

Cauza C-311/08

Société de Gestion Industrielle (SGI)

împotriva

État belge

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de tribunal de première instance de Mons)

„Libertatea de stabilire – Libera circulație a capitalurilor – Impozitare directă – Legislație în materie de impozit pe venit ? Stabilirea venitului impozabil al societăților ? Societăți care se află într-o situație de interdependență ? Avantaj neobișnuit sau gratuit acordat de o societate rezidentă unei societăți stabilite în alt stat membru ? Adugarea cuantumului avantajului în discuție la profitul propriu al societății rezidente care l-a acordat ? Repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre ? Combaterea evaziunii fiscale ? Prevenirea practicilor abuzive ? Proporzionalitate”

Sumarul hotărârii

1. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Dispozițiile tratatului – Domeniu de aplicare*

(art. 43 CE, 48 CE și 56 CE)

2. *Drept comunitar – Principii – Egalitate de tratament – Discriminare pe motiv de cetățenie sau naționalitate – Raport între articolul 12 CE și articolele 43 CE și 56 CE*

(art. 12 CE, 43 CE și 56 CE)

3. *Libera circulație a persoanelor – Libertatea de stabilire – Legislație fiscală – Impozit pe venit*

(art. 43 CE și 48 CE)

1. O reglementare a unui stat membru, în temeiul căreia un avantaj neobișnuit sau gratuit este impozitat la societatea rezidentă atunci când acesta a fost acordat unei societăți stabilite în alt stat membru, face de care această primă societate se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență, însă nu este impozitat la societatea rezidentă atunci când acesta a fost acordat unei alte societăți rezidente, face de care această primă societate se află în asemenea raporturi, trebuie examinat doar din perspectiva articolelor 43 CE și 48 CE, din moment ce litigiul în discuție se referă exclusiv la impactul reglementării respective asupra tratamentului fiscal al unei societăți care are cu celelalte societăți vizate un raport de interdependență caracterizat prin exercitarea unei influențe certe. Astfel, deși o asemenea reglementare poate să afecteze și exercitarea altor libertăți de circulație și, în special, exercitarea liberei circulații a capitalurilor în sensul articolului 56 CE, cu toate acestea, într-o asemenea situație, sunt aplicabile articolele 43 CE și 48 CE.

(a se vedea punctele 30, 36 și 37)

2. Articolul 12 CE nu are voca?ia de a se aplica în mod autonom decât în situa?iile reglementate de dreptul comunitar pentru care Tratatul CE nu con?ine norme speciale de interdicere a discrimin?rii. Or, articolele 43 CE ?i 56 CE con?in astfel de norme speciale de interdicere a discrimin?rii în domeniile libert??ii de stabilire ?i liberei circula?ii a capitalurilor.

(a se vedea punctele 31 ?i 32)

3. Articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune, în principiu, reglement?rii unui stat membru, în temeiul c?reia un avantaj neobi?nuit sau gratuit este impozitat la societatea rezident? atunci când acesta a fost acordat unei societ??i stabilite în alt stat membru, fa?? de care această prim? societate se afl? în mod direct sau indirect în raporturi de interdependen??, în timp ce o societate rezident? nu poate fi impozitat? cu privire la un astfel de avantaj atunci când acesta a fost acordat unei alte societ??i rezidente, fa?? de care prima societate se afl? în asemenea raporturi.

O astfel de diferen?? de tratament fiscal între societ??ile rezidente în func?ie de locul în care î?i au sediul societ??ile care beneficiaz? de avantajele neobi?nuite sau gratuite constituie în mod cert o restric?ie privind libertatea de stabilire, în sensul articolului 43 CE coroborat cu articolul 48 CE. Astfel, o societate rezident? ar putea fi determinat? s? renun?e la achizi?ionarea, la înfiin?area sau la men?inerea unei filiale în alt stat membru sau la achizi?ionarea sau la men?inerea unei participa?ii substan?iale într-o societate stabilit? în acest din urm? stat, ca urmare a sarcinii fiscale aferente, într-o situa?ie transfrontalier?, acord?rii avantajelor vizate de această reglementare. În plus, o astfel de reglementare poate avea efect restrictiv fa?? de societ??ile stabilite în alte state membre, din moment ce o asemenea societate ar putea fi determinat? s? renun?e la achizi?ionarea, la înfiin?area sau la men?inerea unei filiale în statul membru în discu?ie ori la achizi?ionarea sau la men?inerea unei participa?ii substan?iale într-o societate stabilit? în acest din urm? stat, ca urmare a sarcinii fiscale aferente, în acest stat, acord?rii avantajelor vizate de reglementarea respectiv?. Într-o situa?ie transfrontalier? subzist? în orice caz riscul unei duble impozit?ri, întrucât avantajele neobi?nuite sau gratuite acordate de o societate rezident? ?i reintegrate în profitul propriu al acesteia pot fi supuse impozit?rii în statul membru în care are sediul societatea beneficiar? în sarcina acesteia.

Totu?i, având în vedere necesitatea de a garanta repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre ?i necesitatea de a preveni evaziunea fiscal?, considerate împreun?, o astfel de reglementare urm?re?te obiective legitime compatibile cu tratatul, care se încadreaz? în motivele imperative de interes general, ?i este de natur? s? garanteze realizarea acestor obiective. Astfel, a permite societ??ilor rezidente s? transfere profitul acestora sub form? de avantaje neobi?nuite sau gratuite unor societ??i care se afl? în raport de interdependen?? cu acestea ?i care sunt stabilite în alte state membre ar risca s? compromit? repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre. Aceasta ar risca s? compromit? chiar sistemul repartiz?rii competen?ei de impozitare între statele membre, deoarece, din cauza alegerii efectuate de societ??ile care au raporturi de interdependen??, statul membru al societ??ii care acord? avantaje neobi?nuite sau gratuite ar fi obligat s? renun?e la dreptul s?u de a impozita, în calitate de stat de re?edin?? al acestei societ??i, veniturile acesteia din urm?, în favoarea, eventual, a statului membru în care î?i are sediul societatea beneficiar?. Prin prevederea impozit?rii unui avantaj neobi?nuit sau gratuit la societatea rezident? care a acordat acest avantaj unei societ??i stabilite în alt stat membru, reglementarea permite statului în discu?ie s? î?i exercite competen?a fiscal? în leg?tur? cu activit??ile realizate pe teritoriul acestuia.

