

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

5 iulie 2012(*)

„Libera prestare a serviciilor — Legislație fiscală — Deducere cu titlu de cheltuieli profesionale a cheltuielilor efectuate pentru remunerarea unor prestări de servicii — Cheltuieli efectuate pentru remunerarea unui prestator de servicii stabilit într-un alt stat membru în care nu este supus impozitului pe venit sau în care este supus unui regim de impozitare considerabil mai avantajos — Deductibilitate supusă obligației de a face dovada caracterului real și sincer al prestației, precum și a caracterului normal al remunerației aferente acesteia — Obstacol — Justificare — Luptă împotriva fraudei și a evaziunii fiscale — Eficacitatea controalelor fiscale — Repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre — Proporționalitate”

În cauza C-318/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour de cassation (Belgia), prin decizia din 18 iunie 2010, primită de Curte la 2 iulie 2010, în procedura

Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)

împotriva

État belge,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, E. Levits (raportor) și J.-J. Kasel și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: doamna R. Fereș, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 iunie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT), de D. Garabedian și E. Traversa, avocați;
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux și de M. Jacobs, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de G. de Bergues și de N. Rouam, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de J. Menezes Leitão, precum și de S. Jaulino, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de H. Walker, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 29 septembrie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 49 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (denumită în continuare „SIAT”) și État belge, reprezentat de ministrul finanțelor, în legătură cu refuzul acestuia de a deduce cu titlu de cheltuieli profesionale suma de 28 402 251 BEF pe care societatea o înscrisese în contabilitate la cheltuieli în conturile încheiate la 31 decembrie 1997.

Cadrul juridic belgian

3 Articolul 26 din Codul privind impozitele pe venit din 1992 (code des impôts sur les revenus de 1992) (denumit în continuare „CIR 1992”) prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor articolului 49 și sub rezerva dispozițiilor articolului 54, în cazul în care o întreprindere stabilită în Belgia acordă avantaje neobișnuite sau gratuite, acestea se adaugă la profitul propriu, cu excepția cazului când avantajele se acordă pentru stabilirea veniturilor impozabile ale beneficiarilor.

În pofida restricției prevăzute la primul paragraf, la profitul propriu se adaugă avantajele neobișnuite sau gratuite pe care aceasta le acordă:

[...]

2° unui contribuabil vizat la articolul 227 sau unui sediu străin, care, în temeiul dispozițiilor legislației din țara în care sunt stabilite, nu sunt supuși la plata impozitului pe venit în țara respectivă sau sunt supuși în această țară unui regim fiscal considerabil mai avantajos decât cel cîruia îi este supus întreprinderea stabilită în Belgia;

[...]”

4 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 perioada impozabilă în vederea dobândirii sau a menținerii veniturilor impozabile, a căror existență reală și al căror quantum le justifică prin intermediul unor documente justificative sau, când acest lucru nu este posibil, prin orice alte mijloace de probă admise de dreptul comun, cu excepția jurămîntului.

Se consideră că au fost efectuate sau suportate în perioada impozabilă cheltuielile care, în perioada respectivă, sunt efectiv plătite sau suportate sau care au dobândit caracterul de datorii sau de pierderi certe și în sumă fixă și sunt înregistrate în contabilitate ca atare.”

5 Potrivit articolului 53 din CIR 1992:

„Nu constituie cheltuieli profesionale:

[...]

10° orice cheltuieli care depășesc limitele rezonabile ale necesităților profesionale;

[...]"

6 Articolul 54 din CIR 1992 are următorul cuprins:

„Dobânzile, remunerațiile pentru concesiunea utilizării de brevete de invenție, procedee de fabricație sau alte drepturi analoge sau remunerațiile pentru prestații sau pentru servicii nu sunt considerate cheltuieli profesionale în măsura în care sunt plătite sau atribuite direct sau indirect unui contribuabil vizat la articolul 227 sau unei societăți străine care, în temeiul prevederilor legislației din țara în care sunt stabilite, nu fac obiectul impozitării veniturilor sau sunt supuse, pentru veniturile în cauză, unui regim de taxare semnificativ mai avantajos decât cel la care sunt supuse acele venituri în Belgia, cu excepția cazului în care contribuabilul justifică prin toate mijloacele de drept că acestea corespund unor operațiuni reale și sincere și că nu depășesc limitele normale.”

