HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

21 ianuarie 2010*

În cauza C-311/08,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată 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),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președintele Camerei a doua, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a treia, doamna P. Lindh, domnii A. Rosas (raportor), U. Lõhmus și A. Ó Caoimh, judecători,

* Limba de procedură: franceza.

avocat general: doamna J. Kokott,
grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 4 iunie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Société de Gestion Industrielle SA (SGI), de R. Forestini și J. F. Libert, avocats;

— pentru guvernul belgian, de domnul J.-C. Halleux, în calitate de agent;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul suedez, de doamnele A. Falk și S. Johannesson, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 septembrie 2009,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 12 CE, 43 CE, 48 CE și 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, și État belge, pe de altă parte, pentru motivul că administrația fiscală națională a adăugat la profitul propriu al acestei societăți cuantumul avantajelor neobișnuite sau gratuite pe care aceasta le-a acordat unor societăți care se află în raporturi de interdependență cu aceasta și care sunt stabilite în alte state membre.

Cadrul juridic național

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

„Fără a aduce atingere 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:

1° unui contribuabil vizat la articolul 227 față de care întreprinderea stabilită în Belgia se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență, indiferent de natura acestora;

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

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

4 Rezultă din decizia de trimitere că, potrivit jurisprudenței naționale, pentru a constitui un avantaj „neobișnuit”, în sensul articolului 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 1992, avantajul acordat trebuie să fie contrar situației normale, normelor și uzurilor comerciale stabilite, având în vedere împrejurările economice din momentul respectiv și situația economică a părților. Trebuie considerată „gratuită” o activitate care este realizată fără o obligație corespondentă sau cu titlu gratuit, fără contraprestație.

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 dobândirii sau a menținerii veniturilor impozabile, a căror existență reală și cuantum 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 jurământului.

Se consideră că au fost efectuate sau suportate în cursul perioadei impozabile cheltuielile care, în perioada respectivă, sunt efectiv plătite sau suportate sau care au dobândit caracterul de datorii sau de pierderi certe și lichide și 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 neobișnuite sau gratuite pe care contribuabilul le-a obținut, în mod direct sau indirect, sub orice formă sau prin orice mijloc, de la o întreprindere față de care se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență."

7 Articolul 207 din CIR 1992 exclude posibilitatea de a efectua un anumit număr de deduceri din partea de profit care provine din avantaje neobișnuite sau gratuite.

8 Articolul 227 punctul 2 din CIR 1992 definește societățile nerezidente după cum urmează:

„Societățile străine […] 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 est 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 disproporționate 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 Rezultă din decizia de trimitere că prima întrebare, 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 adăugarea 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 rezultă că administrația fiscală belgiană 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 că 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, Rep., p. I-3071, 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, Rep., p. I-8591, 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 cuantumurile 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 intră în domeniul 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, citată 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 respectivă 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 gazdă, acestea interzic, în egală măsură, ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi ori a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (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, Rep., p. I-5145, 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 speță este cert că, în temeiul reglementării în discuție în acțiunea principală, avantajele neobișnuite sau gratuite acordate de o societate rezidentă unei societăți care se află în raport de interdependență cu aceasta nu se adaugă la profitul propriu al primei societăți decât dacă societatea beneficiară este stabilită în alt stat membru. Dimpotrivă, o societate rezidentă nu este impozitată cu privire la un astfel de avantaj atunci când acesta este acordat unei alte societăți rezidente, față de care există un asemenea raport, cu condiția ca acest avantaj să fie utilizat în vederea stabilirii veniturilor impozabile ale acestei din urmă societăți.

43 Rezultă că situația fiscală a unei societăți rezidente în Belgia care acordă, precum SGI, avantaje neobișnuite sau gratuite unor societăți care se află în raport de interdependență cu aceasta și care sunt stabilite în alte state membre este mai puțin favorabilă decât ar fi situația sa fiscală dacă ar acorda astfel de avantaje unor societăți rezidente cu care se află în asemenea raporturi.

44 O astfel de diferență de tratament fiscal între societățile rezidente în funcție de locul în care își au sediul societățile care beneficiază de avantajele în discuție poate constitui o restricție privind libertatea de stabilire, în sensul articolului 43 CE. Astfel, o societate rezidentă ar putea fi determinată să renunțe la achiziționarea, la înființarea sau la menținerea unei filiale în alt stat membru sau la achiziționarea sau la menținerea unei participații substanțiale într-o societate stabilită în acest din urmă stat, ca urmare a sarcinii fiscale aferente, într-o situație transfrontalieră, acordării avantajelor vizate de reglementarea în discuție în acțiunea principală.

45 În plus, reglementarea menționată poate avea efect restrictiv față de societățile stabilite în alte state membre. Astfel, o asemenea societate ar putea fi determinată să renunțe la achiziționarea, la înființarea sau la menținerea unei filiale în Belgia sau la achiziționarea sau la menținerea unei participații substanțiale într-o societate stabilită în acest din urmă stat, ca urmare a sarcinii fiscale aferente, în acest stat, acordării avantajelor vizate de această reglementare.

