ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

21 janvier 2010 *

Dans l'affaire C-311/08,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le tribunal de première instance de Mons (Belgique), par décision du 19 juin 2007, parvenue à la Cour le 14 juillet 2008, dans la procédure

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

contre

État belge,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. J. N. Cunha Rodrigues, président de la deuxième chambre, faisant fonction de président de la troisième chambre, M^me^ P. Lindh, MM. A. Rosas (rapporteur), U. Lõhmus et A. Ó Caoimh, juges,

* Langue de procédure: le français.

avocat général: M[me] J. Kokott,
greffier: M[me] C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 4 juin 2009,

considérant les observations présentées:

— pour la Société de Gestion Industrielle SA (SGI), par M[es] R. Forestini et J. F. Libert, avocats,

— pour le gouvernement belge, par M. J.-C. Halleux, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement suédois, par M[mes] A. Falk et S. Johannesson, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et J.-P. Keppenne, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 septembre 2009,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 12 CE, 43 CE, 48 CE et 56 CE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (ci-après «SGI»), société de droit belge, à l'État belge, au motif que l'administration fiscale nationale a ajouté aux bénéfices propres de cette société le montant des avantages anormaux ou bénévoles que celle-ci a octroyés à des sociétés entretenant des liens d'interdépendance avec celle-ci et établies dans d'autres États membres.

Le cadre juridique national

3 L'article 26 du code des impôts sur les revenus, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992 et confirmé par la loi du 12 juin 1992 (supplément au *Moniteur belge* du 30 juillet 1992, p. 17120), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le «CIR 1992»), est libellé comme suit:

«Sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres, sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires.

Nonobstant la restriction prévue à l'alinéa 1er, sont ajoutés aux bénéfices propres les avantages anormaux ou bénévoles qu'elle accorde à:

1° un contribuable visé à l'article 227 à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance;

2° un contribuable visé à l'article 227 ou à un établissement étranger, qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les revenus ou y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique;

3° un contribuable visé à l'article 227 qui a des intérêts communs avec le contribuable ou l'établissement visés au 1° ou au 2°.»

4 Il ressort de la décision de renvoi que, selon la jurisprudence nationale, pour constituer un avantage «anormal» au sens de l'article 26, deuxième alinéa, 1°, du CIR 1992, l'avantage accordé doit être contraire à l'ordre habituel des choses, aux règles et aux usages commerciaux établis, eu égard aux circonstances économiques du moment et à la situation économique des parties. Doit être considéré comme «bénévole» ce qui est fait sans obligation ou à titre gracieux, sans contrepartie.

5 L'article 49 du CIR 1992 dispose:

«À titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles.»

6 Aux termes de l'article 79 du CIR 1992:

«Aucune déduction au titre de pertes professionnelles ne peut être opérée sur la partie des bénéfices ou profits qui provient d'avantages anormaux ou bénévoles que le contribuable a retirés, directement ou indirectement, sous quelque forme ou par quelque moyen que ce soit, d'une entreprise à l'égard de laquelle il se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance.»

7 L'article 207 du CIR 1992 exclut la possibilité d'opérer un certain nombre de déductions sur la partie du résultat provenant d'avantages anormaux ou bénévoles.

8 L'article 227, 2°, du CIR 1992 définit les sociétés non-résidentes comme suit:

«Les sociétés étrangères […] qui n'ont pas en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 SGI est une société holding de droit belge. Elle détient une participation de 65 % dans le capital de la société de droit français RECYDEM SA (ci-après «Recydem»). Elle est également l'un des administrateurs de cette dernière société.

10 SGI compte parmi ses actionnaires la société de droit luxembourgeois COBELPIN SA (ci-après «Cobelpin»). Dans sa réponse du 7 avril 2009 à une question écrite posée par la Cour le 23 mars 2009, SGI a précisé que la participation de ladite société dans son capital s'élève à 34 %. Cobelpin est administrateur et administrateur délégué de SGI.

11 M. Leone est administrateur délégué de SGI et l'un des administrateurs de Cobelpin et de Recydem.

12 Le 31 décembre 2000, SGI a prêté à Recydem la somme de 37 836 113 BEF (937 933 euros) sans réclamer d'intérêts. Selon l'administration fiscale belge, pour l'exercice d'imposition de 2001, il y avait lieu d'ajouter aux bénéfices propres de SGI, en application de l'article 26, deuxième alinéa, 1°, du CIR 1992, une somme de 1 891 806 BEF (46 897 euros) à titre d'avantages anormaux ou bénévoles consentis par

celle-ci à ladite filiale. Cette somme correspondrait aux intérêts fictifs calculés à un taux annuel de 5 %.

