CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 10 septembrie 2009 [1]

I — Introducere

1. O operațiune prin care o societate acordă avantaje neobișnuite sau gratuite unei societăți față de care se află în raporturi de interdependență poate influența baza de impozitare a societăților interesate. Societatea care acordă avantajul își poate diminua profitul sau poate efectua o deducere echivalentă pentru cheltuieli de funcționare, reducându-și astfel sarcina fiscală. În schimb, este probabil ca operațiunea să majoreze baza de impozitare a societății beneficiare.

2. Dacă societățile participante la operațiune sunt stabilite în state membre diferite, acordarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit poate, așadar, să determine o deplasare a bazei de impozitare de la un stat membru la altul.

3. Reglementarea belgiană aplicată în acțiunea principală se opune unui astfel de efect. Pornind de la principiul numit al deplinei concurențe (*arm's length principle*), aceasta rectifică în scopuri fiscale acordarea unor astfel de avantaje între societăți interdependente – mai ales dacă societatea beneficiară are sediul în străinătate. În consecință, Tribunal de première instance de Mons (Tribunalul de Primă Instanță din Mons) solicită să se stabilească dacă o astfel de dispoziție este compatibilă cu libertatea de stabilire și cu libera circulație a capitalurilor.

4. În acest sens, trebuie clarificat dacă o eventuală restricție a libertăților fundamentale este justificată. Statele membre participante la procedură și Comisia se referă în această privință, pe de o parte, la menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și, pe de altă parte, la combaterea practicilor abuzive. Așadar, prezenta cauză oferă ocazia de a analiza mai îndeaproape legătura dintre aceste motive justificative.

1 — Limba originală: germana.

II — Cadrul juridic

A — *Modelul de convenție a OCDE*

5. La articolul 9 din Modelul de convenție cu privire la impozitele pe venit și pe capital al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) pentru evitarea dublei impuneri, principiul deplinei concurențe este formulat astfel:

„(1) În cazul în care

(a) o întreprindere a unui stat contractant participă în mod direct sau indirect la administrarea, la controlul sau la capitalul unei întreprinderi a unui alt stat contractant sau

(b) aceleași persoane participă în mod direct sau indirect la administrarea, la controlul sau la capitalul unei întreprinderi a unui stat contractant și ale unei întreprinderi a unui alt stat contractant,

și dacă, în oricare dintre cazuri, între cele două întreprinderi, în relațiile lor comerciale sau financiare, sunt convenite sau impuse condiții care diferă de cele care ar putea fi convenite între întreprinderi independente, în acest caz orice profituri care, în absența condițiilor respective, ar fi fost realizate de una dintre întreprinderi, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile întreprinderii respective și impozitate în consecință.

(2) Atunci când un stat contractant include în profitul unei întreprinderi din acest stat – și impozitează în consecință – profitul pentru care o întreprindere din celălalt stat membru a fost impozitată în statul respectiv, iar profitul astfel inclus reprezintă un profit care ar fi fost realizat de întreprinderea din primul stat dacă între cele două întreprinderi ar fi existat condiții convenite care sunt aceleași precum condițiile care ar fi fost convenite între întreprinderi independente, celălalt stat ajustează corespunzător cuantumul impozitului care a fost perceput în statul respectiv asupra acestui profit. În vederea stabilirii acestei ajustări, se iau în considerare celelalte dispoziții din prezenta convenție și, dacă este necesar, are loc o consultare între autoritățile competente ale statelor contractante.”

B — *Convenția de arbitraj a statelor membre*

6. Statele membre ale Comunității Europene au preluat norma de la articolul 9 din Modelul de convenție al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) drept exemplu pentru Convenția 90/436/CEE din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate [2] (denumită în continuare „convenția de arbitraj"). Toate statele membre au încheiat această convenție, întemeiată pe articolul 220 CEE (devenit articolul 220 CE, ulterior articolul 293 CE actual), sau au aderat la aceasta [3].