Pe de alt? parte, a permite societ??ilor rezidente s? acorde avantaje neobi?nuite sau gratuite unor societ??i care se afl? în raport de interdependen?? cu acestea ?i care sunt stabilite în alte state membre, f?r? a prevedea nicio m?sur? fiscal? corectoare, comport? riscul ca prin intermediul unor

aranjamente artificiale s? se efectueze transferuri de venituri în cadrul societ??ilor care se afl? într-o situa?ie de interdependen?? c?tre societ??ile stabilite în state membre ce aplic? cotele de impozitare cele mai reduse sau în statele membre în care aceste venituri nu ar fi impozitate.

Cu toate acestea, revine instan?ei de trimitere sarcina s? verifice dac? o astfel de reglementare nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urm?rite de aceasta, considerate împreun?. În aceast? privin??, o legisla?ie na?ional? care se bazeaz? pe analiza unor elemente obiective ?i verificabile pentru a stabili dac? o opera?iune prezint? caracterul unui aranjament artificial realizat în scopuri fiscale trebuie considerat? c? nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele privind necesitatea de a garanta repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre ?i necesitatea de a preveni evaziunea fiscal?, considerate împreun?, atunci când, în primul rând, în fiecare caz în care exist? b?nuiala c? o opera?iune dep??e?te ceea ce ar fi convenit societ??ile vizate în condi?ii de deplin? concuren??, contribuabilul are posibilitatea, f?r? a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventualele ra?iuni comerciale pentru care a fost încheiat? aceast? opera?iune. În al doilea rând, atunci când verificarea unor astfel de elemente conduce la concluzia c? opera?iunea în discu?ie dep??e?te ceea ce ar fi convenit societ??ile vizate în condi?ii de deplin? concuren??, m?sura fiscal? corectoare trebuie s? se limiteze la partea care dep??e?te ceea ce s-ar fi convenit în lipsa unei situa?ii de interdependen?? între acestea. În astfel de condi?ii, sub rezerva unor verific?ri care trebuie efectuate de instan?a na?ional? cu privire la aceste ultime dou? puncte, care se refer? la interpretarea ?i la aplicarea dreptului na?ional, o asemenea reglementare na?ional? este propor?ional? în raport cu ansamblul obiectivelor urm?rite de aceasta.

(a se vedea punctele 44, 45, 53, 55, 63, 64, 67, 69-72, 75 ?i 76 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a treia)

21 ianuarie 2010(*)

„Libertatea de stabilire – Libera circula?ie a capitalurilor – Impozitare direct? – Legisla?ie în materie de impozit pe venit ? Stabilirea venitului impozabil al societ??ilor ? Societ??i care se afl? într-o situa?ie de interdependen?? ? Avantaj neobi?nuit sau gratuit acordat de o societate rezident? unei societ??i stabilite în alt stat membru ? Ad?ugarea cuantumului avantajului în discu?ie la profitul propriu al societ??ii rezidente care l?a acordat ? Repartizare echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre ? Combaterea evaziunii fiscale ? Prevenirea practicilor abuzive ? Propor?ionalitate”

În cauza C-311/08,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 234 CE de tribunal de première instance de Mons (Belgia), prin decizia din 19 iunie 2007, primită de Curte la 14 iulie 2008, în procedura

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul J. N. Cunha Rodrigues, pre?edintele Camerei a doua, îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei a treia, doamna P. Lindh, domnii A. Rosas (raportor), U. L  hmus ?i A.    Caoimh, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Str  mholm, administrator,

av  nd în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 4 iunie 2009,

lu  nd în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Société de Gestion Industrielle SA (SGI), de R. Forestini ?i J. F. Libert, avocats;
- pentru guvernul belgian, de domnul J.  C. Halleux, în calitate de agent;
- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma ?i C. Blaschke, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul suedez, de doamnele A. Falk ?i S. Johannesson, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal ?i J.  P. Keppenne, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 10 septembrie 2009,

pronun   prezenta

Hot  r  re

1 Cererea de pronun?are a unei hotărâri preliminare prive?te interpretarea articolelor 12 CE, 43 CE, 48 CE ?i 56 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (denumită în continuare „SGI”), societate de drept belgian, pe de o parte, ?i   tat belge, pe de altă parte, pentru motivul că administra?ia fiscală na?ional   a adăugat la profitul propriu al acestei societ  ?i cuantumul avantajelor neobi?nuite sau gratuite pe care aceasta le?   acordat unor societ  ?i care se află în raporturi de interdependen   cu aceasta ?i care sunt stabilite în alte state membre.

Cadrul juridic na?ional

3 Articolul 26 din Codul privind impozitele pe venit (code des imp  ts sur les revenus), consolidat prin Decretul regal din 10 aprilie 1992 ?i confirmat prin Legea din 12 iunie 1992 (supliment al *Moniteur belge* din 30 iulie 1992, p. 17120), în versiunea aplicabilă ac  iunii principale (denumit în continuare „CIR 1992”), are următorul cuprins:

„Fîr? a aduce atingere dispozi?iilor articolului 54, în cazul în care o întreprindere stabilit? în Belgia acord? avantaje neobi?nuite sau gratuite, acestea se adaug? la profitul propriu, cu excep?ia cazului cînd avantajele se acord? pentru stabilirea veniturilor impozabile ale beneficiarilor.

În pofida restric?iei prev?zute la primul paragraf, la profitul propriu se adaug? avantajele neobi?nuite sau gratuite pe care aceasta le acord?:

1° unui contribuabil vizat la articolul 227 fa?? de care întreprinderea stabilit? în Belgia se afl? în mod direct sau indirect în raporturi de interdependen??, indiferent de natura acestora;

2° unui contribuabil vizat la articolul 227 sau unui sediu str?in, care, în temeiul dispozi?iilor legisla?iei din ?ara în care sunt stabilite, nu sunt supuse la plata impozitului pe venit în ?ara respectiv? sau sunt supuse în aceast? ?ar? unui regim fiscal considerabil mai avantajos decît cel c?ruia îi este supus? întreprinderea stabilit? în Belgia;

3° unui contribuabil vizat la articolul 227 care are interese comune cu respectivul contribuabil sau cu sediul prev?zute la punctul 1 sau 2.”