13 À partir du 1er juillet 2000, SGI a versé à Cobelpin des rémunérations d'administrateur à raison de 350 000 LUF (8 676 euros) par mois. Estimant que les conditions prévues à l'article 49 du CIR 1992 n'étaient pas réunies, l'administration fiscale belge a refusé de déduire ces rémunérations à titre de frais professionnels pour les exercices d'imposition de 2001 et de 2002. Les montants payés seraient manifestement disproportionnés et sans aucun lien avec l'utilité économique des prestations en cause. Le représentant de Cobelpin au conseil d'administration de SGI ferait partie de ce conseil également à titre personnel.

14 Ainsi, SGI s'est vu signifier un redressement fiscal pour les exercices d'imposition de 2001 et de 2002. Les réclamations introduites par celle-ci, les 28 janvier et 9 février 2004, contre ces décisions fiscales ayant été rejetées par décision directoriale du 22 juillet 2004, ladite société a introduit, le 4 août 2004, un recours devant le tribunal de première instance de Mons.

15 La juridiction de renvoi considère que l'administration fiscale belge a correctement appliqué l'article 26, deuxième alinéa, 1°, du CIR 1992 en réintégrant, aux bénéfices propres de SGI, les intérêts fictifs du prêt octroyé par celle-ci à Recydem. L'octroi dudit prêt ne se justifierait par aucune raison économique. Alors que pendant la période en cause ladite filiale se serait trouvée dans une situation financière équilibrée et aurait fait des bénéfices, SGI aurait contracté des emprunts grevant lourdement sa situation financière.

16 Quant aux rémunérations d'administrateur octroyées par SGI à Cobelpin, la juridiction de renvoi considère que celles-ci ne sont pas déductibles, en vertu de l'article 49 du CIR 1992, à titre de frais professionnels. Ces avantages devraient être ajoutés aux bénéfices propres de SGI en application de l'article 26, deuxième alinéa, 1°, du CIR 1992.

17 Ladite juridiction s'interroge, cependant, sur la conformité de cette dernière disposition avec le principe de la liberté d'établissement au sens des articles 43 CE et suivants ainsi que celui de la libre circulation des capitaux consacré aux articles 56 CE et suivants. En effet, les bénéfices propres d'une société résidente seraient majorés du montant des avantages anormaux ou bénévoles consentis par celle-ci lorsque la société bénéficiaire entretient un lien d'interdépendance avec cette première société et est établie dans un autre État membre, tandis que tel ne serait pas le cas lorsque de tels avantages ont été accordés à une autre société résidente se trouvant dans une telle situation et qu'ils interviennent pour déterminer les revenus imposables de cette dernière.

18 Dans ces conditions, le tribunal de première instance de Mons a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 43 […] CE, combiné avec les articles 48 [CE] et, le cas échéant, 12 [CE], s'oppose-t-il à une législation d'un État membre, qui comme celle en cause, entraîne l'imposition d'un avantage anormal ou bénévole dans le chef de la société résidente belge ayant consenti ledit avantage à une société établie dans un autre État membre, à l'égard de laquelle la société belge se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance, alors que, dans des conditions identiques, la société résidente belge ne peut être imposée sur un avantage anormal ou bénévole lorsque cet avantage est consenti à une autre société établie en Belgique, à l'égard de laquelle la société belge se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance?

2) L'article 56 […] CE, combiné avec les articles 48 [CE] et, le cas échéant, 12 [CE], s'oppose-t-il à une législation d'un État membre, qui comme celle en cause, entraîne l'imposition d'un avantage anormal ou bénévole dans le chef de la société résidente belge ayant consenti ledit avantage à une société établie dans un autre État membre, à l'égard de laquelle la société belge se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance, alors que, dans des conditions identiques, la société résidente belge ne peut être imposée sur un avantage anormal ou bénévole lorsque cet avantage est consenti à une autre société établie en Belgique, à l'égard de laquelle la société belge se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance?»

Sur les questions préjudicielles

19 Par ses deux questions, posées dans des termes quasi identiques, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 43 CE, lu en combinaison avec l'article 48 CE, et/ou l'article 56 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal en vertu de laquelle un avantage «anormal» ou «bénévole» est imposé dans le chef de la société résidente lorsque celle-ci l'a consenti à une société établie dans un autre État membre, à l'égard de laquelle cette première société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance, tandis qu'une société résidente ne saurait être imposée sur un tel avantage lorsque celui-ci a été consenti à une autre société résidente, à l'égard de laquelle cette première société se trouve dans de tels liens.