7 În temeiul articolului 227, 2°, din CIR 1992, sunt supuse impozitului pentru nerezidenți printre altele societățile străine care nu au sediul social, sediul principal sau sediul de conducere sau de administrare în Belgia.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

8 SIAT, o societate de drept belgian, a constituit în 1991 o filială comună cu un grup nigerian, pentru exploatarea palmierilor în vederea producerii de ulei de palmier.

9 În alegerea părților prevedea că SIAT, pe de o parte, va furniza servicii remunerate și va vinde echipamente către filiala comună și, pe de altă parte, va retroceda o parte din beneficiile pe care le va obține către societatea-mam a grupului nigerian, societatea luxemburgheză Megatrade International (denumită în continuare „MISA”), cu titlu de comision pentru intermedierea de afaceri.

10 În 1997 au avut loc discuții între părți cu privire la cuantumul exact al comisioanelor datorate de SIAT. Aceste discuții s-au finalizat cu încetarea parteneriatului și cu angajamentul SIAT de a plăti MISA 2 000 000 USD ca sumă a tuturor datoriilor.

11 În consecință, SIAT a înscris la cheltuieli, în conturile încheiate la 31 decembrie 1997, o sumă de 28 402 251 BEF pentru plata comisioanelor datorate MISA.

12 Constatând că MISA avea statutul de societate tip holding, supus Legii luxemburgheze din 31 iulie 1929 privind regimul fiscal al societăților de participații financiare, și, în consecință, nu făcea obiectul unui impozit similar impozitului pe profit din Belgia, administrația fiscală belgiană (denumită în continuare „administrația fiscală”) a aplicat articolul 54 din CIR 1992, respingând deducerea cu titlu de cheltuieli profesionale a sumei de 28 402 251 BEF.

13 Ca urmare a acțiunii formulate de SIAT împotriva deciziei administrației fiscale, tribunal de première instance de Bruxelles (Tribunalul de Primă Instanță din Bruxelles), printr-o hotărâre din 21 februarie 2003, și cour d'appel de Bruxelles (Curtea de Apel din Bruxelles), printr-o hotărâre din 12 martie 2008, au confirmat poziția acestei administrații.

14 SIAT a introdus recurs în fața Cour de cassation (Curtea de Casație), care, având îndoieli cu privire la interpretarea articolului 49 CE, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Întrucât situația de fapt care se află la originea litigiului s-a produs înainte de intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona, la 1 decembrie 2009, articolul [49 CE], în versiunea aplicabilă în speță, trebuie să fie interpretat în sensul că se opune legislației naționale a unui stat membru conform căreia remunerațiile pentru prestări sau pentru servicii nu sunt considerate cheltuieli profesionale deductibile atunci când sunt plătite sau atribuite direct sau indirect unui contribuabil care are reședința într-un alt stat membru sau unei entități străine, care, în temeiul legislației țării în care sunt stabiliți, nu sunt supuși unui impozit pe venit sau sunt supuși, pentru veniturile din speță, unui regim de impozitare semnificativ mai avantajos decât cel la care sunt supuse aceste venituri în statul membru a cărui legislație națională este în discuție, cu excepția situației în care contribuabilul justifică pe orice căi juridice că aceste remunerații corespund unor operațiuni reale și sincere și că nu depășesc limitele obișnuite, în timp ce o asemenea probă nu este necesară pentru a putea deduce remunerațiile pentru prestări sau pentru servicii plătite unui contribuabil care are reședința în acest stat membru, chiar dacă acest contribuabil nu este supus impozitului pe venit sau este supus unui regim de impozitare mult mai avantajos decât cel de drept comun din acest stat.”