4 Rezult? din decizia de trimitere c?, potrivit jurispruden?ei na?ionale, pentru a constitui un avantaj „neobi?nuit”, în sensul articolului 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 1992, avantajul acordat trebuie s? fie contrar situa?iei normale, normelor ?i uzurilor comerciale stabilite, avînd în vedere împrejur?rile economice din momentul respectiv ?i situa?ia economic? a p?r?ilor. Trebuie considerat? „gratuit?” o activitate care este realizat? fîr? o obliga?ie corespondent? sau cu titlu gratuit, fîr? contrapresta?ie.

5 Articolul 49 din CIR 1992 prevede:

„Sunt deductibile cu titlu de cheltuieli profesionale cheltuielile pe care contribuabilul le?a efectuat sau le?a suportat în cursul perioadei impozabile în vederea dobîndirii sau a men?inerii veniturilor impozabile, a c?ror existen?? real? ?i cuantum le justific? prin intermediul unor documente justificative sau, cînd acest lucru nu este posibil, prin orice alte mijloace de prob? admise de dreptul comun, cu excep?ia jur?mîntului.

Se consider? c? au fost efectuate sau suportate în cursul perioadei impozabile cheltuielile care, în perioada respectiv?, sunt efectiv pl?tite sau suportate sau care au dobîndit caracterul de datorii sau de pierderi certe ?i lichide ?i sunt înregistrate în contabilitate ca atare.”

6 Conform articolului 79 din CIR 1992:

„Nu se poate efectua nicio deducere pentru pierderi profesionale din partea de beneficii sau de profit care provin din avantaje neobi?nuite sau gratuite pe care contribuabilul le?a ob?inut, în mod direct sau indirect, sub orice form? sau prin orice mijloc, de la o întreprindere fa?? de care se afl? în mod direct sau indirect în raporturi de interdependen??.”

7 Articolul 207 din CIR 1992 exclude posibilitatea de a efectua un anumit num?r de deduceri din partea de profit care provine din avantaje neobi?nuite sau gratuite.

8 Articolul 227 punctul 2 din CIR 1992 define?te societ??ile nerezidente dup? cum urmeaz?:

„Societ??ile str?ine [...] care nu au sediul social, sediul principal sau sediul de conducere sau de administrare în Belgia.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 9 SGI este o societate holding de drept belgian. Aceasta deține o participație de 65 % la capitalul societății de drept francez RECYDEM SA (denumită în continuare „Recydem”). De asemenea, SGI este unul dintre administratorii acestei din urmă societăți.
- 10 SGI se numără printre acționarii societății de drept luxemburghez COBELPIN SA (denumită în continuare „Cobelpin”). În răspunsul din 7 aprilie 2009 la o întrebare scrisă adresată de Curte la 23 martie 2009, SGI a precizat că participația societății menționate la capitalul său este de 34 %. Cobelpin este administrator și administrator delegat al SGI.
- 11 Domnul Leone este administrator delegat al SGI și unul dintre administratorii Cobelpin și Recydem.
- 12 La 31 decembrie 2000, SGI a împrumutat societății Recydem suma de 37 836 113 BEF (937 933 de euro) fără a solicita dobânzi. Conform administrației fiscale belgiene, pentru exercițiul financiar aferent anului 2001, la profitul propriu al SGI trebuia adăugată, în temeiul articolului 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 1992, suma de 1 891 806 BEF (46 897 de euro) cu titlu de avantaje neobișnuite sau gratuite acordate de aceasta filialei menționate. Această sumă ar corespunde dobânzilor fictive calculate la o rată anuală de 5 %.
- 13 Începând cu 1 iulie 2000, SGI a plătit către Cobelpin remunerații de administrator în cuantum de 350 000 LUF (8 676 de euro) pe lună. Întrucât a considerat că nu erau îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 49 din CIR 1992, administrația fiscală belgiană a refuzat să deducă aceste remunerații cu titlu de cheltuieli profesionale pentru exercițiile financiare aferente anilor 2001 și 2002. Cuantumurile plătite ar fi în mod vădit disproportionale și fără nicio legătură cu utilitatea economică a prestațiilor în discuție. Reprezentantul Cobelpin în consiliul de administrație al SGI ar face parte din acest consiliu și în nume propriu.
- 14 Astfel, SGI i s-a notificat o rectificare a impunerii pentru exercițiile financiare aferente anilor 2001 și 2002. Întrucât reclamațiile introduse de SGI, la 28 ianuarie și la 9 februarie 2004, împotriva acestor decizii fiscale au fost respinse prin decizia administrativă din 22 iulie 2004, societatea menționată a introdus, la 4 august 2004, o acțiune la tribunal de première instance de Mons (Tribunalul de Primă Instanță din Mons).
- 15 Instanța de trimitere consideră că administrația fiscală belgiană a aplicat corect articolul 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 1992, prin reintegrarea în profitul propriu al SGI a dobânzilor fictive aferente împrumutului acordat de aceasta către Recydem. Acordarea împrumutului menționat nu ar fi justificată de niciun motiv economic. În timp ce în perioada în discuție filiala menționată ar fi avut o situație financiară echilibrată și ar fi obținut profit, SGI ar fi contractat împrumuturi care grevau în mod considerabil situația sa financiară.
- 16 În ceea ce privește remunerațiile de administrator acordate de SGI către Cobelpin, instanța de trimitere consideră că acestea nu sunt deductibile cu titlu de cheltuieli profesionale în temeiul articolului 49 din CIR 1992. În temeiul articolului 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 1992, aceste avantaje ar trebui adăugate la profitul propriu al SGI.
- 17 Cu toate acestea, instanța respectivă ridică problema conformității acestei din urmă dispoziții cu principiul libertății de stabilire în sensul articolului 43 CE și următoarele și cu principiul liberei circulații a capitalurilor consacrat la articolul 56 CE și următoarele. Astfel, profitul propriu al unei societăți rezidente ar fi majorat cu valoarea avantajelor neobișnuite sau gratuite acordate de aceasta atunci când societatea beneficiară se află în raport de interdependență cu

această primă societate și este stabilită în alt stat membru, în timp ce nu aceasta ar fi situația atunci când astfel de avantaje au fost acordate unei alte societăți rezidente care se află într-o asemenea situație și când sunt utilizate pentru a stabili veniturile impozabile ale acesteia din urmă.