20 Il ressort de la décision de renvoi que la première question, qui concerne essentiellement l'exercice de la liberté d'établissement au sens des articles 43 CE et 48 CE, se rapporte, en substance, à l'octroi par SGI d'un prêt sans intérêt à sa filiale de droit français Recydem et plus particulièrement à l'ajout, par les autorités fiscales belges, aux bénéfices propres de cette première société en vue de déterminer les revenus imposables de celle-ci, du montant des intérêts fictifs de ce prêt, en vertu de l'article 26, deuxième alinéa, 1°, du CIR 1992.

21 Il découle de ladite décision que la seconde question, qui porte en substance sur l'interprétation de l'article 56 CE régissant la libre circulation des capitaux, se rattache au versement, par SGI à son actionnaire de droit luxembourgeois Cobelpin, des rémunérations d'administrateur considérées comme déraisonnablement élevées et au traitement fiscal de celles-ci, dans le chef de cette première société. À la lumière de cette même décision, il apparaît que l'administration fiscale belge a refusé de déduire ces derniers paiements à titre de frais professionnels, en se fondant sur l'article 49 du CIR 1992. Les éléments figurant dans le dossier ne permettent pas d'établir que celle-ci aurait, dans ce contexte, fait application de l'article 26, deuxième alinéa, 1°, dudit code.

22 Toutefois, à supposer même que l'article 49 du CIR 1992 soit susceptible de revêtir un caractère pertinent pour la solution du litige au principal, il n'en demeure pas moins

que la juridiction de renvoi s'est bornée à interroger la Cour sur l'interprétation des libertés en cause en rapport avec l'article 26, deuxième alinéa, 1°, du CIR 1992. À cet égard, il suffit de relever que ladite juridiction, qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, est la mieux placée, eu égard aux particularités de l'affaire dont elle est saisie, pour définir le cadre juridique national pertinent et pour délimiter sa demande de décision préjudicielle en fonction de celui-ci (voir, en ce sens, arrêt du 23 avril 2009, Angelidaki e.a., C-378/07 à C-380/07, Rec. p. I-3071, point 48 et jurisprudence citée).

Sur la liberté applicable

23 Il convient de déterminer au préalable si, et dans quelle mesure, une réglementation nationale, telle que celle faisant l'objet du litige au principal, est susceptible d'affecter l'exercice de la liberté d'établissement au sens des articles 43 CE et 48 CE et/ou celui de la libre circulation des capitaux consacré aux articles 56 CE et suivants.

24 Tous les intéressés ayant soumis des observations à la Cour estiment qu'il convient d'examiner la première question posée sous l'angle de la liberté d'établissement. Quant aux circonstances de fait à l'origine de la seconde question, SGI ainsi que les gouvernements belge et allemand soutiennent que les dispositions régissant la libre circulation des capitaux trouvent à s'appliquer. Les autres intéressés considèrent, en revanche, qu'il convient de répondre à cette question dans les mêmes termes qu'à la première. SGI invoque l'article 12 CE dans le cadre des deux questions.

25 Il est de jurisprudence constante que, pour déterminer si une législation nationale relève de l'une ou l'autre des libertés de circulation, il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (voir, en ce sens, arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, points 31 à 33; du 3 octobre 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Rec. p. I-9521, points 34 et 44 à 49, ainsi que du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, point 36).

26 Selon le gouvernement belge, la réglementation en cause au principal se rapporte à la détermination du bénéfice brut des sociétés résidentes en vue de l'imposition de leurs revenus. Afin de faire échec à l'évasion fiscale, sont réintégrés, dans les bénéfices de celles-ci, les revenus non réalisés à la suite de l'octroi des avantages anormaux ou bénévoles à des sociétés non-résidentes entretenant un lien d'interdépendance avec celles-ci. Ledit régime permettrait, dans de telles circonstances, aux autorités fiscales nationales d'imposer, dans le chef de la société résidente, les montants équivalant, selon le cas, à l'excédent payé par celle-ci par rapport au prix de pleine concurrence ou au manque à gagner subi par cette société.

27 Dans sa réponse du 24 avril 2009 à une question écrite posée par la Cour le 23 mars 2009, le gouvernement belge a précisé que la réglementation en cause au principal vise les situations où les sociétés concernées sont guidées dans leurs relations par des conditions qui diffèrent de celles qui existent entre des entreprises indépendantes. Un «lien d'interdépendance» au sens de cette réglementation existerait notamment lorsque l'une des sociétés concernées détient dans le capital de l'autre une participation lui permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de celle-ci et d'en déterminer les activités au sens de la jurisprudence découlant de l'arrêt du 13 avril 2000, Baars (C-251/98, Rec. p. I-2787, point 22).