Cu privire la cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare

Observații introductive

15 Astfel cum reiese din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și din observațiile prezentate Curții, norma generală referitoare la deducerea cheltuielilor profesionale este cuprinsă la articolul 49 din CIR 1992, potrivit căruia sunt deductibile cu titlu de cheltuieli profesionale cheltuielile necesare în vederea dobândirii sau a menținerii veniturilor impozabile, a căror existență reală și al căror quantum sunt justificate de contribuabil (în continuare „norma generală”).

16 Or, în acțiunea principală, SIAT pune în discuție compatibilitatea cu dreptul Uniunii a normei speciale prevăzute la articolul 54 din CIR 1992, pe care se întemeiază administrația fiscală pentru a respinge cererea de deducere a cheltuielilor profesionale prezentată de această societate. În conformitate cu acest articol 54, remunerațiile pentru prestații sau pentru servicii efectuate de contribuabili belgieni în beneficiul unor contribuabili stabiliți într-un alt stat membru în care aceștia nu fac obiectul impozitării veniturilor sau sunt supuși, pentru veniturile în cauză, unui regim de taxare semnificativ mai avantajos decât cel la care sunt supuse acele venituri în Belgia nu sunt considerate cheltuieli profesionale deductibile, cu excepția cazului în care contribuabilul belgian justifică prin toate mijloacele de drept că acestea corespund unor operațiuni reale și sincere și că nu depășesc limitele normale (în continuare „norma specială”).

17 În consecință, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea din acțiunea principală, în temeiul căreia remunerațiile pentru prestații sau servicii plătite de un contribuabil rezident unei societăți nerezidente nu sunt considerate cheltuieli profesionale deductibile atunci când aceasta din urmă nu este supusă, în statul membru în care este stabilită, unui impozit pe venit sau este supusă, pentru veniturile vizate, unui regim de taxare semnificativ mai avantajos decât cel la care sunt supuse acele venituri în primul stat membru, cu excepția cazului în care contribuabilul justifică că acestea corespund unor operațiuni reale și sincere și că nu depășesc limitele normale, în timp ce, potrivit normei generale, astfel de remunerații sunt deductibile cu titlu de cheltuieli profesionale atunci când sunt necesare în vederea dobândirii sau a menținerii veniturilor impozabile și când existența reală și cuantumul acestora sunt justificate de contribuabil.

Cu privire la existența unei restricții privind libera prestare a serviciilor

18 Curtea a statuat în repetate rânduri că articolul 49 CE se opune aplicării oricărui regulament național al cărui efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre să fie mai dificilă decât prestarea de servicii realizată exclusiv în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 11 iunie 2009, *X și Passenheim-van Schoot*, C-155/08 și C-157/08, Rep., p. I-5093, punctul 32 și jurisprudența citată). Constituie restricții privind libera prestare a serviciilor măsurile naționale care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți (a se vedea în special Hotărârea din 4 decembrie 2008, *Jobra*, C-330/07, Rep., p. I-9099, punctul 19, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, *Tankreederei I*, C-287/10, Rep., p. I-14233, punctul 15).

19 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, articolul 49 CE conferă drepturi nu numai prestatorului de servicii însuși, ci și destinatarului respectivelor servicii (a se vedea Hotărârea din 26 octombrie 1999, *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Rec., p. I-7447, punctul 34, Hotărârea din 3 octombrie 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rec., p. I-9461, punctul 32, precum și Hotărârea din 1 iulie 2010, *Dijkman și Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, Rep., p. I-6645, punctul 24).

20 Acestea fiind precizate, nu se poate considera, spre deosebire de ceea ce afirmă guvernul francez în observațiile sale scrise, că se aplică aceleași condiții materiale în cadrul normei generale și în cel al normei speciale în ceea ce privește deducerea cheltuielilor profesionale.

21 Astfel, în cadrul normei generale, contribuabilul trebuie să facă dovada caracterului real și a cuantumului cheltuielilor efectuate, necesitatea acestor cheltuieli în vederea dobândirii sau a menținerii veniturilor impozabile fiind, potrivit guvernului belgian, prezumat de administrația fiscală. În plus, conform articolului 53, 10°, din CIR 1992, cuantumul cheltuielilor nu trebuie să depășească limitele rezonabile ale necesităților profesionale.