46 Această concluzie nu poate fi infirmată de argumentele prezentate de guvernele belgian și german.

47 Guvernul belgian susține că dezavantajul fiscal ce rezultă din aplicarea reglementării menționate nu constă în reintegrarea de către autoritățile fiscale belgiene în profitul propriu al societății rezidente a avantajului neobișnuit sau gratuit acordat de aceasta, ci mai degrabă în riscul existenței unei duble impozitări în cazul în care statul membru în care se află sediul societății beneficiare nu efectuează o ajustare fiscală corelativă. Acest risc ar fi considerabil redus de posibilitatea de a aplica Convenția 90/436/CEE din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 225, p. 10, Ediție specială, 11/vol. 69, p. 207, denumită în continuare „convenția de arbitraj").

48 Guvernul belgian atrage de asemenea atenția că, în situații interne, articolele 79 și 207 din CIR 1992 limitează un anumit număr de deduceri fiscale pentru societățile rezidente care au obținut profit provenind din avantaje neobișnuite sau gratuite. Astfel, diferența de tratament fiscal al societăților rezidente în funcție de locul în care își au sediul societățile beneficiare ar fi mai puțin importantă decât pare.

49 În opinia guvernului german, autoritățile fiscale belgiene nu efectuează nicio impozitare suplimentară într-o ipoteză transfrontalieră. Întrucât nu sunt competente să impoziteze veniturile unei societăți beneficiare stabilite în alt stat membru, acestea ar impozita avantajul neobișnuit sau gratuit la societatea rezidentă care l-a acordat. Acest guvern subliniază că, în situații interne, același tip de avantaj este supus impozitării nu la societatea rezidentă care l-a acordat, ci la societatea rezidentă beneficiară. În consecință, efectul restrictiv al reglementării în discuție în acțiunea principală ar fi incert.

50 Trebuie arătat de la început că, pentru ca o legislație să fie considerată restricție privind libertatea de stabilire, este suficient ca aceasta să fie de natură să restrângă exercitarea acestei libertăți într-un stat membru de către societăți stabilite în alt stat membru, fără a

fi necesar să se demonstreze că legislația în cauză a avut, într-adevăr, ca efect să determine anumite societăți să renunțe la achiziționarea, la înființarea sau la menținerea unei filiale în primul stat membru (a se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 62, și Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 42).

51 În ceea ce privește argumentele care se raportează la tratamentul fiscal, într-o situație internă, al veniturilor societății rezidente beneficiare, apare, astfel cum a evidențiat avocatul general la punctul 45 din concluzii, că guvernele în discuție se întemeiază pe o imagine de ansamblu a grupului de societăți și presupun că are o importanță redusă să se determine cărei societăți din cadrul grupului i se impută anumite venituri.

52 În această privință trebuie subliniat că societatea rezidentă care acordă un avantaj neobișnuit sau gratuit și societatea care beneficiază de acesta sunt persoane juridice distincte, fiecare fiind supusă unei impozitări care îi este proprie. În orice caz, sarcina fiscală suportată de societatea beneficiară într-o situație internă nu poate fi asimilată impozitării într-o situație transfrontalieră a avantajului în discuție la societatea care l-a acordat.

53 Presupunând chiar, într-o situație internă și în ipoteza în care societățile vizate s-ar afla, în mod direct sau indirect, în legătură de 100 % una cu cealaltă, că repartizarea sarcinii fiscale dintre acestea ar putea, în anumite condiții, să nu aibă niciun efect din punct de vedere fiscal, trebuie subliniat că într-o situație transfrontalieră subzistă în orice caz riscul unei duble impozitări. Astfel, precum a invocat în mod întemeiat avocatul general la punctele 46 și 47 din concluzii, într-o asemenea situație, avantajele neobișnuite sau gratuite acordate de o societate rezidentă și reintegrate în profitul propriu al acesteia pot fi supuse impozitării în statul membru în care are sediul societatea beneficiară în sarcina acesteia.

54 În ceea ce privește posibilitatea aplicării convenției de arbitraj, trebuie arătat, astfel cum a procedat avocatul general la punctul 48 din concluzii, că inițierea unei proceduri amiabile între administrațiile fiscale vizate, prevăzută la articolul 6 din secțiunea 3 din aceasta, determină pentru societatea care se supune procedurii menționate obligații administrative și economice suplimentare. Pe de altă parte, o procedură amiabilă, urmată, dacă este cazul, de o procedură de arbitraj, poate dura mai mulți ani. Or, în cursul acestei perioade, societatea respectivă trebuie să suporte sarcina dublei impuneri. În plus, rezultă, mai ales în lumina elementelor menționate la punctul 29 din prezenta hotărâre, că reglementarea în discuție în acțiunea principală se aplică în anumite situații care nu intră în domeniul de aplicare al convenției menționate.