28 Or, la Cour a itérativement jugé que les réglementations nationales trouvant à s'appliquer dans de telles circonstances relèvent du champ d'application matériel des dispositions du traité CE relatives à la liberté d'établissement (voir, notamment, arrêts précités Baars, points 21 et 22; Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, point 31, ainsi que Glaxo Wellcome, point 47).

29 Cependant, selon le gouvernement belge, la réglementation en cause au principal n'a pas vocation à s'appliquer aux seules situations relevant du champ d'application de la jurisprudence Baars, précitée. En effet, l'existence d'un lien d'interdépendance entre les sociétés concernées ne dépendrait pas de l'ampleur de la participation de l'une de celles-ci dans le capital de l'autre. Dans sa réponse visée au point 27 du présent arrêt, ce gouvernement a précisé que ladite réglementation vise tous les liens qui, eu égard aux faits et aux circonstances, établissent une interdépendance quelconque, directe ou indirecte, entre des sociétés concernées. Il pourrait s'agir d'une participation dans le capital de l'autre société concernée n'étant pas caractérisée par l'exercice d'une

«influence certaine» au sens de ladite jurisprudence, mais encore, par exemple, d'une dépendance relative aux matières premières ou d'une dépendance en matière de coopération technique et de garanties.

30 À la lumière de ces indications, il y a lieu de retenir que la réglementation nationale en cause au principal est, en principe, susceptible d'affecter également l'exercice d'autres libertés de circulation et, notamment, celui de la libre circulation des capitaux au sens de l'article 56 CE.

31 Pour ce qui est de l'applicabilité de l'article 12 CE, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, il convient de relever que cette disposition n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination (voir, notamment, arrêts du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, points 38 et 39; du 11 octobre 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-8491, points 28 et 29, ainsi que du 17 janvier 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Rec. p. I-173, point 14).

32 Or, les articles 43 CE et 56 CE prévoient de telles règles spécifiques de non-discrimination dans les domaines relevant de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux.

33 Quant aux dispositions du traité trouvant à s'appliquer dans des circonstances telles que celles du litige au principal, il convient de relever que l'existence d'un «lien d'interdépendance» au sens de la réglementation visée entre, d'une part, SGI et Recydem, et, d'autre part, SGI et Cobelpin, n'est pas contestée devant la juridiction de renvoi.

34 Pour ce qui est de la nature de ces liens, il ressort de la décision de renvoi que SGI détient une participation de 65 % dans le capital de Recydem. Selon la réponse visée au point 10 du présent arrêt, la participation de Cobelpin dans le capital de SGI s'élève à 34 %. La Cour ne dispose pas d'éléments permettant d'établir s'il existe d'autres liens de participation entre ces sociétés.

35 De telles participations sont, en principe, de nature à conférer respectivement à SGI une «influence certaine» au sens de la jurisprudence Baars, rappelée aux points 27 et 28 du présent arrêt, sur les décisions et les activités de Recydem et à Cobelpin une telle influence sur les décisions et les activités de SGI. En outre, selon la décision de renvoi, il existe des liens, entre ces sociétés, au niveau de leur administration.

36 Par conséquent, le litige au principal portant exclusivement sur l'impact de la réglementation visée sur le traitement fiscal d'une société entretenant avec les autres sociétés concernées un lien d'interdépendance caractérisé par l'exercice d'une «influence certaine» au sens de ladite jurisprudence Baars, les articles 43 CE et 48 CE relatifs à la liberté d'établissement trouvent à s'appliquer.

37 Dès lors, il convient de répondre aux questions posées à la lumière des seuls articles 43 CE et 48 CE. Il y a lieu d'examiner celles-ci conjointement.

Sur l'existence d'une restriction à la liberté d'établissement

38 La liberté d'établissement, que l'article 43 CE reconnaît aux ressortissants communautaires, comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants. Elle comprend, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale

ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté européenne, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (voir, notamment, arrêts du 23 février 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, point 29, et Glaxo Wellcome, précité, point 45).

39 Même si, selon leur libellé, les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation (voir, notamment, arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 21; du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 31; du 6 décembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, point 33, ainsi que du 27 novembre 2008, Papillon, C-418/07, Rec. p. I-8947, point 16).

