea, potrivit articolului 119 ter alineatul 3 din CGI, simpla împrejurare că societatea care beneficiază de dividende se supune controlului direct sau indirect al unei persoane nerezidente în Uniune instituie prezumția unui beneficiu abuziv al scutirii de reținerea la sursă. Așadar, beneficiarei îi revine sarcina să probeze că lanțul de participări nu servește în esență unor scopuri fiscale.

28. Un astfel de mod de a proceda depășește cadrul necesar pentru prevenirea evaziunii fiscale și iese din cadrul permis potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora.

29. Norma în litigiu impune persoanei impozabile să justifice sistematic lipsa unor motive fiscale, fără ca administrația să fie obligată să furnizeze indicii suficiente care să probeze evaziunea fiscală [15]. Un asemenea indiciu nu se poate identifica în cazul simplei trimiteri la controlul exercitat în mod direct sau indirect de acționari din state terțe, întrucât nu se poate afirma cu titlu general că tratamentul fiscal al plății dividendelor către societăți din afara Uniunii este mai avantajos în statul membru în care este stabilită societatea-mamă sau societatea-mamă a acesteia decât în Franța.

11 A se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții (C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 27), Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punctele 38 și 39), Hotărârea din 5 iulie 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punctul 37), Hotărârea din 11 decembrie 2008, A. T. (C-285/07, EU:C:2008:705, punctul 31), Hotărârea din 20 mai 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 46), și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 44).

12 A se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1996, Denkavit și alții (C-283/94, C-291/94 și C-292/94, EU:C:1996:387, punctul 31).

13 În ceea ce privește Directiva privind regimul fiscal care se aplică fuziunilor, a se vedea Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punctul 47), și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 34).

14 Cu toate acestea, în ceea ce privește structura participațiilor în discuție, dorim să menționăm că în cadrul procedurii din fața Curții a rămas neclar în ce constă avantajul fiscal. Se pare că Franța nu ar fi reținut impozitul la sursă nici în cazul distribuirii de dividende către un acționar stabilit în Elveția. A se vedea articolul 11 alineatul 2 litera b din Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Franța și Elveția și articolul 15 alineatul 1 din Acordul dintre Comunitatea Europeană și Confederația Elvețiană din 26 octombrie 2004 privind impozitarea veniturilor din economii (JO 2004, L 385, p. 30).

15 A se vedea Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 55).

30. Astfel, refuzul scutirii de reținerea la sursă este întemeiat pe prezumția generală a unei evaziuni fiscale. Cu toate acestea, o asemenea prezumție nu poate fi admisă [16]. Este necesar să se examineze împrejurările obiective și verificabile ale cazului individual [17]. În cazul în care, în lumina acestora, există o suspiciune motivată că nu se poate exclude că structura participațiilor este motivată fiscal, nu se poate totuși concluziona cu privire la existența unui abuz atunci când persoana impozabilă invocă motive pentru alegerea structurii în discuție, altele decât cele de natură pur fiscală [18]. Astfel, interzicerea practicilor abuzive nu este relevantă atunci când operațiunile în cauză pot avea o altă justificare decât simpla obținere a unui avantaj fiscal [19].

31. Prin urmare, răspunsul la întrebarea instanței de trimitere trebuie să fie că articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora se opune unei dispoziții naționale precum cea a articolului 119 ter alineatul 3 din CGI în măsura în care, pentru a acorda scutirea de la reținerea la sursă, impune unei societăți nerezidente, supuse în mod direct sau indirect controlului unor persoane dintr-un stat terț să probeze faptul că nu a creat structura lanțului de participări pentru motive fiscale, fără ca administrația să aibă obligația să prezinte indicii suficiente de evaziune fiscală.

B – Cu privire la prima, la a treia și la a patra întrebare preliminară

32. Prima, a treia și a patra întrebare preliminară se referă în esență la compatibilitatea dintre dispoziția în litigiu cuprinsă în articolul 119 ter alineatul (3) CGI și libertățile fundamentale. În pofida considerațiilor noastre prezentate anterior, nu este redundant să analizăm aceste întrebări, întrucât este posibil ca din libertățile fundamentale să rezulte alte cerințe. În acest sens, este necesar totuși să analizăm îndoielile instanței de trimitere privind posibilitatea unui control în raport cu dreptul primar al Uniunii (a se vedea punctul 1). În continuare, trebuie să determinăm libertatea fundamentală aplicabilă (a se vedea punctul 2) și să precizăm dacă această libertate fundamentală face obiectul unei restricții (a se vedea punctul 3).