7. Articolul 4 alineatul (1) din convenția de arbitraj corespunde textual articolului 9 alineatul (1) din Modelul de convenție al OCDE. Dacă o corectare a profitului în temeiul articolului 4 determină o dublă impunere, la solicitarea unei întreprinderi vizate, trebuie inițiată o procedură amiabilă și, dacă este cazul, o procedură de arbitraj între administrațiile fiscale ale statelor membre interesate (articolele 6 și 7 din convenția de arbitraj).

2 — JO L 225, p. 10, Ediție specială, 11/vol. 69, p. 207.

3 — În ultimul rând, cu ocazia aderării Bulgariei și a României: a se vedea articolul 3 din Actul privind condițiile de aderare a Republicii Bulgaria și a României și adaptările tratatelor pe care se întemeiază Uniunea Europeană (JO 2005, L 157, p. 203), Decizia 2008/492/CE a Consiliului din 23 iunie 2008 privind aderarea Bulgariei și a României la Convenția din 23 iulie 1990 privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (JO L 174, p. 1) și Decizia 2008/493/CE a Consiliului din 23 iunie 2008 de modificare a anexei I la Actul de aderare a Bulgariei și a României (JO L 174, p. 6).

C — *Dreptul belgian*

8. Articolul 26 din Codul privind impozitele pe venit din 1992 (Code des impôts sur les revenus 1992, denumit în continuare „CIR 92") prevede:

„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 atribuie 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 contribuabilul sau cu sediul prevăzute la punctul 1 sau 2.”

9. Potrivit jurisprudenței naționale, un avantaj acordat este considerat neobișnuit atunci când este contrar situației normale sau normelor și uzurilor comerciale stabilite, sau practicii obișnuite în cazuri similare. Un avantaj gratuit este un avantaj care este acordat fără o obligație corespondentă și fără contraprestație [4].

10. Articolul 227 din CIR 92 definește nerezidenții după cum urmează:

„2. societățile străine […] care nu au sediul social, locul principal de desfășurare a activității sau sediul de conducere sau de administrare în Belgia.”

11. Articolul 49 alineatul 1 din CIR 92 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.”

12. Articolul 79 din CIR 92 limitează deducerea pierderilor de către beneficiarul unui avantaj neobișnuit sau gratuit:

„Nu se poate efectua nicio deducere pentru pierderi profesionale din partea de beneficii sau de profit care provin din avantaje neobiș-

4 — A se vedea hotărârea Curții Constituționale a Belgiei din 6 noiembrie 2008 (nr. 151/2008, *Moniteur Belge* din 4 decembrie 2008, p. 63824, B.4.2.) și hotărârea pronunțată de Cour de cassation belgiană la 10 aprilie 2000, Arrêts de la Cour de Cassation 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, 240.

nuite 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."

13. Articolul 207 din CIR 92 exclude în plus alte deduceri din profitul care provine din avantaje neobișnuite sau gratuite.

III — Situația de fapt și întrebările preliminare

14. SA Société de Gestion Industrielle (denumită în continuare „SGI") este o societate holding de drept belgian care își desfășoară activitatea în sectorul metalurgic. Aceasta are o participație de 65 % la societatea franceză pe acțiuni Recydem și face parte din consiliul de administrație al respectivei societăți. Societatea luxemburgheză pe acțiuni Cobelpin este membră a consiliului de administrație al SGI și unul dintre administratorii delegați ai acesteia. În plus, Cobelpin are o participație de 34 % la SGI. Al doilea administrator delegat al SGI este domnul Domenico Leone. Acesta face parte totodată din consiliile de administrație ale Cobelpin și Recydem.