40 S'agissant des sociétés, il importe de relever que leur «siège» au sens de l'article 48 CE sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État membre. Admettre que l'État membre d'établissement puisse librement appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait l'article 43 CE de son contenu (voir, en ce sens, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 18; du 13 juillet 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, point 13, et du 18 juin 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, point 38).

41 SGI, le gouvernement suédois et la Commission considèrent que la réglementation en cause au principal constitue une restriction au sens du droit de l'Union. Les gouvernements belge et allemand soutiennent la thèse inverse. Compte tenu du contexte général, ladite réglementation ne serait pas de nature à défavoriser les sociétés résidentes accordant des avantages anormaux ou bénévoles à des sociétés entretenant un lien d'interdépendance avec celles-ci et établies dans d'autres États membres, par rapport aux sociétés résidentes accordant de tels avantages à d'autres sociétés résidentes se trouvant dans une telle situation. Ainsi, ledit régime ne serait pas constitutif d'une restriction.

42 En l'occurrence, il est constant que, en vertu de la réglementation en cause au principal, les avantages anormaux ou bénévoles accordés par une société résidente à une société entretenant un lien d'interdépendance avec celle-ci ne sont ajoutés aux bénéfices propres de cette première société que si la société bénéficiaire est établie dans un autre État membre. Par contre, une société résidente n'est pas imposée sur un tel avantage lorsque celui-ci est consenti à une autre société résidente, par rapport à laquelle il existe un tel lien, pourvu que cet avantage intervienne pour déterminer les revenus imposables de cette dernière.

43 Il s'ensuit que la situation fiscale d'une société résidant en Belgique accordant, comme SGI, des avantages anormaux ou bénévoles à des sociétés entretenant un lien d'interdépendance avec celle-ci et établies dans d'autres États membres est moins favorable que celle qui serait la sienne si elle accordait de tels avantages à des sociétés résidentes se trouvant dans de tels liens.

44 Une telle différence de traitement fiscal entre les sociétés résidentes en fonction du lieu du siège des sociétés bénéficiant des avantages en cause est susceptible de constituer une restriction à la liberté d'établissement au sens de l'article 43 CE. En effet, une société résidente pourrait être amenée à renoncer à l'acquisition, à la création ou au maintien d'une filiale dans un autre État membre ou bien à l'acquisition ou au maintien d'une participation substantielle dans une société établie dans ce dernier État, en raison de la charge fiscale frappant, dans une situation transfrontalière, l'octroi des avantages visés par la réglementation en cause au principal.

45 En outre, ladite réglementation est susceptible de produire un effet restrictif à l'égard des sociétés établies dans d'autres États membres. En effet, une telle société pourrait être amenée à renoncer à l'acquisition, à la création ou au maintien d'une filiale en Belgique ou bien à l'acquisition ou au maintien d'une participation substantielle dans une société établie dans ce dernier État, en raison de la charge fiscale frappant, dans cet État, l'octroi des avantages visés par cette réglementation.

46 Cette conclusion ne saurait être infirmée par les arguments présentés par les gouvernements belge et allemand.

47 Le gouvernement belge soutient que le désavantage fiscal résultant de l'application de ladite réglementation consiste non pas dans la réintégration aux bénéfices propres de la société résidente, par les autorités fiscales belges, de l'avantage anormal ou bénévole accordé par celle-ci, mais plutôt dans le risque qu'une double imposition ne survienne dans le cas où l'État membre de l'établissement de la société bénéficiaire n'opère pas un ajustement fiscal corrélatif. Ce risque serait fortement diminué par la possibilité de faire application de la convention 90/436/CEE, du 23 juillet 1990, relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO L 225, p. 10, ci-après la «convention d'arbitrage»).

48 Ce gouvernement attire également l'attention sur le fait que, dans des situations internes, les articles 79 et 207 du CIR 1992 limitent un certain nombre de déductions fiscales dans le chef des sociétés résidentes ayant retiré des profits provenant d'avantages anormaux ou bénévoles. Ainsi, la différence de traitement fiscal des sociétés résidentes en fonction du lieu du siège des sociétés bénéficiaires serait moins importante qu'il n'y paraît.

49 Selon le gouvernement allemand, les autorités fiscales belges ne procèdent à aucune imposition supplémentaire dans une hypothèse transfrontalière. N'étant pas compétentes pour imposer les revenus d'une société bénéficiaire établie dans un autre État membre, elles imposeraient l'avantage anormal ou bénévole dans le chef de la société résidente l'ayant accordé. Ce gouvernement souligne que, dans des situations internes, le même type d'avantage est soumis à l'impôt, non pas dans le chef de la société résidente l'ayant accordé, mais dans celui de la société résidente bénéficiaire. Dès lors, l'effet restrictif de la réglementation en cause au principal serait douteux.