18 În aceste condiții, tribunal de première instance de Mons a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 43 [...] CE coroborat cu articolul 48 [CE] și, după caz, cu articolul 12 [CE] se opune legislației unui stat membru care, precum cea în discuție, determină impozitarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit la societatea rezidentă belgiană care a acordat avantajul menționat unei societăți stabilite în alt stat membru, față de care societatea belgiană se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență, în timp ce, în condiții identice, societatea rezidentă belgiană nu poate fi impozitată cu privire la un avantaj neobișnuit sau gratuit atunci când acest avantaj este acordat în favoarea unei alte societăți stabilite în Belgia, față de care societatea belgiană se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență?”

2) Articolul 56 [...] CE coroborat cu articolul 48 [CE] și, după caz, cu articolul 12 [CE] se opune legislației unui stat membru care, precum cea în discuție, determină impozitarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit la societatea rezidentă belgiană care a acordat avantajul menționat unei societăți stabilite în alt stat membru, față de care societatea belgiană se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență, în timp ce, în condiții identice, societatea rezidentă belgiană nu poate fi impozitată cu privire la un avantaj neobișnuit sau gratuit atunci când acest avantaj este acordat în favoarea unei alte societăți stabilite în Belgia, față de care societatea belgiană se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență?”

Cu privire la întrebările preliminare

19 Prin cele două întrebări ale sale, formulate în termeni aproape identici, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE și/sau articolul 56 CE trebuie interpretate în sensul că se opun reglementării unui stat membru, precum cea în discuție în acțiunea principală, în temeiul căreia un avantaj „neobișnuit” sau „gratuit” este impozitat la societatea rezidentă atunci când aceasta l-a acordat în favoarea unei societăți stabilite în alt stat membru, față de care această primă societate se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență, în timp ce o societate rezidentă nu poate fi impozitată cu privire la un astfel de avantaj atunci când acesta a fost acordat unei alte societăți rezidente, față de care prima societate se află în astfel de raporturi.

20 Rezultat din decizia de trimitere a primei întrebări, care se referă, în esență, la exercitarea libertății de stabilire în sensul articolelor 43 CE și 48 CE, se raportează, în esență, la acordarea de către SGI a unui împrumut fără dobândă filialei sale de drept francez Recydem și în special la adugarea de către autoritățile fiscale belgiene la profiturile proprii ale acestei prime societăți, în vederea stabilirii veniturilor impozabile ale acesteia, a cuantumului dobânzilor fictive ale acestui împrumut, în temeiul articolului 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 1992.

21 Decurge din decizia menționată că a doua întrebare, care se referă, în esență, la interpretarea articolului 56 CE care reglementează libera circulație a capitalurilor, este legată de plata de către SGI în favoarea acționarului său de drept luxemburghez, Cobelpin, a unor remunerații de administrator considerate ca fiind nerezonabil de ridicate și de impozitarea acestora la prima societate. În lumina aceleiași decizii rezultatul administrației fiscale belgiene a refuzat să deducă aceste din urmă plăți cu titlu de cheltuieli profesionale, întemeindu-se pe articolul 49 din CIR 1992. Elementele care figurează la dosar nu permit să se determine dacă administrația ar fi aplicat în acest context articolul 26 al doilea paragraf punctul 1 din codul

menționat.

22 Cu toate acestea, chiar presupunând că articolul 49 din CIR 1992 poate să aibă caracter relevant pentru soluționarea acțiunii principale, nu este mai puțin adevărat că instanța de trimitere s-a limitat să solicite Curții interpretarea libertăților în discuție în raport cu articolul 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 1992. În această privință, este suficient să se arate că instanța menționată, care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, este cea mai bine plasată, având în vedere particularitățile cauzei cu care este sesizată, pentru a defini cadrul juridic național relevant și pentru a delimita cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în funcție de acest cadru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2009, Angelidaki și alții, C-378/07-C-380/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 48 și jurisprudența citată).

Cu privire la libertatea aplicabilă

23 Trebuie stabilit în prealabil dacă și în ce măsură, o reglementare națională, precum cea care face obiectul acțiunii principale, poate afecta exercitarea libertății de stabilire în sensul articolelor 43 CE și 48 CE și/sau a liberei circulații a capitalurilor, prevăzută la articolul 56 CE și următoarele.

24 Toate persoanele interesate care au prezentat observații Curții consideră că prima întrebare adresată trebuie analizată din perspectiva libertății de stabilire. Cu privire la împrejurările de fapt care se află la baza celei de a doua întrebări, SGI, precum și guvernele belgian și german susțin că sunt aplicabile dispozițiile care reglementează libera circulație a capitalurilor. În schimb, celelalte persoane interesate consideră că trebuie să se răspundă la această întrebare în aceiași termeni precum la prima. În cadrul celor două întrebări, SGI invocă articolul 12 CE.

25 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a determina dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile de circulație, trebuie luat în considerare obiectul reglementării în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 31-33, Hotărârea din 3 octombrie 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec., p. I-9521, punctele 34 și 44-49, precum și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 36).

26 Potrivit guvernului belgian, reglementarea în discuție în acțiunea principală se referă la stabilirea profitului brut al societăților rezidente în vederea impozitării veniturilor acestora. În vederea prevenirii evaziunii fiscale, în profitul acesteia se reintegrează veniturile nerealizate ca urmare a acordării de avantaje neobișnuite sau gratuite unor societăți nerezidente care se află în raport de interdependență cu acestea. În astfel de împrejurări, regimul menționat ar permite autorităților fiscale naționale să impoziteze la societatea rezidentă quantumurile echivalente, după caz, cu excedentul plătit de aceasta în raportul cu prețul existent în condiții normale de concurență sau cu beneficiul nerealizat suportat de această societate.

27 În răspunsul său din 24 aprilie 2009 la o întrebare scrisă adresată de Curte la 23 martie 2009, guvernul belgian a precizat că reglementarea în discuție în acțiunea principală vizează situațiile în care societățile respective sunt ghidate în raporturile lor de condiții care diferă de cele existente între întreprinderi independente. Ar exista un „raport de interdependență” în sensul acestei reglementări mai ales atunci când una dintre societățile vizate deține la capitalul celeilalte o participație care îi permite să exercite o influență certă asupra deciziilor acesteia și să îi determine activitățile în sensul jurisprudenței care rezultă din Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 22).