15. În urma unui control, autoritățile fiscale belgiene au adresat SGI, la 13 octombrie 2003, două notificări de rectificare pentru exercițiile fiscale 2001 și 2002. Între alte constatări, profitul SGI a fost majorat cu 1 891 806 BEF (46 897 EUR) în temeiul articolului 26 din CIR 92. Acest cuantum reprezintă dobânzi la rata anuală de 5 %, aferente sumei de 37 836 113 BEF, pe care SGI o plătise Recydem cu titlu de avans fără dobândă.

16. Instanța de trimitere consideră că, prin adăugarea la calcul a dobânzilor, administrația a aplicat în mod corect articolul 26 din CIR 92. În plus, în opinia acestei instanțe, nu există nicio justificare economică pentru acordarea de către SGI a unui avans fără dobândă către Recydem. În timp ce în perioada în discuție Recydem avea o situație financiară echilibrată și obținuse profituri, SGI contractase împrumuturi care grevau în mod considerabil situația sa financiară.

17. În plus, administrația financiară a refuzat deducerea remunerației lunare plătite către Cobelpin, și anume 350 000 LUF (8 676,00 EUR), pentru activitatea sa în consiliul de administrație al SGI. În opinia administrației, aceste plăți nu îndeplineau condițiile de deductibilitate prevăzute la articolul 49 din CIR 92, întrucât erau vădit disproporționate și fără nicio legătură cu utilitatea economică a prestațiilor în discuție. Reprezentantul Cobelpin în consiliul de administrație era însuși Philippe Brilot, care făcea de asemenea parte din acest consiliu în nume propriu. Operațiunea era una în pierdere, efectuată cu unicul scop de a eluda plata impozitului.

18. Nici instanța de trimitere nu consideră această remunerație drept cheltuieli profesionale, care sunt deductibile în temeiul articolului 49 din CIR 92. În opinia sa, avantajele gratuite pe care SGI le-a acordat Cobelpin nu sunt scutite și, conform articolului 26 din CIR 92, trebuie adăugate la profiturile proprii ale SGI.

19. În urma unei proceduri de contestație, SGI a introdus la Tribunal de première instance de Mons o acțiune împotriva deciziei fiscale. Prin ordonanța din 19 iunie 2007, această instanță a sesizat Curtea de Justiție cu o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, adresând următoarele întrebări:

1) Articolul 43 din Tratatul CE coroborat cu articolul 48 și, după caz, cu articolul 12 din același tratat se opune legislației unui stat membru care, precum cea în discuție, determină impozitarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit în sarcina societății rezidente belgiene care a acordat avantajul menționat în favoarea 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 din Tratatul CE coroborat cu articolul 48 și, după caz, cu articolul 12 din același tratat se opune legislației a unui stat membru care, precum cea în discuție, determină impozitarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit în sarcina societății rezidente belgiene care a acordat avantajul menționat în favoarea 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?

20. În procedura în fața Curții, guvernele belgian, german și suedez, precum și Comisia au prezentat observații scrise și orale.

IV — Apreciere juridică

21. Prin intermediul celor două întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o dispoziție de

drept intern precum articolul 26 din CIR 92 este compatibilă cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 43 CE și cu libera circulație a capitalurilor, garantată la articolul 56 CE, după caz, coroborate cu articolul 12 CE.

22. Înainte de a analiza aceste două întrebări, am dori să facem o scurtă remarcă referitoare la dispozițiile de drept intern aplicabile în procedura principală.

23. În opinia instanței de trimitere, articolul 26 din CIR 92 constituie temeiul pentru adăugarea la veniturile SGI a dobânzilor nesolicitate aferente împrumutului și pentru „reintegrarea" în veniturile respective a remunerațiilor excesive ale activităților desfășurate în cadrul consiliului său de administrație. Din ordonanța de trimitere rezultă totuși că administrația fiscală nu a aplicat în mod vădit articolul 26 din CIR 92 în privința remunerațiilor plătite Cobelpin de SGI pentru prestațiile din cadrul consiliului de administrație. În schimb, în temeiul articolului 49 din CIR 92, administrația a refuzat deducerea acestor plăți cu titlu de cheltuieli de funcționare.