50 D'emblée, il convient de relever que, pour qu'une législation soit considérée comme une restriction à la liberté d'établissement, il suffit qu'elle soit de nature à restreindre l'exercice de cette liberté dans un État membre par des sociétés établies dans un autre

État membre, sans qu'il soit nécessaire de démontrer que la législation en cause a effectivement eu pour effet de conduire certaines desdites sociétés à renoncer à l'acquisition, à la création ou au maintien d'une filiale dans le premier État membre (voir arrêts du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 62, et du 18 juillet 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 42).

51 Pour ce qui est des arguments se rapportant au traitement fiscal, dans une situation interne, des revenus de la société résidente bénéficiaire, il apparaît, ainsi que le fait remarquer M[me] l'avocat général au point 45 de ses conclusions, que les gouvernements en cause partent d'une vue d'ensemble du groupe de sociétés et supposent qu'il est de peu d'importance de savoir à quelle société, au sein du groupe, sont imputés certains revenus.

52 À cet égard, il importe de souligner que la société résidente accordant un avantage anormal ou bénévole et la société en bénéficiant sont des personnes morales distinctes, chacune étant soumise à une imposition qui lui est propre. En tout état de cause, la charge fiscale supportée par la société bénéficiaire, dans une situation interne, ne saurait être assimilée à l'imposition, dans une situation transfrontalière, de l'avantage en cause dans le chef de la société l'ayant accordé.

53 À supposer même que, dans une situation interne et dans une hypothèse où les sociétés concernées seraient liées directement ou indirectement à 100 % l'une à l'autre, la répartition de la charge fiscale entre celles-ci puisse, sous certaines conditions, être sans incidence du point de vue fiscal, il convient de souligner que subsiste, en tout état de cause, dans une situation transfrontalière, le risque d'une double imposition. En effet, ainsi que le soulève à juste titre M[me] l'avocat général aux points 46 et 47 de ses conclusions, dans une telle situation, les avantages anormaux ou bénévoles accordés par une société résidente et réintégrés dans les bénéfices propres de celle-ci sont susceptibles d'être soumis à l'impôt dans l'État membre de l'établissement de la société bénéficiaire, dans le chef de celle-ci.

54 Pour ce qui est de la possibilité de faire application de la convention d'arbitrage, il convient de relever, à l'instar de M^me^ l'avocat général au point 48 de ses conclusions, que l'engagement d'une procédure amiable entre les administrations fiscales concernées, prévue à l'article 6 de la section 3 de celle-ci, entraîne, pour la société soumettant son cas à ladite procédure, des charges administratives et économiques supplémentaires. Par ailleurs, une procédure amiable suivie, le cas échéant, d'une procédure d'arbitrage, est susceptible de s'étendre sur plusieurs années. Or, pendant cette période, ladite société doit supporter la charge de la double imposition. De plus, il apparaît, notamment à la lumière des éléments repris au point 29 du présent arrêt, que la réglementation en cause au principal trouve à s'appliquer dans certaines situations ne relevant pas du champ d'application de ladite convention.

55 Il s'ensuit qu'une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, constitue une restriction à la liberté d'établissement au sens de l'article 43 CE, lu en combinaison avec l'article 48 CE.

Sur une justification de la réglementation en cause au principal

56 Il est de jurisprudence constante qu'une mesure qui est susceptible d'entraver la liberté d'établissement consacrée à l'article 43 CE ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité et est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, en pareil cas, que son application soit propre à garantir la réalisation de l'objectif ainsi poursuivi et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci (voir, notamment, arrêts du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 26; du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, point 49; Marks & Spencer, précité, point 35, ainsi que Lammers & Van Cleeff, précité, point 25).

57 Le gouvernement suédois et la Commission considèrent que la réglementation en cause au principal est justifiée par la nécessité de garantir une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, par la crainte de l'évasion fiscale et par la lutte contre les pratiques abusives, pris ensemble. La Commission souligne cependant

la nécessité de respecter le principe de proportionnalité. Les gouvernements belge et allemand invoquent les mêmes éléments de justification à titre subsidiaire.

58 Le gouvernement belge énonce que la réglementation en cause au principal vise à combattre l'évasion fiscale en permettant de rectifier, à des fins fiscales, des situations où les sociétés concernées sont guidées dans leurs relations par des conditions dépassant ce qu'elles auraient convenu dans des circonstances de pleine concurrence. Lors de l'audience de plaidoirie, ce gouvernement a précisé que le régime en cause a été inspiré de l'article 9 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune élaboré par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et de l'article 4 de la convention d'arbitrage, qui prévoient des corrections de bénéfices similaires lorsque des opérations entre des entreprises liées ne sont pas conformes au critère de pleine concurrence.