22 În schimb, în temeiul normei speciale, pentru răsturnarea prezumției de nedeductibilitate a cheltuielilor, contribuabilul trebuie să dovedească, pe de o parte, că acestea corespund unor operațiuni reale și sincere, ceea ce implică, în conformitate cu comentariul administrativ al CIR1992, la care au făcut referire în fața Curții atât SIAT, cât și Comisia, dovada că cheltuielile intră în cadrul obiectului operațiunilor profesionale, că răspund unei necesități industriale, comerciale sau financiare și că își găsesc sau trebuie să își găsească în mod normal o compensare în ansamblul activității întreprinderii. Rezultatul din același comentariu că nu este suficient, în această privință, să fie prezentate acte și documente într-o formă juridică valabilă, ci trebuie mai întâi creată convingerea rezonabilă a funcționarului administrației fiscale în privința realității și a sincerității operațiunilor în cauză. Astfel cum arată guvernul belgian în observațiile sale scrise depuse la Curte, pentru obținerea deducerii, contribuabilul rezident trebuie să poată dovedi absența unei simulații a operațiunilor profesionale.

23 Pe de altă parte, contribuabilul trebuie să dovedească că respectivele cheltuieli profesionale nu depășesc limitele normale, ceea ce implică, potrivit explicațiilor furnizate de guvernul belgian în fața Curții, efectuarea unei comparații între operațiunea în cauză și practica normală a operatorilor de pe piață, în timp ce, după cum s-a amintit la punctul 21 din prezenta hotărâre, articolul 53, 10°, din CIR 1992 nu exclude de la deducere, în ceea ce privește cheltuielile profesionale efectuate în beneficiul contribuabililor stabiliți în Belgia, decât cheltuielile care se dovedesc „nerezonabile”.

24 În consecință, trebuie să se constate că prezumția de nedeductibilitate a cheltuielilor profesionale, precum și condițiile materiale cărora le este supusă eventuala lor deducere, precum

cele prevăzute la articolul 54 din CIR 1992, fac ca obținerea acesteia să fie mai dificilă în temeiul respectivului articol decât atunci când deducerea este acordată în conformitate cu norma generală prevăzută la articolul 49 din același cod.

25 În plus, trebuie subliniat că norma specială poate fi aplicată atunci când remunerațiile sunt plătite unor prestatori care, în temeiul dispozițiilor din legislația statului membru în care sunt stabiliți, nu sunt supuși la plata impozitului pe venit în acest stat sau sunt supuși, pentru aceste venituri, unui „regim fiscal considerabil mai avantajos decât cel careia îi sunt supuse aceste venituri în Belgia”.

26 Astfel cum admite guvernul belgian, în lipsa unor precizări normative sau a unor instrucțiuni administrative cu privire la ceea ce trebuie să se înțeleagă prin „regim fiscal considerabil mai avantajos decât cel careia îi sunt supuse aceste venituri în Belgia”, aprecierea privind aplicabilitatea normei speciale se efectuează de la caz la caz de către administrația fiscală sub controlul instanțelor naționale.

27 În aceste condiții, domeniul de aplicare al normei speciale menționate nu este determinat în prealabil cu o precizie suficientă și, într-o situație în care prestatorul de servicii este stabilit într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei și este supus acolo unui regim fiscal mai avantajos decât cel careia îi sunt supuse aceste venituri în Belgia, există incertitudini în privința aspectului dacă regimul menționat va fi considerat un „regim considerabil mai avantajos” și dacă, în consecință, va fi aplicabilă norma specială.