24. Guvernul belgian explică faptul că raportul dintre cele două dispoziții este contestat în jurisprudența și în doctrina belgiană. Cu toate acestea, drept răspuns la o întrebare a Curții, guvernul menționat face trimitere la o hotărâre recentă a Curții Constituționale a Belgiei. Din această hotărâre rezultă că cele două dispoziții sunt aplicabile independent una de cealaltă [5].

25. Deși Tribunal de première instance de Mons consideră de asemenea că remunerațiile în discuție erau total excesive și, în consecință, nu pot fi deduse cu titlu de cheltuieli de funcționare în temeiul articolului 49 din CIR 92, acesta solicită o interpretare a libertăților fundamentale doar în raport cu articolul 26 din CIR 92. Prin urmare, nu se impune să se stabilească ce efect ar putea avea și articolul 49 din CIR 92 asupra soluționării acțiunii principale [6].

A — *Libertatea fundamentală în discuție*

26. Mai întâi, trebuie determinat dacă atât libertatea de stabilire cât și libera circulație a capitalurilor sunt aplicabile în cazul în speță și care dintre cele două principii trebuie să prevaleze în analiză.

5 — Hotărârea din 6 noiembrie 2008 (citată la nota de subsol 4), B.10.3 și B.10.4. Această hotărâre se referă la o nouă versiune a articolului 26 din CIR 92, în vigoare de la 1 ianuarie 2008. În aceasta se menționează expres că dispoziția respectivă se aplică „[fără a] aduce atingere dispozițiilor articolului 49".

6 — Cu titlu marginal, se observă că, spre deosebire de articolul 26 din CIR 92, articolul 49 din CIR 92 nu prevede norme diferite în funcție de caracterul național sau transfrontalier al operațiunilor efectuate.

27. Cu toate acestea, întrucât articolele 43 CE și 56 CE constituie deja cazuri speciale ale interdicției generale de discriminare pe motiv de cetățenie sau naționalitate, nu este necesar să se facă referire la articolul 12 CE [7].

28. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, pentru a determina dacă o reglementare națională intră în domeniul de aplicare al uneia sau al alteia dintre libertățile fundamentale, trebuie luat în considerare în primul rând obiectul reglementării respective [8].

29. Dacă dispozițiile naționale se referă la participații care conferă titularului acestora o influență certă asupra deciziilor societății, permițându-i să determine activitățile acesteia, trebuie să prevaleze dispozițiile privind libertatea de stabilire [9]. Cu toate acestea, Curtea nu a stabilit nicio valoare a participației, valabilă în toate împrejurările, care trebuie atinsă pentru a putea prezuma existența unei influențe determinante [10].

30. În același timp, Curtea a inclus „în mod preponderent” în domeniul de aplicare al libertății de stabilire dispoziții care nu vizează decât raporturi în cadrul unui grup de întreprinderi [11]. Însă, chiar și în acest context, Curtea nu a definit condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca mai multe întreprinderi să fie considerate ca formând un grup.

31. Articolul 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 92 se referă la avantaje pe care o societate le acordă altei societăți față de care se află în raporturi de interdependență. O situație de interdependență în sensul acestei dispoziții poate rezulta dintr-o participație la capital având o anumită valoare, dar aceasta nu este o condiție obligatorie, astfel cum a explicat guvernul belgian, la solicitarea Curții. În schimb, interdependența poate rezulta din raporturi financiare sau dintr-o dependență de anumite materii prime sau de anumite tehnologii.

7 — A se vedea în acest sens 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), și Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Lammers & Van Cleeff (C-105/07, Rep., p. I-173, punctul 14).

8 — A se vedea Hotărârea din 24 mai 2007, Holböck (C-157/05, Rep., p. I-4051, punctul 22), care face trimitere la Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec., p. I-7995, punctele 31-33), la Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673, punctele 37 și 38), la Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753, punctul 36), și la Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctele 26-34).