59 Selon ce gouvernement, la notion d'«avantage», au sens de la réglementation en cause au principal, présuppose l'enrichissement du bénéficiaire et, en ce qui concerne la personne qui octroie cet avantage, l'absence de contrepartie effective équivalente à cet avantage. La condition portant sur le caractère «anormal» de celui-ci viserait ce qui est en opposition avec le cours normal des choses, des règles et des usages établis ou encore avec ce qui, dans des cas semblables, est d'usage. Quant au critère de «bénévole», celui-ci présupposerait que l'avantage est accordé sans qu'il constitue l'exécution d'une obligation ou sans aucune contrepartie.

60 En premier lieu, en ce qui concerne la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, il convient de rappeler qu'une telle justification peut être admise dès lors, notamment, que le régime en cause vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire (voir, notamment, arrêts Marks & Spencer, précité, point 46; du 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-2647, point 42; Oy AA, précité, point 54, ainsi que Aberdeen Property Fininvest Alpha, précité, point 66).

61 La Cour a admis que la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres peut rendre nécessaire l'application, aux activités économiques des sociétés établies dans l'un desdits États, des seules règles fiscales de celui-ci, pour ce qui est tant des bénéfices que des pertes (voir, notamment, arrêts Oy AA, précité, point 54, et du 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, point 31).

62 En effet, donner aux sociétés la faculté d'opter pour la prise en compte de leurs pertes ou de leurs bénéfices dans l'État membre où se situe leur établissement ou dans un autre État membre pourrait compromettre sensiblement une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, l'assiette d'imposition se trouvant augmentée dans l'un des États concernés et diminuée dans l'autre, à concurrence des pertes ou des bénéfices transférés (voir, en ce sens, arrêts précités Marks & Spencer, point 46; Oy AA, point 55, ainsi que Lidl Belgium, point 32).

63 En l'occurrence, force est de constater que permettre aux sociétés résidentes de transférer leurs bénéfices sous la forme d'avantages anormaux ou bénévoles vers des sociétés entretenant un lien d'interdépendance avec celles-ci et établies dans d'autres États membres risquerait de compromettre une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres. Cela serait susceptible de compromettre le système même de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, puisque, au gré du choix opéré par les sociétés se trouvant dans des liens d'interdépendance, l'État membre de la société accordant des avantages anormaux ou bénévoles serait contraint de renoncer à son droit d'imposer, en tant qu'État de résidence de cette société, les revenus de celle-ci, au profit, éventuellement, de l'État membre du siège de la société bénéficiaire (voir, en ce sens, arrêt Oy AA, précité, point 56).

64 En prévoyant l'imposition d'un avantage anormal ou bénévole dans le chef de la société résidente ayant consenti cet avantage à une société établie dans un autre État membre, la réglementation en cause au principal permet à l'État belge d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire.

65 En second lieu, quant à la prévention de l'évasion fiscale, il convient de rappeler qu'une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêts précités, ICI, point 26; Marks & Spencer, point 57; Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, point 51, ainsi que Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, point 72).

66 Dans ce contexte, une législation nationale n'ayant pas pour objet spécifique d'exclure de l'avantage fiscal qu'elle prévoit de tels montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, créés dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités exercées sur le territoire national, peut néanmoins être considérée comme justifiée par l'objectif de prévention de l'évasion fiscale pris ensemble avec celui de la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres (voir, en ce sens, arrêt Oy AA, précité, point 63).

67 En ce qui concerne la pertinence de cet élément de justification au regard de circonstances telles que celles du litige au principal, il y a lieu de relever que permettre aux sociétés résidentes de consentir des avantages anormaux ou bénévoles à des sociétés entretenant un lien d'interdépendance avec celles-ci et établies dans d'autres États membres, sans prévoir aucune mesure fiscale correctrice, comporte le risque que, au moyen des constructions artificielles, des transferts de revenus soient organisés au sein des sociétés se trouvant dans une situation d'interdépendance en direction de celles établies dans des États membres appliquant les taux d'imposition les plus faibles ou dans les États membres où ces revenus ne seraient pas imposés (voir, en ce sens, arrêt Oy AA, précité, point 58).