28 Or, Curtea s-a pronunțat în repetate rânduri în sensul că reglementările naționale care se aplică în astfel de împrejurări într-un domeniu de aplicare material al dispozițiilor Tratatului CE referitoare la libertatea de stabilire (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Baars, punctele 21 și 22, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 31, precum și Glaxo Wellcome, punctul 47).

29 Cu toate acestea, potrivit guvernului belgian, reglementarea în discuție în acțiunea principală nu are vocație să se aplice doar situațiilor care intră în domeniul de aplicare al jurisprudenței Baars, citat anterior. Astfel, existența unui raport de interdependență între societățile vizate nu ar depinde de amploarea participației uneia dintre aceste societăți la capitalul celeilalte. În răspunsul menționat la punctul 27 din prezenta hotărâre, guvernul belgian a precizat că reglementarea respectiv vizează toate legăturile care, având în vedere situația de fapt și împrejurările, stabilesc o interdependență oarecare, directă sau indirectă, între societățile vizate. Ar putea fi vorba despre o participație la capitalul celeilalte societăți vizate care nu este caracterizată de exercitarea unei „influențe certe” în sensul jurisprudenței menționate, ci, de asemenea, de exemplu, de o dependență privind materiile prime sau de o dependență în materie de cooperare tehnică și de garanții.

30 În lumina acestor indicații, trebuie reținut că reglementarea națională în discuție în acțiunea principală poate, în principiu, să afecteze și exercitarea altor libertăți de circulație și, în special, exercitarea liberei circulații a capitalurilor în sensul articolului 56 CE.

31 În ceea ce privește aplicabilitatea articolului 12 CE, care prevede principiul general al interzicerii oricărei discriminări pe motiv de naționalitate, trebuie arătat că această dispoziție nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu conține norme speciale de interzicere a discriminării (a se vedea în special Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctele 38 și 39, Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, Rep., p. I-8491, punctele 28 și 29, precum și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Rep., p. I-173, punctul 14).

32 Or, articolele 43 CE și 56 CE conțin astfel de norme speciale de interzicere a discriminării în domeniile libertății de stabilire și liberei circulații a capitalurilor.

33 În ceea ce privește dispozițiile tratatului care se aplică în împrejurări precum cele din acțiunea principală, trebuie arătat că existența unui „raport de interdependență” în sensul reglementării vizate între, pe de o parte, SGI și Recydem și, pe de altă parte, între SGI și Cobelpin nu este contestată în fața instanței de trimitere.

34 În ceea ce privește natura acestor raporturi, rezultă din decizia de trimitere că SGI deține o participație de 65 % la capitalul Recydem. Conform răspunsului vizat la punctul 10 din prezenta hotărâre, participația societății Cobelpin la capitalul SGI este de 34 %. Curtea nu dispune de elemente care să permită stabilirea faptului dacă există și alte raporturi de participație între aceste societăți.

35 Astfel de participații sunt, în principiu, de natură să confere SGI o „influență certă” în sensul jurisprudenței Baars, amintită la punctele 27 și 28 din prezenta hotărâre, asupra deciziilor și activităților Recydem și, respectiv, ale Cobelpin o astfel de influență asupra deciziilor și activităților SGI. În plus, conform deciziei de trimitere, există raporturi între aceste societăți la nivelul administrației lor.

36 În consecință, întrucât acțiunea principală se referă exclusiv la impactul reglementării

vizate asupra tratamentului fiscal al unei societăți care are cu celelalte societăți vizate un raport de interdependență caracterizat prin exercitarea unei „influențe certe” în sensul jurisprudenței Baars amintite, sunt aplicabile articolele 43 CE și 48 CE privind libertatea de stabilire.

37 Prin urmare, la întrebările adresate trebuie să se răspundă doar din perspectiva articolelor 43 CE și 48 CE. Acestea trebuie examinate împreună.

Cu privire la existența unei restricții privind libertatea de stabilire

38 Libertatea de stabilire, pe care articolul 43 CE o recunoaște resortisanților comunitari, presupune accesul acestora la activitățile independente și exercitarea acestora, precum și constituirea și administrarea întreprinderilor în aceleași condiții cu cele definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire. Aceasta cuprinde în ceea ce privește societățile constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și având sediul social, administrația centrală sau sediul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene, dreptul de a-și desfășura activitatea în statul membru respectiv prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții (a se vedea în special Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 29, și Hotărârea Glaxo Wellcome, citată anterior, punctul 45).

39 Deși, potrivit modului de redactare, dispozițiile tratatului referitoare la libertatea de stabilire urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazd, 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 (a se vedea în special Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI, C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21, Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 31, Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 33, precum și Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 16).

40 În ceea ce privește societățile, se impune să se arate că „sediul” acestora, în sensul articolului 48 CE, servește, asemenea cetățeniei pentru persoanele fizice, la stabilirea legăturii acestora cu ordinea juridică a unui stat membru. A admite că statul membru de reședință poate să aplice în mod liber un tratament diferit ca urmare a simplului fapt că sediul unei societăți se află într-un alt stat membru ar priva articolul 43 CE de conținutul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 18, Hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec., p. I-4017, punctul 13, și Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 38).

41 SGI, guvernul suedez și Comisia consideră că reglementarea în discuție în acțiunea principală constituie o restricție în sensul dreptului Uniunii. Guvernele belgian și german susțin teza contrară. Având în vedere contextul general, reglementarea respectivă nu ar fi de natură să defavorizeze societățile rezidente prin acordarea de avantaje neobișnuite sau gratuite unor societăți care se află în raport de interdependență cu acestea și care sunt stabilite în alte state membre, față de societățile rezidente care acordă astfel de avantaje altor societăți rezidente care se află într-o asemenea situație. Astfel, regimul menționat nu ar constitui o restricție.

42 În spe?? este cert c?, în temeiul reglementării în discu?ie în ac?iunea principal?, avantajele neobi?nuite sau gratuite acordate de o societate rezident? unei societ??i care se afl? în raport de interdependen?? cu aceasta nu se adaug? la profitul propriu al primei societ??i decât dac? societatea beneficiar? este stabilit? în alt stat membru. Dimpotriv?, o societate rezident? nu este impozitat? cu privire la un astfel de avantaj atunci când acesta este acordat unei alte societ??i rezidente, fa?? de care exist? un asemenea raport, cu condi?ia ca acest avantaj s? fie utilizat în vederea stabilirii veniturilor impozabile ale acestei din urm? societ??i.