9 — A se vedea Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, Rec., p. I-2787, punctul 21), Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA (C-231/05, Rep., p. I-6373, punctul 20), Hotărârea din 2 octombrie 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Rep., p. I-7333, punctul 27), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Truck Center (C-282/07, Rep., p. I-10767, punctul 25).

10 — Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97), în versiunea Directivei 2003/123/CE a Consiliului din 22 decembrie 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 118), se aplică deja, de la 1 ianuarie 2009, unei participații de minimum10 %.

11 — Hotărârile Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 8, punctul 32), Oy AA (citată la nota de subsol 9, punctul 23) și Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 33).

32. În aceste condiții, trebuie pornit de la constatarea că dispoziția națională în discuție are în vedere în special situații care intră în domeniul de aplicare al libertății de stabilire. Astfel, o întreprindere va avea tendința să acorde altei întreprinderi avantaje neobișnuite sau gratuite din moment ce aceasta însăși sau acționarii săi vor obține indirect un avantaj dintr-o operațiune, de exemplu, pentru că aceasta ar permite reducerea sarcinii fiscale totale a grupului de întreprinderi.

33. Cu toate acestea, nu este exclus ca și alte libertăți fundamentale să fie relevante. Astfel, libera circulație a mărfurilor, a capitalurilor sau a serviciilor ar putea fi pusă în discuție dacă avantajul este acordat ca urmare a interesului special pe care îl prezintă anumite livrări de mărfuri, operațiuni financiare sau alte prestații, fără a reprezenta o contraprestație specifică în cadrul unor operațiuni concrete.

34. Așadar, întrucât articolul 26 din CIR 92 poate nu vizează doar cazurile în care persoana impozabilă exercită libertatea de stabilire, într-o a doua etapă se impune să se determine cum trebuie încadrată în mod concret situația de fapt din acțiunea principală.

35. În consecință, trebuie constatat că atât participația Cobelpin la SGI, cât și participația SGI la Recydem au o amploare de natură să permită acționarilor acestora să exercite o influență determinantă reciprocă asupra societăților în discuție. La aceasta se adaugă faptul că societatea Cobelpin este membră a consiliului de administrație al SGI și că și în această calitate exercită o influență certă asupra conducerii întreprinderii menționate. Întrucât, în plus, cele două întreprinderi legate de SGI sunt stabilite în alte state membre decât aceasta – Recydem în Franța și Cobelpin în Luxemburg –, prezenta situație trebuie analizată mai întâi din perspectiva articolului 43 CE coroborat cu articolul 48 CE.

36. În acest caz, nu este, așadar, necesar să se stabilească dacă, într-o situație precum cea în speță, pe lângă libertatea de stabilire, se aplică și libera circulație a capitalurilor sau, eventual, alte libertăți fundamentale [12].

37. Clarificarea raportului concurențial nu ar avea, de fapt, efect asupra soluționării litigiului decât dacă în speță ar exista puncte de legătură cu țări terțe, astfel încât să dobân-

12 — Într-o serie de hotărâri, Curtea a constatat că nu era necesară examinarea legislației interne și din perspectiva articolului 56 CE, în plus față de examinarea acesteia din perspectiva libertății de stabilire, din moment ce restricția privind libera circulație a capitalurilor era consecința inevitabilă a unei eventuale restricții privind libertatea de stabilire [a se vedea Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation citată la nota de subsol 8, punctul 34 și jurisprudența citată)]. Recent, Curtea a transpus această soluție în cazurile în care norma națională se aplică, indiferent de nivelul participației, însă acțiunea principală nu se referă decât la participații care conferă o influență asupra conducerii societății vizate [Hotărârea din 26 iunie 2008, Burda (C-284/06, Rep., p. I-4571, punctele 71-74), și Hotărârea din 18 iunie 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Rep., p. I-5145, punctul 33)]. Se pune întrebarea dacă afirmațiile Curții trebuie înțelese în sensul că libera circulație a capitalurilor rămâne mereu în plan îndepărtat atunci când, în cazul concret din acțiunea principală, există raporturi de acționariat care dau naștere aplicării libertății de stabilire (a se vedea în această privință și Concluziile avocatului general Bot prezentate la 9 iulie 2009 în cauza Glaxo Wellcome (C-182/08, pendinte in fața Curții, punctul 86 și următoarele).