1. Controlul efectuat pe baza dreptului primar al Uniunii

33. În primul rând, se ridică problema dacă dispoziția franceză trebuie apreciată în raport cu dreptul primar.

34. La această întrebare va trebui să se răspundă negativ în cazul în care măsura ar aparține unui domeniu care a făcut obiectul unei armonizări complete la nivelul Uniunii. Or, potrivit unei jurisprudențe constante, într-o asemenea situație, măsura în discuție trebuie apreciată nu în raport cu dispozițiile dreptului primar, ci în raport cu cele ale măsurii de armonizare [20].

16 A se vedea Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța (C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 27), Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Comisia/Belgia (C-433/04, EU:C:2006:702, punctul 35), Hotărârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punctul 34), precum și, în plus, Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 38 și jurisprudența citată).

17 A se vedea Hotărârea din 17 iulie 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, punctele 41 și 44), Hotărârea din 9 martie 1999, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, punctul 25), Hotărârea din 21 noiembrie 2002, X și Y (C-436/00, EU:C:2002:704, punctul 42), Hotărârea din 20 mai 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, punctul 44), și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, punctul 37).

18 A se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 82), Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 50), și Hotărârea din 3 octombrie 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 37).

19 A se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 75), Hotărârea din 22 decembrie 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punctul 30), Hotărârea din 12 septembrie 2013, Slancheva sila (C-434/12, EU:C:2013:546, punctul 42), Hotărârea din 13 martie 2014, SICES și alții (C-155/13, EU:C:2014:145, punctul 33), Hotărârea din 9 iulie 2015, Cimmino și alții (C-607/13, EU:C:2015:448, punctul 65), Hotărârea din 14 aprilie 2016, Cervati și Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punctul 34), și Hotărârea din 28 iulie 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, punctul 40).

20 A se vedea Hotărârea din 12 octombrie 1993, Vanacker și Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, punctul 9), Hotărârea din 23 mai 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, punctul 18), Hotărârea din 11 decembrie 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punctul 64), și Hotărârea din 30 aprilie 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, punctul 63).

35. Cu toate acestea, potrivit obiectului său, articolul 119 ter alineatul 3 din CGI nu face parte dintr-un domeniu armonizat exhaustiv. În special articolul 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora nu poate fi considerat o măsură de armonizare, întrucât această dispoziție nu obligă statele membre să aplice măsuri de combatere a abuzului și nici nu definește exhaustiv obiective care trebuie atinse.

36. Potrivit articolului 1 alineatul (2) din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, statele membre sunt competente să determine dacă și, în caz afirmativ, modul în care iau măsuri pentru a combate abuzul legat de avantajele prevăzute de directivă. Totuși, potrivit deciziilor anterioare ale Curții, posibilitatea oferită statelor membre de directivă nu poate fi exercitată decât cu respectarea dispozițiilor fundamentale ale tratatului și în special a libertăților fundamentale [21].

37. Astfel, reglementarea în litigiu cuprinsă în articolul 119 ter alineatul 3 din CGI se supune controlului în raport cu dreptul primar al Uniunii.

2. Libertatea fundamentală aplicabilă

38. În continuare, trebuie determinată libertatea fundamentală pertinentă pentru examinarea măsurii luate de Franța. În acest context, instanța de trimitere întreabă dacă se aplică libertatea de stabilire (articolul 43 CE, în prezent articolul 49 TFUE) sau libera circulație a capitalurilor (articolul 56 CE, în prezent articolul 63 TFUE).