68 En prévoyant l'imposition d'un avantage anormal ou bénévole dans le chef de la société résidente ayant consenti cet avantage à une société établie dans un autre État membre, la réglementation en cause au principal est de nature à prévenir de telles pratiques, susceptibles d'être inspirées par la constatation d'écarts sensibles entre les assiettes ou les taux d'imposition appliqués dans les différents États membres et qui n'auraient d'autre but que d'éluder l'impôt normalement dû dans l'État membre du siège de la société ayant accordé ledit avantage (voir, en ce sens, arrêt Oy AA, précité, point 59).

69 Au vu de ces deux éléments, relatifs à la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et à celle de prévenir l'évasion fiscale, pris ensemble, il convient de constater qu'une réglementation, telle que celle en cause au principal, poursuit des objectifs légitimes compatibles avec le traité et relevant de raisons impérieuses d'intérêt général et qu'elle est propre à garantir la réalisation de ces objectifs.

70 Dans ces conditions, il reste à vérifier si une réglementation telle que celle en cause au principal ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis, pris ensemble.

71 Il convient de relever qu'une législation nationale qui se fonde sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables pour déterminer si une transaction présente le caractère d'une construction artificielle à des fins fiscales doit être considérée comme n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs relatifs à la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et à celle de prévenir l'évasion fiscale, lorsque, en premier lieu, dans chaque cas où existe un soupçon qu'une transaction dépasse ce que les sociétés concernées auraient convenu dans des circonstances de pleine concurrence, le contribuable est mis en mesure, sans être soumis à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette transaction a été conclue (voir, en ce sens, arrêt Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, précité, point 82, et ordonnance du 23 avril 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Rec. p. I-2875, point 84).

72 En second lieu, lorsque la vérification de tels éléments aboutit à la conclusion que la transaction en cause dépasse ce que les sociétés concernées auraient convenu dans des circonstances de pleine concurrence, la mesure fiscale correctrice doit se limiter à la fraction qui dépasse ce qui aurait été convenu en l'absence d'une situation d'interdépendance entre celles-ci.

73 Selon le gouvernement belge, la charge de la preuve de l'existence d'un avantage «anormal» ou «bénévole», au sens de la réglementation en cause au principal, incombe à l'administration fiscale nationale. Lorsque celle-ci fait application de ladite réglementation, le contribuable serait mis en mesure de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles la transaction en cause a été conclue. Il disposerait d'un délai d'un mois qui est prorogeable pour démontrer qu'il ne s'agit pas d'un avantage anormal ou bénévole, compte tenu des circonstances dans lesquelles cette transaction est intervenue. Si, malgré tout, ladite administration persistait dans sa volonté d'effectuer le redressement fiscal et qu'elle n'acceptait pas les arguments du contribuable, celui-ci pourrait contester cette imposition devant les juridictions nationales.

74 Ce gouvernement ajoute que, en cas d'application de la réglementation en cause au principal, seule la partie anormale ou bénévole de l'avantage visé est réincorporée dans les bénéfices propres de la société résidente l'ayant accordé.

75 Dans ces conditions, sous réserve des vérifications à effectuer par la juridiction de renvoi sur ces deux derniers points, lesquels concernent l'interprétation et l'application du droit belge, il convient de conclure que, au vu de ce qui précède, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal est proportionnée par rapport à l'ensemble des objectifs poursuivis par celle-ci.

76 Dans ces conditions, il convient de répondre aux questions posées que l'article 43 CE, lu en combinaison avec l'article 48 CE, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas en principe à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un avantage anormal ou bénévole est imposé dans le chef de la société résidente lorsque celui-ci a été consenti à une société établie dans un autre État membre, à l'égard de laquelle cette première société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance, tandis qu'une société résidente ne saurait être imposée sur un tel avantage lorsque celui-ci a été consenti à une autre société résidente, à l'égard de laquelle cette première société se trouve dans de tels liens. Il appartient cependant à la juridiction de renvoi de vérifier que la réglementation en cause au principal ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis par celle-ci, pris ensemble.

Sur les dépens

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

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

L'article 43 CE, lu en combinaison avec l'article 48 CE, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas en principe à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un avantage anormal ou bénévole est imposé dans le chef de la société résidente lorsque celui-ci a été consenti à une société établie dans un autre État membre, à l'égard de laquelle cette première société se trouve directement ou indirectement dans des liens d'interdépendance, tandis qu'une société résidente ne saurait être imposée sur un tel avantage lorsque celui-ci a été consenti à une autre société résidente, à l'égard de laquelle cette première société se trouve dans de tels liens. Il appartient cependant à la juridiction de renvoi de vérifier que la réglementation en cause au principal ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis par celle-ci, pris ensemble.

Signatures