deasc㠠importanță domeniul de aplicare mai larg al liberei circulații a capitalurilor. În situații pur intracomunitare, problema raportului dintre libertatea de stabilire și libera circulație a capitalurilor poate rămâne deschisă, întrucât criteriile celor două libertăți fundamentale sunt în mare măsură identice.

38. Această cauză nu prezintă nicio legătură cu o țară terță. Întrucât o analiză din perspectiva normelor privind libera circulație a capitalurilor nu ar avea un rezultat diferit față de cel al unei analize din perspectiva libertății de stabilire, pentru motive de economie de procedură, vom analiza prezenta cauză doar din perspectiva celei de a doua dintre aceste libertăți fundamentale.

B — *Limitarea libertății de stabilire*

39. Libertatea de stabilire acordă societăților constituite în conformitate cu legislația unui stat membru și care au sediul social, administrația centrală sau locul principal de desfășurare a activității în cadrul Comunității Europene dreptul de a-și desfășura activitatea în alte state membre prin intermediul unei filiale, al unei sucursale sau al unei agenții [13].

40. Deși, potrivit modului de redactare, prevederile Tratatului CE 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 sau să facă această operațiune mai puțin atractivă [14].

41. Conform articolului 26 primul paragraf din CIR 92, un avantaj neobișnuit sau gratuit se adaugă la profitul propriu al întreprinderii care l-a acordat. Cu toate acestea, adăugarea la calcul nu are loc atunci când avantajul este luat în considerare la momentul stabilirii veniturilor impozabile ale beneficiarului. Această renunțare la adăugarea la calcul nu se aplică totuși decât atunci când avantajul revine unei societăți rezidente. În schimb, dacă întreprinderea beneficiară are sediul în alt stat membru, articolul 26 al doilea paragraf punctul 1 din CIR 92 nu permite renunțarea la adăugarea la calcul.

13 — Hotărârea din 21 septembrie 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Rec., p. I-6161, punctul 35), Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 30), și Hotărârea Aberdeen Property Fininvest Alpha (citată la nota de subsol 12, punctul 37).

14 — A se vedea Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, Rec., p. I-4695, punctul 21), Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 13, punctul 31), Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 8, punctul 42) și Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon (C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 16).

42. Această dispoziție comportă, așadar, prevederi diferite în funcție de faptul dacă societatea căreia o societate rezidentă, care se află cu aceasta în raport de interdependență, îi acordă un avantaj neobișnuit sau gratuit este de asemenea o societate rezidentă sau are sediul în alt stat membru.

43. Cu toate acestea, guvernele belgian și german susțin că, ținând cont de contextul global, legislația în discuție nu ar defavoriza situațiile transfrontaliere. Desigur, se renunță la adăugarea avantajului neobișnuit sau gratuit în situații interne, atunci când se ține cont de acesta în cadrul stabilirii veniturilor impozabile ale beneficiarului. Totuși, beneficiarul avantajului nu poate compensa veniturile în discuție cu propriile pierderi în temeiul articolelor 79 și 207 din CIR 92. În consecință, chiar și în situații interne, același tip de profit ar fi supus impozitării în cursul aceleiași perioade, nu în sarcina societății care acordă avantajul, ci în sarcina societății care beneficiază de acesta.