39. Litigiul principal se referă la tratamentul fiscal al dividendelor, care, potrivit jurisprudenței, intră sub incidența atât a articolului 43 CE, cât și a articolului 56 CE. Este determinant obiectul dispoziției naționale în discuție. În cazul în care legislația națională este aplicabilă numai acelor participații care îi permit deținătorului să exercite o influență certă asupra deciziilor unei societăți și să îi stabilească activitățile, aceasta intră sub incidența dispozițiilor privind libertatea de stabilire. În schimb, dispozițiile naționale care își găsesc aplicarea în cazul participațiilor efectuate numai cu intenția de a realiza un plasament financiar, fără a exista intenția de a influența administrarea și controlul întreprinderii, trebuie examinate exclusiv din perspectiva liberei circulații a capitalurilor [22].

40. Comisia consideră că în prezenta cauză este în discuție libertatea de stabilire, întrucât articolul 119 ter alineatul 3 din CGI se aplică plăților de dividende către persoane care sunt direct sau indirect *controlate* de către una sau mai multe persoane care nu sunt stabilite în Uniune.

41. Cu toate acestea, raportul dintre beneficiara dividendelor și societățile aflate în amonte în lanțul de participări nu poate fi determinant. Or, litigiul principal se referă la impozitarea plăților de dividende efectuate de o societate franceză către acționara stabilită în Luxemburg.

21 A se vedea Hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punctul 26), Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punctul 45), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 46), Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France - Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 53), și Hotărârea din 2 septembrie 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punctul 39).

22 A se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctele 36 și 37), Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen (C-436/08 și C-437/08, EU:C:2011:61, punctele 33-35), Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punctele 30-32), și Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punctele 29-32).

42. Aplicarea articolului 119 ter alineatul 3 din CGI în cazul unor asemenea plăți de dividende presupune ca între beneficiară și societatea care le distribuie să existe un raport de participare de minim 20 %. Cu toate acestea, dintr-o asemenea participare nu se poate conchide în mod obligatoriu că titularul acesteia exercită o influență certă asupra deciziilor societății [23]. În scopul determinării libertății fundamentale pertinente, trebuie să se ia în considerare elementele de fapt ale cazului concret [24].

43. Potrivit precizărilor instanței de trimitere, la data în discuție, acțiunile societății franceze care a distribuit dividendele erau deținute integral de societatea luxemburgheză beneficiară. Având în vedere că, în mod indubitabil, o asemenea participare acordă titularului său posibilitatea exercitării unei influențe certe, sunt determinante dispozițiile privind libertatea de stabilire.

3. Restrângerea libertății de stabilire

44. Astfel, trebuie să se examineze dacă libertatea de stabilire a făcut obiectul unei restrângeri. Existența unei asemenea restrângeri este posibilă, întrucât prin aplicarea articolului 119 ter alineatul 3 din CGI s-a refuzat scutirea societății luxemburgheze beneficiare de impozitul reținut la sursă.

45. Potrivit articolului 43 CE coroborat cu articolul 48 CE, libertatea de stabilire conferă unei societăți constituite potrivit dispozițiilor unui stat membru, care are sediu permanent, administrația principală sau sucursala principală în interiorul Uniunii, printre altele, dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unor filiale [25]. Libertatea de stabilire urmărește astfel să garanteze în special beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, prin interzicerea oricărei discriminări întemeiate pe sediul societăților [26].

46. Guvernul francez a confirmat în ședință că regimul special de probă prevăzut la articolul 119 ter alineatul 3 din CGI se aplică numai plăților de dividende către societăți nerezidente prevăzute. Plățile de dividende către societăți rezidente nu fac obiectul acestei obligații. Această situație face ca exercitarea libertății de stabilire să fie mai puțin atrăgătoare pentru societăți din alt stat membru, care s-ar putea considera astfel obligate să renunțe la achiziția, la constituirea sau la menținerea unei filiale în Franța [27].

47. În acest sens, faptul că societatea care se prevalează de libertatea de stabilire este controlată în mod indirect de persoane stabilite într-un stat terț nu prezintă relevanță. Potrivit precizărilor Curții, nu rezultă din nicio dispoziție a dreptului Uniunii că originea acționarilor unei societăți rezidente în Uniune ar avea vreo incidență asupra dreptului acestei societăți de a invoca libertatea de stabilire [28].

23 În ceea ce privește deținerea unei treimi din acțiuni, a se vedea Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, punctul 20). Cu privire la participațiile în cuantum de 10 %, a se vedea de asemenea Hotărârea din 3 octombrie 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, punctul 22), și Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 31).