28 Prin urmare, o astfel de normă specială, care prevede condiții mai stricte pentru obținerea deducerii cheltuielilor profesionale decât cele prevăzute de norma generală și al cărei domeniu de aplicare nu este determinat în prealabil cu precizie, poate descuraja, pe de o parte, contribuabilii belgieni să își exercite dreptul la libera prestare a serviciilor și să recurgă la serviciile unor prestatori stabiliți într-un alt stat membru și, pe de altă parte, pe aceștia din urmă să își ofere serviciile unor destinatari stabiliți în Belgia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 iunie 2003, Skandia și Ramstedt, C-422/01, Rec., p. I-6817, punctul 28 și jurisprudența citată).

29 În consecință, articolul 54 din CIR 1992 constituie o restricție privind libera prestare a serviciilor, în sensul articolului 49 CE.

30 Această concluzie nu este infirmată de argumentele guvernelor belgian, francez și portughez, potrivit cărora, în raport cu cerințele privitoare la sarcina probei, un contribuabil rezident care efectuează o plată altui rezident se găsește într-o situație diferită obiectiv de cea a unui contribuabil rezident care efectuează o plată unui nerezident care beneficiază de un regim fiscal considerabil mai avantajos decât regimul belgian. Aceste guverne susțin în esență că riscul ca operațiunea să aibă scopul esențial de a eluda impozitul datorat în mod normal nu există decât în această ultimă situație și că contribuabilul rezident destinat al serviciilor este cel mai bine plasat pentru a produce elementele de probă referitoare la caracterul real și sincer al operațiunii, prestatorii de servicii stabiliți într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei nefiind supuși în mod direct controlului administrației fiscale belgiene.

31 Trebuie arătat că, în privința unui avantaj fiscal, și anume posibilitatea de a deduce cu titlu de cheltuieli profesionale remunerațiile plătite unui prestator de servicii, destinatarul acestora care are domiciliul în Belgia nu se află într-o situație diferită după cum acest prestator este sau nu este stabilit în același stat membru sau după cum prestatorul menționat este supus într-un alt stat membru unui tratament fiscal mai mult sau mai puțin avantajos. În toate aceste cazuri, destinatarii serviciilor pot să fi efectuat cheltuieli reale, care justifică deducerea lor cu titlu de cheltuieli profesionale atunci când sunt îndeplinite condițiile necesare pentru a putea beneficia de avantajul fiscal menționat.

32 Cu siguranță, prestatorii de servicii nerezidenți nu sunt supuși direct controlului administrației fiscale belgiene. Cu toate acestea, diferența de tratament din acțiunea principală nu privește prestatorii de servicii, după cum sunt sau nu sunt stabiliți în Belgia, ci destinatarii serviciilor rezidenți care sunt supuși direct controlului acestei administrații. Or, în privința respectivilor destinatari, aceasta poate nu numai să impună condiții care trebuie îndeplinite pentru a beneficia de avantajul fiscal menționat, care urmăresc să asigure că acesta nu este acordat în cazurile în care operațiunea are scopul esențial de a eluda impozitul datorat în mod normal, ci și să efectueze controalele și verificările necesare în acest scop.

33 În aceste condiții, împrejurarea că, din punctul de vedere al administrației fiscale, riscul de fraudă este mai ridicat în anumite situații decât în altele nu are incidență asupra caracterului similar al situației destinatarilor serviciilor.

Cu privire la justificarea restrângerii privind libera prestare a serviciilor

34 Din jurisprudența Curții rezultă că o restricție privind libera prestare a serviciilor nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu Tratatul CE și dacă se justifică prin motive imperative de interes general, cu condiția ca, într-un astfel de caz, aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 5 iunie 1997, SETTG, C-398/95, Rec., p. I-3091, punctul 21, Hotărârea din 18 decembrie 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Rep., p. I-11767, punctul 101, precum și Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 27).

35 Potrivit guvernelor belgian, francez, portughez și al Regatului Unit, precum și potrivit Comisiei, legislația din acțiunea principală poate fi justificată prin lupta împotriva evaziunii și a fraudei fiscale, prin necesitatea de a menține repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, precum și, potrivit guvernelor francez și portughez, prin necesitatea menținerii eficacității controalelor fiscale.