43 Rezult? c? situa?ia fiscal? a unei societ??i rezidente în Belgia care acord?, precum SGI, avantaje neobi?nuite sau gratuite unor societ??i care se afl? în raport de interdependen?? cu aceasta ?i care sunt stabilite în alte state membre este mai pu?in favorabil? decât ar fi situa?ia sa fiscal? dac? ar acorda astfel de avantaje unor societ??i rezidente cu care se afl? în asemenea raporturi.

44 O astfel de diferen?? de tratament fiscal între societ??ile rezidente în func?ie de locul în care î?i au sediul societ??ile care beneficiaz? de avantajele în discu?ie poate constitui o restric?ie privind libertatea de stabilire, în sensul articolului 43 CE. Astfel, o societate rezident? ar putea fi determinat? s? renun?e la achizi?ionarea, la înfiin?area sau la men?inerea unei filiale în alt stat membru sau la achizi?ionarea sau la men?inerea unei participa?ii substan?iale într-o societate stabilit? în acest din urm? stat, ca urmare a sarcinii fiscale aferente, într-o situa?ie transfrontalier?, acordării avantajelor vizate de reglementarea în discu?ie în ac?iunea principal?.

45 În plus, reglementarea men?ionat? poate avea efect restrictiv fa?? de societ??ile stabilite în alte state membre. Astfel, o asemenea societate ar putea fi determinat? s? renun?e la achizi?ionarea, la înfiin?area sau la men?inerea unei filiale în Belgia sau la achizi?ionarea sau la men?inerea unei participa?ii substan?iale într-o societate stabilit? în acest din urm? stat, ca urmare a sarcinii fiscale aferente, în acest stat, acordării avantajelor vizate de această reglementare.

46 Aceast? concluzie nu poate fi infirmat? de argumentele prezentate de guvernele belgian ?i german.

47 Guvernul belgian sus?ine c? dezavantajul fiscal ce rezult? din aplicarea reglementării men?ionate nu const? în reintegrarea de c?tre autorit??ile fiscale belgiene în profitul propriu al societ??ii rezidente a avantajului neobi?nuit sau gratuit acordat de aceasta, ci mai degrab? în riscul existen?ei unei duble impozit?ri în cazul în care statul membru în care se afl? sediul societ??ii beneficiare nu efectueaz? o ajustare fiscal? corelativ?. Acest risc ar fi considerabil redus de posibilitatea de a aplica Conven?ia 90/436/CEE din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri în leg?tur? cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, p. 10, Edi?ie special?, 11/vol. 69, p. 207, denumit? în continuare „conven?ia de arbitraj”).

48 Guvernul belgian atrage de asemenea aten?ia c?, în situa?ii interne, articolele 79 ?i 207 din CIR 1992 limiteaz? un anumit num?r de deduceri fiscale pentru societ??ile rezidente care au ob?inut profit provenind din avantaje neobi?nuite sau gratuite. Astfel, diferen?a de tratament fiscal al societ??ilor rezidente în func?ie de locul în care î?i au sediul societ??ile beneficiare ar fi mai pu?in important? decât pare.

49 În opinia guvernului german, autorit??ile fiscale belgiene nu efectueaz? nicio impozitare suplimentar? într-o ipotez? transfrontalier?. Întrucât nu sunt competente s? impoziteze veniturile unei societ??i beneficiare stabilite în alt stat membru, acestea ar impozita avantajul neobi?nuit sau gratuit la societatea rezident? care l?a acordat. Acest guvern subliniaz? c?, în situa?ii interne, acela?i tip de avantaj este supus impozit?rii nu la societatea rezident? care l?a acordat, ci la

societatea rezident? beneficiar?. În consecin??, efectul restrictiv al reglement?rii în discu?ie în ac?iunea principal? ar fi incert.

50 Trebuie ar?tat de la început c?, pentru ca o legisla?ie s? fie considerat? restric?ie privind libertatea de stabilire, este suficient ca aceasta s? fie de natur? s? restrâng? exercitarea acestei libert??i într-un stat membru de c?tre societ??i stabilite în alt stat membru, f?r? a fi necesar s? se demonstreze c? legisla?ia în cauz? a avut, într?adev?r, ca efect s? determine anumite societ??i s? renun?e la achizi?ionarea, la înfiin?area sau la men?inerea unei filiale în primul stat membru (a se vedea Hot?rârea din 13 martie 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C?524/04, Rep., p. I?2107, punctul 62, ?i Hot?rârea din 18 iulie 2007, *Oy AA*, C?231/05, Rep., p. I?6373, punctul 42).

51 În ceea ce prive?te argumentele care se raporteaz? la tratamentul fiscal, într?o situa?ie intern?, al veniturilor societ??ii rezidente beneficiare, apare, astfel cum a eviden?iat avocatul general la punctul 45 din concluzii, c? guvernele în discu?ie se întemeiaz? pe o imagine de ansamblu a grupului de societ??i ?i presupun c? are o importan?? redus? s? se determine c?rei societ??i din cadrul grupului i se imput? anumite venituri.

52 În această privin?? trebuie subliniat c? societatea rezident? care acord? un avantaj neobi?nuit sau gratuit ?i societatea care beneficiaz? de acesta sunt persoane juridice distincte, fiecare fiind supus? unei impozit?ri care îi este proprie. În orice caz, sarcina fiscal? suportat? de societatea beneficiar? într?o situa?ie intern? nu poate fi asimilat? impozit?rii într?o situa?ie transfrontalier? a avantajului în discu?ie la societatea care l?a acordat.

53 Presupunând chiar, într?o situa?ie intern? ?i în ipoteza în care societ??ile vizate s?ar afla, în mod direct sau indirect, în leg?tur? de 100 % una cu cealalt?, c? repartizarea sarcinii fiscale dintre acestea ar putea, în anumite condi?ii, s? nu aib? niciun efect din punct de vedere fiscal, trebuie subliniat c? într?o situa?ie transfrontalier? subzist? în orice caz riscul unei duble impozit?ri. Astfel, precum a invocat în mod întemeiat avocatul general la punctele 46 ?i 47 din concluzii, într?o asemenea situa?ie, avantajele neobi?nuite sau gratuite acordate de o societate rezident? ?i reintegrate în profitul propriu al acesteia pot fi supuse impozit?rii în statul membru în care are sediul societatea beneficiar? în sarcina acesteia.