24 A se vedea Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, punctul 21), Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctele 37 și 38), Hotărârea din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punctele 93 și 94), și Hotărârea din 11 septembrie 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punctul 37).

25 A se vedea Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punctul 35), Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctul 30), Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 17), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 40).

26 A se vedea Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța (270/83, EU:C:1986:37, punctul 14), Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punctul 35), Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 22), și Hotărârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 45).

27 A se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, punctul 32), Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, punctul 35), și Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 30).

28 A se vedea Hotărârea din 1 aprilie 2014, Felixstowe Dock și Railway Company și alții (C-80/12, EU:C:2014:200, punctul 40).

48. Prin urmare, diferența de tratament aplicată dividendelor în cazul societăților în funcție de locul sediului este o restricție privind libertatea de stabilire, interzisă în principiu potrivit articolelor 43 CE și 48 CE [29].

49. Potrivit jurisprudenței, o astfel de restricție este permisă numai când se referă la situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv [a se vedea în acest sens punctul a)] sau dacă sunt justificate de un motiv imperativ de interes general [a se vedea în acest sens punctul b)] [30].

a) Cu privire la situația comparabilă în mod obiectiv

50. Curtea apreciază caracterul obiectiv comparabil al situațiilor ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză [31]. În lumina acestui fapt, caracterul comparabil al plăților de dividende către societăți rezidente în raport cu cele către societăți nerezidente ar putea părea incert, întrucât prin măsura în litigiu se urmărește evitarea evaziunii fiscale în materia reținerilor la sursă datorate de resortisanți ai unor țări terțe prin constituirea în Uniune a unor societăți intermediare și prin exploatarea diferențelor dintre ordinile de drept ale statelor membre. Cu toate acestea, dividendele distribuite către societăți rezidente se supun în continuare aceleiași ordini juridice.

51. Totuși, în opinia Curții, în cazul plății dividendelor, criteriul determinant este exercitarea competenței fiscale [32]. Pe baza acesteia, trebuie să se confirme caracterul comparabil în mod obiectiv al situațiilor, întrucât Franța își exercită competența fiscală atât în privința beneficiarilor rezidenți, cât și a celor nerezidenți.

b) Cu privire la justificare

52. Astfel, trebuie să se verifice dacă restrângerea libertății de stabilire prin intermediul articolului 119 ter alineatul 3 din CGI este justificată de motive imperative de interes general.

53. Franța se prevalează de faptul că un asemenea motiv îl reprezintă combaterea evaziunii și a fraudei fiscale.

54. Potrivit unei jurisprudențe constante, o măsură restrictivă poate fi astfel justificată atunci când vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economică, al căror unic scop constă în obținerea unui avantaj fiscal [33].

55. Cu toate acestea, în speță nu este evident că măsura luată de Franța este orientată în mod specific împotriva unor asemenea aranjamente. Astfel, prin faptul că articolul 119 ter alineatul 3 din CGI impune dovada că beneficiul scutirii de reținerea la sursă nu este obiectivul principal sau unul dintre obiectivele lanțului de participare, dispoziția se referă la urmărirea obținerii unui avantaj fiscal. Or,

29 A se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 29).

30 A se vedea Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 20), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punctul 17), Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctul 23), și Hotărârea din 17 decembrie 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punctul 26).

31 A se vedea Hotărârea din 25 februarie 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punctul 22), Hotărârea din 21 februarie 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, punctul 33), și Hotărârea din 12 iunie 2014, SCA Group Holding și alții (C-39/13-C-41/13, EU:C:2014:1758, punctul 28).

32 A se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctele 34-36), și Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punctul 68).

33 A se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 55), Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punctul 74), Hotărârea din 4 decembrie 2008, Jobra (C-330/07, EU:C:2008:685, punctul 35), și Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 40).

acest criteriu subiectiv nu este în sine suficient pentru a deduce existența unui aranjament artificial în sensul jurisprudenței Curții [34]. Dimpotrivă, trebuie să rezulte pe baza unor indicii obiective că, în pofida îndeplinirii formale a condițiilor pentru acordarea scutirii fiscale, nu se atinge scopul urmărit prin intermediul libertății de stabilire [35].