36 În această privință, Curtea a statuat deja că constituie motive imperative de interes general care pot justifica o restricție a exercitării libertăților de circulație garantate de tratat atât lupta împotriva fraudei fiscale (a se vedea în special Hotărârea din 11 octombrie 2007, ELISA, C-451/05, Rep., p. I-8251, punctul 81), cât și necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale (a se vedea în special Hotărârea din 18 decembrie 2007, A, C-101/05, Rep., p. I-11531, punctul 55).

37 De asemenea, s-a recunoscut deja că o restricție a exercitării unei libertăți de circulație în cadrul Uniunii Europene poate fi justificată de scopul de a menține repartizarea competenței de impozitare între statele membre (a se vedea Hotărârea din 10 februarie 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel și Österreichische Salinen, C-436/08 și C-437/08, Rep., p. I-305, punctul 121 și jurisprudența citată).

38 În ceea ce privește, în primul rând, lupta împotriva fraudei fiscale, este important să se arate

c? numai împrejurarea c? un contribuabil rezident recurge la serviciile unui prestator de servicii nerezident nu poate s? constituie temeiul unei prezum?ii generale privind existen?a unei practici abuzive ?i s? justifice o m?sur? care aduce atingere exercit?rii unei libert??i fundamentale garantate de tratat (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 21 noiembrie 2002, X ?i Y, C-436/00, Rec., p. I-10829, punctul 62, Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec., p. I-7995, punctul 50, Hot?rârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 73, Hot?rârea din 17 ianuarie 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Rep., p. I-173, punctul 27, precum ?i Hot?rârea Jobra, citat? anterior, punctul 37).

39 Curtea a statuat de asemenea c? existen?a unui eventual avantaj fiscal care rezult?, în beneficiul prestatorilor de servicii, din fiscalitatea redus? la care ar fi supu?i ace?ti prestatori în statul membru în care sunt stabili?i nu poate, prin ea îns??i, s? permit? unui alt stat membru s? justifice un tratament fiscal mai pu?in favorabil al destinatarilor serviciilor stabili?i în acest ultim stat (a se vedea Hot?rârile citate anterior Eurowings Luftverkehr, punctul 44, precum ?i Skandia ?i Ramstedt, punctul 52).

40 Pentru ca o restric?ie privind libera prestare a serviciilor s? poat? fi justificat? prin motive legate de lupta împotriva fraudei ?i a evaziunii fiscale, scopul specific al unei astfel de restric?ii trebuie s? fie acela de a se opune unor comportamente care constau în crearea unor aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economic?, în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profiturile generate de activit??i desf??urate pe teritoriul na?ional (a se vedea în acest sens Hot?rârea Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, punctul 55, precum ?i Hot?rârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, citat? anterior, punctul 74).

41 În spe??, articolul 54 din CIR 1992 urm?re?te s? se opun? comportamentelor care constau în diminuarea bazei impozabile a contribuabililor reziden?i prin remunerarea unor prest?ri de servicii inexistente în unicul scop de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru beneficiile generate de activit??i realizate pe teritoriul na?ional.

42 Întrucât a prev?zut c? remunera?iile pl?tite prestatorilor nereziden?i nu sunt considerate cheltuieli profesionale, cu excep?ia cazului în care contribuabilul justific? c? acestea corespund unor opera?iuni reale ?i sincere ?i c? nu dep??esc limitele normale, legisla?ia din ac?iunea principal? permite atingerea obiectivului de prevenire a fraudei ?i a evaziunii fiscale în raport cu care a fost adoptat?.

43 În al doilea rând, trebuie constatat c? legisla?ia din ac?iunea principal? poate fi justificat? prin necesitatea de a asigura eficacitatea controalelor fiscale. Astfel, această legisla?ie nu exclude în mod absolut deducerea cu titlu de cheltuieli profesionale a remunera?iilor pl?tite prestatorilor care, în temeiul dispozi?iilor legisla?iei statului membru în care sunt stabili?i, nu sunt supu?i în acest stat unui impozit pe venit sau sunt supu?i, pentru veniturile vizate, unui regim fiscal considerabil mai avantajos decât cel c?ruia îi sunt supuse aceste venituri în Belgia, ci permite contribuabililor reziden?i s? fac? dovada caracterului real ?i sincer al opera?iunilor efectuate, precum ?i a caracterului normal al cheltuielilor efectuate.