54 În ceea ce prive?te posibilitatea aplic?rii conven?iei de arbitraj, trebuie ar?tat, astfel cum a procedat avocatul general la punctul 48 din concluzii, c? ini?ierea unei proceduri amiabile între administra?iile fiscale vizate, prev?zut? la articolul 6 din sec?iunea 3 din aceasta, determin? pentru societatea care se supune procedurii men?ionate obliga?ii administrative ?i economice suplimentare. Pe de alt? parte, o procedur? amiabil?, urmat?, dac? este cazul, de o procedur? de arbitraj, poate dura mai mul?i ani. Or, în cursul acestei perioade, societatea respectiv? trebuie s? suporte sarcina dublei impuneri. În plus, rezult?, mai ales în lumina elementelor men?ionate la punctul 29 din prezenta hot?râre, c? reglementarea în discu?ie în ac?iunea principal? se aplic? în anumite situa?ii care nu intr? în domeniul de aplicare al conven?iei men?ionate.

55 Rezult? c? o reglementare a unui stat membru, precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, constituie o restric?ie privind libertatea de stabilire, în sensul articolului 43 CE coroborat cu articolul 48 CE.

Cu privire la justificarea reglement?rii în discu?ie în ac?iunea principal?

56 Conform unei jurispruden?e constante, o m?sur? care poate constitui un obstacol privind libertatea de stabilire, prev?zut? la articolul 43 CE, nu poate fi admis? decât dac? urm?re?te un obiectiv legitim compatibil cu tratatul ?i dac? se justific? prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca aceasta s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivului astfel

urmărit și s-a nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer, C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 26, Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 49, Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 35, precum și Hotărârea Lammers & Van Cleeff, citată anterior, punctul 25).

57 Guvernul suedez și Comisia consideră că reglementarea în discuție în acțiunea principală este justificată de necesitatea garantării unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre, de pericolul evaziunii fiscale și de combaterea practicilor abuzive, considerate împreună. Cu toate acestea, Comisia subliniază necesitatea respectării principiului proporționalității. Guvernele belgian și german invocă în subsidiar aceleași elemente de justificare.

58 Guvernul belgian arată că reglementarea în discuție în acțiunea principală vizează combaterea evaziunii fiscale, permițând rectificarea, în scopuri fiscale, a unor situații în care societățile în discuție sunt guvernate în raporturile lor de condiții care depășesc ceea ce acestea ar fi convenit în condiții de deplină concurență. În vederea de audiere a pledoariilor, guvernul belgian a precizat că regimul în discuție a fost inspirat de articolul 9 din Modelul de convenție fiscală privind venitul și averea elaborat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) și de articolul 4 din convenția de arbitraj, care prevede corecții similare ale profitului atunci când anumite operațiuni între întreprinderi între care este stabilită o legătură nu sunt conforme criteriului deplinei concurențe.

59 Potrivit acestui guvern, noțiunea „avantaj” în sensul reglementării în discuție în acțiunea principală, presupune îmbogățirea beneficiarului și, în ceea ce privește persoana care acordă acest avantaj, lipsa de contraprestație efectivă echivalentă acestui avantaj. Condiția privind caracterul „neobișnuit” al acestuia s-ar referi la ceea ce contravine situației normale, normelor și uzanțelor stabilite sau a ceea ce este obișnuit în cazuri similare. În ceea ce privește criteriul „gratuit”, acesta ar presupune că avantajul este acordat fără să constituie executarea unei obligații sau fără nicio contraprestație.

60 În primul rând, în ceea ce privește repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, trebuie amintit că o astfel de justificare poate fi admisă în special atunci când regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul acestuia (a se vedea în special Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 46, Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 42, Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 54, precum și Hotărârea Aberdeen Property Fininvest Alpha, citată anterior, punctul 66).

61 Curtea a admis că pentru a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre poate fi necesar să se aplice, în cazul activităților economice ale societăților stabilite în unul dintre statele menționate, doar normele fiscale ale acestuia atât pentru beneficii, cât și pentru pierderi (a se vedea în special Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 55, și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 31).

62 Într-adevăr, a conferi societăților un drept de opțiune în ceea ce privește luarea în calcul a pierderilor sau a profitului lor în statul membru unde sunt stabilite sau într-un alt stat membru ar putea afecta în mod semnificativ repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, baza impozabilă sporind în primul stat și diminuându-se în cel de al doilea, până la concurența pierderilor sau a profitului transferate (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Marks & Spencer, punctul 46, Oy AA, punctul 55, precum și Lidl Belgium, punctul 32).

63 În spe??, trebuie constatat c? a permite societ??ilor rezidente s? transfere profitul acestora sub form? de avantaje neobi?nuite sau gratuite unor societ??i care se afl? în raport de interdependen?? cu acestea ?i care sunt stabilite în alte state membre ar risca s? compromit? repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre. Aceasta ar risca s? compromit? chiar sistemul repartiz?rii competen?ei de impozitare între statele membre, deoarece, din cauza alegerii efectuate de societ??ile care au raporturi de interdependen??, statul membru al societ??ii care acord? avantaje neobi?nuite sau gratuite ar fi obligat s? renun?e la dreptul s?u de a impozita, în calitate de stat de re?edin?? al acestei societ??i, veniturile acesteia din urm?, în favoarea, eventual, a statului membru în care î?i are sediul societatea beneficiar? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Oy AA, citat? anterior, punctul 56).

64 Prin prevederea impozit?rii unui avantaj neobi?nuit sau gratuit la societatea rezident? care a acordat acest avantaj unei societ??i stabilite în alt stat membru, reglementarea în discu?ie în ac?iunea principal? permite statului belgian s? î?i exercite competen?a fiscal? în leg?tur? cu activit??ile realizate pe teritoriul acestuia.

65 În al doilea rând, în ceea ce prive?te prevenirea evaziunii fiscale, trebuie amintit c? o m?sur? na?ional? care limiteaz? libertatea de stabilire poate fi justificat? atunci când aceasta urm?re?te în mod specific aranjamentele pur artificiale al c?ror scop este eludarea legisla?iei statului membru respectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârile citate anterior ICI, punctul 26, Marks & Spencer, punctul 57, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, punctul 51, precum ?i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 72).