56. Trebuie să se considere că scopul urmărit nu a fost atins atunci când din aprecierea împrejurărilor în ansamblul lor rezultă că, în realitate, de scutirea de reținerea la sursă nu beneficiază societatea care primește dividendele, ci, în mod direct, un rezident al unui stat terț. Libertatea de stabilire protejează astfel, în orice caz, numai resortisanții statelor membre [36].

57. Indicii în acest sens se pot identifica în substanța societății intermediare. Astfel, va trebuie să se prezume existența unui aranjament artificial atunci când societatea are un sediu fictiv, în sensul unei societăți de tip „căsuță poștală” [37]. Cu toate acestea, chiar și în cazul existenței unui sediu fizic, caracterul artificial poate fi dedus în lumina condițiilor cadru de natură financiară și referitoare la personal. În acest sens, par determinante atribuțiile decizionale efective ale organismelor societății, dotarea lor cu resurse financiare proprii sau existența unui risc comercial.

58. În măsura în care acești factori nu sunt luați în considerare în cadrul aplicării articolului 119 ter alineatul 3 din CGI, măsura luată nu reprezintă un mijloc adecvat de combatere specifică a aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economică, orientate spre obținerea unui avantaj fiscal.

59. În orice caz, dispoziția în litigiu depășește ceea ce este necesar pentru combaterea evaziunii fiscale, întrucât impune în final societăților care beneficiază de scutirea de reținerea la sursă să prezinte probe legate de lipsa unui abuz, numai pentru motivul că acestea sunt supuse controlului direct sau indirect al unei persoane nerezidente pe teritoriul Uniunii [38]. Potrivit jurisprudenței Curții, o prezumție generală de fraudă fiscală nu poate fi suficientă pentru a justifica o măsură fiscală restrictivă [39]. Cu toate acestea, din articolul 119 ter alineatul 3 din CGI rezultă inversarea sarcinii probei, fără ca autoritățile fiscale să fie obligate să prezinte indicii suficiente de evaziune fiscală [40].

4. Concluzie intermediară

60. Prin urmare, la prima, la a treia și la a patra întrebare preliminară se va răspunde că articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opune unei dispoziții a unui stat membru, precum cea prevăzută la articolul 119 ter alineatul 3 din CGI, întrucât, în scopul acordării scutirii de reținerea la sursă prevăzute la articolul 5 din Directiva privind societățile-mamă și filialele acestora, aceasta impune unei societăți nerezidente supuse controlului direct sau indirect al unor persoane stabilite într-un stat terț să facă dovada inexistenței unor motive fiscale ale structurii lanțului de participare, fără ca administrația să fie obligată să prezinte indicii suficiente ale unui aranjament artificial, lipsit de realitate economică, orientat spre dobândirea unui avantaj fiscal.

34 A se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 63).

35 A se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 64).

36 A se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 53), Hotărârea din 11 martie 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, punctul 36) și Hotărârea din 23 februarie 2016, Comisia/Ungaria (C-179/14, EU:C:2016:108, punctul 148).

37 A se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctele 67 și 68).

38 A se vedea mai sus punctele 27-30.

39 A se vedea Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța (C-334/02, EU:C:2004:129, punctul 27), Hotărârea din 9 noiembrie 2006, Comisia/Belgia (C-433/04, EU:C:2006:702, punctul 35), Hotărârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, punctul 34), precum și Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 38 și jurisprudența citată).

40 A se vedea Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctul 55).

V – Concluzie

61. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Conseil d'État după cum urmează:

„Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE și articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE se opun dispoziției unui stat membru, potrivit căreia, în scopul acordării scutirii de reținerea la sursă, prevăzută la articolul 5 din directivă, unei societăți nerezidente, controlate în mod direct sau indirect de persoane rezidente ale unui stat terț, i se impune să probeze faptul că structura lanțului participărilor se bazează pe motive nefiscale, fără ca administrația să aibă obligația să prezinte indicii suficiente ale unui aranjament artificial, lipsit de realitate economică, prin care se urmărește dobândirea unui avantaj fiscal."