44 Or, reiese din jurispruden?a Cur?ii c?, în scopul asigur?rii eficacit??ii controalelor fiscale, care urm?resc s? lupte împotriva fraudei fiscale, un stat membru poate aplica m?surile care permit verificarea în mod clar ?i precis a cuantumului cheltuielilor deductibile în acest stat cu titlu de cheltuieli profesionale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 8 iulie 1999, Baxter ?i al?ii, C-254/97, Rec., p. I-4809, punctul 18, Hot?rârea din 10 martie 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec., p. I-2057, punctul 24, ?i Hot?rârea din 13 martie 2008, Comisia/Spania, C-248/06, punctul 34).

45 În ceea ce privește, în al treilea rând, repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, trebuie amintit că o astfel de justificare poate fi admisă atunci când, în special, regimul în cauză urmărește prevenirea unor comportamente de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său (a se vedea Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI, C-311/08, Rep., p. I-487, punctul 60 și jurisprudența citată).

46 Or, comportamente precum cele descrise la punctul 41 din prezenta hotărâre sunt de natură să compromită dreptul unui stat membru de a-și exercita competența fiscală în raport cu activitățile realizate de contribuabilii rezidenți pe teritoriul său și să aducă atingere repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 56).

47 În consecință, în măsura în care legislația din acțiunea principală se opune unor comportamente frauduloase precum cele descrise la punctul 41 din prezenta hotărâre și permite astfel statului belgian să își exercite competența fiscală în raport cu activitățile realizate pe teritoriul său, această legislație este de natură să permită menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

48 Prin urmare, trebuie să se constate că o legislație precum cea din acțiunea principală este aptă pentru atingerea obiectivelor de prevenire a fraudei și a evaziunii fiscale, de asigurare a eficacității controalelor fiscale și de repartizare echilibrată a competenței de impozitare între statele membre, care, astfel cum decurge din cele ce preced, sunt strâns legate în acțiunea principală.

49 Cu toate acestea, trebuie să se verifice dacă legislația menționată nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective.

50 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că se poate considera că nu depășește ceea ce este necesar pentru prevenirea practicilor abuzive o legislație care se bazează pe analiza unor elemente obiective și verificabile pentru a stabili dacă o operațiune prezintă caracterul unui aranjament pur artificial realizat numai în scopuri fiscale și în cadrul căreia, în fiecare caz în care există a unui asemenea aranjament nu poate fi exclus, contribuabilul are posibilitatea, fără a fi supus unor constrângeri administrative excesive, de a prezenta elemente privind eventuale 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).

51 În plus, nici motivele fiscale, nici împrejurarea că aceleași operațiuni ar fi putut fi efectuate de prestatori stabiliți pe teritoriul statului membru în care este stabilit contribuabilul nu pot, prin ele însele, să permită să se concluzioneze în sensul absenței caracterului real și a sincerității operațiunilor în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, citată anterior, punctul 69).

52 De asemenea, Curtea a statuat deja că, atunci când operațiunea în discuție depășește ceea ce ar fi convenit societățile vizate în condiții de deplină concurență, măsura fiscală corectoare, pentru a nu fi considerată disproporționată, trebuie să se limiteze la partea care depășește ceea ce s-ar fi convenit în astfel de împrejurări (a se vedea în acest sens Hotărârea SGI, citată anterior, punctul 72).

53 Astfel, în măsura în care sunt respectate condițiile enunțate la punctele 50-52 din prezenta hotărâre, necesitatea de a face dovada caracterului real și a sincerității operațiunilor, precum și a caracterului normal al cheltuielilor efectuate nu apare, prin ea însăși, ca depășind ceea ce este

necesar pentru atingerea obiectivelor vizate.