66 În acest context, o legisla?ie na?ional? care nu are ca obiect specific s? exclud? de la avantajul fiscal pe care îl prevede astfel de aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economic?, create în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activit??i exercitate pe teritoriul na?ional, poate fi totu?i considerat? ca fiind justificat? de obiectivul de prevenire a evaziunii fiscale, considerat împreun? cu cel al men?inerii repartiz?rii echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea Oy AA, citat? anterior, punctul 63).

67 În ceea ce prive?te pertinen?a acestei justific?ri în raport cu anumite împrejur?ri precum cele din ac?iunea principal?, trebuie ar?tat c? a permite societ??ilor rezidente s? acorde avantaje neobi?nuite sau gratuite unor societ??i care se afl? în raport de interdependen?? cu acestea ?i care sunt stabilite în alte state membre, f?r? a prevedea nicio m?sur? fiscal? corectoare, comport? riscul ca prin intermediul unor aranjamente artificiale s? se efectueze transferuri de venituri în cadrul societ??ilor care se afl? într-o situa?ie de interdependen?? c?tre societ??ile stabilite în state membre ce aplic? cotele de impozitare cele mai reduse sau în statele membre în care aceste venituri nu ar fi impozitate (a se vedea în acest sens Hot?rârea Oy AA, citat? anterior, punctul 58).

68 Prin faptul c? prevede impozitarea unui avantaj neobi?nuit sau gratuit la societatea rezident? care a acordat acest avantaj unei societ??i stabilite în alt stat membru, reglementarea în discu?ie în ac?iunea principal? este de natur? s? previn? astfel de practici, care pot fi inspirate de constatarea unor diferen?e semnificative între bazele sau cotele de impozitare aplicate în diferitele state membre ?i care nu ar avea alt scop decât acela de a eluda impozitul datorat în mod normal în statul membru în care î?i are sediul societatea care a acordat avantajul respectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârea Oy AA, citat? anterior, punctul 59).

69 Având în vedere aceste dou? elemente referitoare la necesitatea de a garanta repartizarea echilibrat? a competen?ei de impozitare între statele membre ?i la necesitatea de a preveni evaziunea fiscal?, considerate împreun?, trebuie constatat c? o reglementare precum cea în discu?ie în ac?iunea principal? urm?re?te obiective legitime compatibile cu tratatul ?i care se

încadrează în motivele imperative de interes general și c? este de natură să garanteze realizarea acestor obiective.

70 În aceste condiții, rămâne de verificat dacă o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite, considerate împreună.

71 Trebuie arătat că o legislație națională care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament artificial realizat în scopuri fiscale trebuie considerat că nu depășește ceea ce este necesar pentru a atinge obiectivele privind necesitatea de a garanta repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și necesitatea de a preveni evaziunea fiscală atunci când, în primul rând, în fiecare caz în care există b?nuiala că o operațiune depășește ceea ce ar fi convenit societățile vizate în condiții de deplină concurență, contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventualele rațiuni comerciale pentru care a fost încheiată această operațiune (a se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citată anterior, punctul 82, și Ordonanța din 23 aprilie 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Rep., p. I-2875, punctul 84).

72 În al doilea rând, atunci când verificarea unor astfel de elemente conduce la concluzia că operațiunea în discuție depășește ceea ce ar fi convenit societăților vizate în condiții de deplină concurență, măsura fiscală corectoare trebuie să se limiteze la partea care depășește ceea ce s-ar fi convenit în lipsa unei situații de interdependență între acestea.

73 Potrivit guvernului belgian, sarcina probei privind existența unui avantaj „neobișnuit” sau „gratuit” în sensul reglementării în discuție în acțiunea principală revine administrației fiscale naționale. Atunci când aceasta aplică reglementarea menționată, contribuabilul ar avea posibilitatea de a furniza elemente privind eventualele motive comerciale pentru care a fost încheiată operațiunea în discuție. Acesta ar dispune de un termen de o lună, care poate fi prelungit, pentru a demonstra că, ținând cont de împrejurările în care a avut loc această operațiune, nu este vorba despre un avantaj neobișnuit sau gratuit. Dacă, în pofida tuturor argumentelor, administrația respectivă ar continua să efectueze rectificarea impunerii și nu ar accepta argumentele contribuabilului, acesta ar putea contesta impozitarea la instanțele naționale.

74 Guvernul belgian adaugă că, în cazul aplicării reglementării în discuție în acțiunea principală, doar partea neobișnuită sau gratuită a avantajului vizat este reintegrată în profitul propriu al societății rezidente care l-a acordat.

75 În aceste condiții, sub rezerva unor verificări care trebuie efectuate de instanța de trimitere cu privire la aceste ultime două puncte, care se referă la interpretarea și la aplicarea dreptului belgian, trebuie concluzionat că, având în vedere cele de mai sus, o reglementare națională precum cea în discuție în acțiunea principală este proporțională în raport cu ansamblul obiectivelor urmărite de aceasta.

76 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în sensul că articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE trebuie interpretat în sensul că nu se opune, în principiu, reglementării unui stat membru, precum cea în discuție în acțiunea principală, în temeiul căreia un avantaj neobișnuit sau gratuit este impozitat la societatea rezidentă atunci când acesta a fost acordat unei societăți stabilite în alt stat membru, față de care această primă societate se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență, în timp ce o societate rezidentă nu poate fi impozitată cu privire la un astfel de avantaj atunci când acesta a fost acordat unei alte societăți rezidente,

fa?? de care prima societate se afl? în asemenea raporturi. Cu toate acestea, revine instan?ei de trimitere sarcina s? verifice dac? reglementarea în discu?ie în ac?iunea principal? nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urm?rite de aceasta, considerate împreun?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

77 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

Articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE trebuie interpretat în sensul c? nu se opune, în principiu, reglement?rii unui stat membru, precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, în temeiul c?reia un avantaj neobi?nuit sau gratuit este impozitat la societatea rezident? atunci când acesta a fost acordat unei societ??i stabilite în alt stat membru, fa?? de care această prim? societate se afl? în mod direct sau indirect în raporturi de interdependen??, în timp ce o societate rezident? nu poate fi impozitat? cu privire la un astfel de avantaj atunci când acesta a fost acordat unei alte societ??i rezidente, fa?? de care prima societate se afl? în asemenea raporturi. Cu toate acestea, revine instan?ei de trimitere sarcina s? verifice dac? reglementarea în discu?ie în ac?iunea principal? nu dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urm?rite de aceasta, considerate împreun?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: franceza.