55 Rezultă că o reglementare a unui stat membru, precum cea în discuție în acțiunea principală, constituie o restricție privind libertatea de stabilire, în sensul articolului 43 CE coroborat cu articolul 48 CE.

Cu privire la justificarea reglementării în discuție în acțiunea principală

56 Conform unei jurisprudențe constante, o măsură care poate constitui un obstacol privind libertatea de stabilire, prevăzută la articolul 43 CE, nu poate fi admisă decât dacă urmărește un obiectiv legitim compatibil cu tratatul și dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca aceasta să fie de natură să asigure realizarea obiectivului astfel urmărit și să 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 ședința 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 prevăd 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 speță, trebuie constatat că a permite societăților rezidente să transfere profitul acestora sub formă de avantaje neobișnuite sau gratuite unor societăți care se află în raport de interdependență cu acestea și care sunt stabilite în alte state membre ar risca să compromită repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre. Aceasta ar risca să compromită chiar sistemul repartizării competenței de impozitare între statele membre, deoarece, din cauza alegerii efectuate de societățile care au raporturi de interdependență, statul membru al societății care acordă avantaje neobișnuite sau gratuite ar fi obligat să renunțe la dreptul său de a impozita, în calitate de stat de reședință al acestei societăți, veniturile acesteia din urmă, în favoarea, eventual, a statului membru în care își are sediul societatea beneficiară (a se vedea în acest sens Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 56).

64 Prin prevederea impozitării unui avantaj neobișnuit sau gratuit la societatea rezidentă care a acordat acest avantaj unei societăți stabilite în alt stat membru, reglementarea în discuție în acțiunea principală permite statului belgian să își exercite competența fiscală în legătură cu activitățile realizate pe teritoriul acestuia.

65 În al doilea rând, în ceea ce privește prevenirea evaziunii fiscale, trebuie amintit că o măsură națională care limitează libertatea de stabilire poate fi justificată atunci când aceasta urmărește în mod specific aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea legislației statului membru respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior ICI, punctul 26, Marks & Spencer, punctul 57, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas, punctul 51, precum și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punctul 72).

66 În acest context, o legislație națională care nu are ca obiect specific să excludă de la avantajul fiscal pe care îl prevede astfel de aranjamente pur artificiale, lipsite de realitate economică, create în scopul de a eluda impozitul datorat în mod normal pentru profitul generat de activități exercitate pe teritoriul național, poate fi totuși considerată ca fiind justificată de obiectivul de prevenire a evaziunii fiscale, considerat împreună cu cel al menținerii repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre (a se vedea în acest sens Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 63).

67 În ceea ce privește pertinența acestei justificări în raport cu anumite împrejurări precum cele din acțiunea principală, trebuie arătat că a permite societăților rezidente să acorde avantaje neobișnuite sau gratuite unor societăți care se află în raport de interdependență cu acestea și care sunt stabilite în alte state membre, fără a prevedea nicio măsură fiscală corectoare, comportă riscul ca prin intermediul unor aranjamente artificiale să se efectueze transferuri de venituri în cadrul societăților care se află într-o situație de interdependență către societățile stabilite în state membre ce aplică cotele de impozitare cele mai reduse sau în statele membre în care aceste venituri nu ar fi impozitate (a se vedea în acest sens Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 58).

68 Prin faptul că prevede impozitarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit la societatea rezidentă care a acordat acest avantaj unei societăți stabilite în alt stat membru, reglementarea în discuție în acțiunea principală este de natură să prevină astfel de practici, care pot fi inspirate de constatarea unor diferențe semnificative între bazele sau cotele de impozitare aplicate în diferitele state membre și care nu ar avea alt scop decât acela de a eluda impozitul datorat în mod normal în statul membru în care își are sediul societatea care a acordat avantajul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea Oy AA, citată anterior, punctul 59).

69 Având în vedere aceste două elemente referitoare la necesitatea de a garanta repartizarea echilibrată a competenței de impozitare între statele membre și la necesitatea de a preveni evaziunea fiscală, considerate împreună, trebuie constatat că o reglementare precum cea în discuție în acțiunea principală urmărește obiective legitime compatibile cu tratatul și care se încadrează în motivele imperative de interes general și că 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 considerată 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 bănuiala 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 societățile 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, față de care prima societate se află în asemenea raporturi. Cu toate acestea, revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă reglementarea în discuție în acțiunea principală nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite de aceasta, considerate împreună.

Cu privire la cheltuielile de judecată

77 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 a treia) declară:

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, față de care prima societate se află în asemenea raporturi. Cu toate acestea, revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă reglementarea în discuție în acțiunea principală nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor urmărite de aceasta, considerate împreună.

Semnături