54 Cu toate acestea, astfel cum se arată la punctul 25 din prezenta hotărâre, norma specială poate fi aplicată atunci când remunerațiile sunt plătite unor prestatori care, în temeiul dispozițiilor din legislația statului membru în care sunt stabiliți, nu sunt supuși la plata impozitului pe venit în acest stat sau sunt supuși în această țară, pentru veniturile vizate, unui regim fiscal considerabil mai avantajos decât cel care ar fi fost supus acestor venituri în Belgia.

55 În aceste împrejurări, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 71 din concluzii, norma specială impune contribuabilului belgian să justifice sistematic caracterul real și sinceritatea tuturor prestațiilor astfel realizate și caracterul normal al tuturor remunerațiilor aferente, fără ca administrația să fie obligată să furnizeze niciun început de probă privind o fraudă sau o evaziune fiscală.

56 Astfel, norma specială menționată poate fi aplicată în absența oricărui criteriu obiectiv și verificabil de către țări care poate servi drept indiciu pentru existența unui aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, în scopul eludării impozitului datorat în mod normal pentru beneficiile generate de activitățile realizate pe teritoriul național, fiind luat în considerare numai nivelul de impozitare a prestatorului de servicii din statul membru în care acesta este stabilit.

57 Or, trebuie să se constate că, astfel cum se arată la punctul 27 din prezenta hotărâre, o astfel de normă nu permite să se determine în prealabil și cu suficientă precizie domeniul său de aplicare și lasă să subziste incertitudini cu privire la aplicabilitatea sa.

58 O astfel de normă nu respectă, în consecință, cerințele securității juridice, care impune ca normele de drept să fie clare, precise și previzibile în ceea ce privește efectele lor, în special în cazul în care pot avea consecințe defavorabile asupra persoanelor particulare și a întreprinderilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 iunie 2005, VEMW și alții, C-17/03, Rec., p. I-4983, punctul 80, precum și Hotărârea din 16 februarie 2012, Costa și Cifone, C-72/10 și C-77/10, punctul 74).

59 Or, o normă care nu respectă cerințele principiului securității juridice nu poate fi considerată proporțională cu obiectivele urmărite.

60 Ținând seama de tot ceea ce precede, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea din acțiunea principală, în temeiul căreia remunerațiile pentru prestările de servicii plătite de un contribuabil rezident unei societăți nerezidente nu sunt considerate cheltuieli profesionale deductibile atunci când aceasta din urmă nu este supusă, în statul membru în care este stabilită, unui impozit pe venit sau este supusă, pentru veniturile vizate, unui regim de impozitare considerabil mai avantajos decât cel care se aplică acestor venituri în primul stat membru, cu excepția cazului în care contribuabilul justifică că acestea corespund unor operațiuni reale și sincere și că nu depășesc limitele normale, în timp ce, potrivit normei generale, astfel de remunerații sunt deductibile cu titlu de cheltuieli profesionale atunci când sunt necesare în vederea dobândirii sau a menținerii veniturilor impozabile și când existența reală și cuantumul acestora sunt justificate de contribuabil.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 49 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări a unui stat membru precum cea din acțiunea principală, în temeiul căreia remunerațiile pentru prestările de servicii plătite de un contribuabil rezident unei societăți nerezidente nu sunt considerate cheltuieli profesionale deductibile atunci când aceasta din urmă nu este supusă, în statul membru în care este stabilită, unui impozit pe venit sau este supusă, pentru veniturile vizate, unui regim de impozitare considerabil mai avantajos decât cel care se aplică acestor venituri în primul stat membru, cu excepția cazului în care contribuabilul justifică că acestea corespund unor operațiuni reale și sincere și că nu depășesc limitele normale, în timp ce, potrivit normei generale, astfel de remunerații sunt deductibile cu titlu de cheltuieli profesionale atunci când sunt necesare în vederea dobândirii sau a menținerii veniturilor impozabile și când existența reală și cuantumul acestora sunt justificate de contribuabil.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.