44. Guvernele belgian și german nu au respins totuși complet faptul că norma prevede un tratament mai puțin favorabil cu privire la acordarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit unei societăți nerezidente decât cu privire la o operațiune similară desfășurată între societăți rezidente.

45. În această privință, trebuie observat că guvernele menționate se întemeiază pe o imagine de ansamblu a grupului de întreprinderi și presupun că are o importanță redusă să se determine cărei societăți din cadrul grupului i se impută anumite venituri, în măsura în care deplasarea acestor venituri nu poate conduce la ameliorarea utilizării pierderilor în cadrul grupului. Or, atunci când societățile în discuție nu au direct sau indirect o participație de 100 % unele la celelalte, acest punct de vedere nu este în mod necesar justificat. Din punctul de vedere al societății X și al acționarilor acesteia, poate, într-adevăr, exista o diferență, în funcție de faptul dacă un avantaj neobișnuit pe care X l-a acordat altei societăți se adaugă la profitul propriu sau la profitul societății beneficiare. Dacă, pe lângă X, și alți acționari au un interes în societatea beneficiară, sarcina fiscală se va repartiza pe alți „umeri”.

46. Chiar dacă s-ar considera că în speță se impune o imagine de ansamblu a grupului de întreprinderi pentru a aprecia dispozițiile fiscale, cu toate acestea, în anumite operațiuni transfrontaliere se produc efecte defavorabile. Astfel cum subliniază SGI și după cum recunoaște însuși guvernul belgian, corectarea profitului în statul în care se află locul de desfășurare a activității întreprinderii care a acordat un avantaj neobișnuit poate astfel determina dubla impozitare a acelorași venituri.

47. Astfel, sumele plătite Cobelpin de SGI pentru activitățile desfășurate în cadrul consiliului de administrație sunt incluse în profitul SGI (sau nu sunt deduse din veniturile acesteia). În același timp, aceleași plăți sunt

incluse în baza de impozitare a Cobelpin și sunt supuse impozitării în Luxemburg [15]. Chiar și în situația unor dobânzi fictive aferente avansului acordat Recydem există riscul unei multiple luări în considerare fiscale. Dobânzile se adaugă la profitul SGI. Or, întrucât Recydem nu a plătit în mod real dobânzi, autoritățile fiscale franceze vor fi reticente să le recunoască drept cheltuieli de funcționare.

48. Fără îndoială, statele membre consideră în mod întemeiat că dubla impunere poate fi eliminată prin aplicarea convenției de arbitraj. Astfel, Cobelpin sau Recydem ar putea, întemeindu-se pe convenție, să solicite o rectificare a veniturilor lor constatate care să țină cont de tratamentul fiscal în Belgia al avantajelor acordate de SGI. Procedura amiabilă care ar putea fi eventual necesară în acest scop între administrațiile fiscale în discuție nu este totuși desfășurată decât la cererea persoanei impozabile și, în consecință, dă naștere în sarcina acesteia la obligații administrative suplimentare. În plus, persoana impozabilă trebuie să suporte dubla impunere în cursul procedurii. Astfel, o procedură amiabilă, urmată, dacă este cazul, de o procedură de arbitraj poate dura mai mulți ani dacă termenele de procedură prevăzute în convenție sunt utilizate integral.

49. În schimb, riscul unei duble impuneri a unor operațiuni similare interne este în mod considerabil îndepărtat, întrucât avantajul nu se adaugă la calcul atunci când este luat în considerare din punct de vedere fiscal în sarcina beneficiarului său [16].

50. În prezenta cauză, nici eventuala dublă impunere a acelorași venituri nu este doar consecința exercitării paralele a suveranității fiscale de către două state membre, aspect care, potrivit jurisprudenței Curții, nu este contrar libertăților fundamentale în stadiul actual al dreptului comunitar [17]. Aceasta își are mai degrabă originea în tratamentul fiscal diferit al unor operațiuni similare aplicat de același stat membru.

51. Acest stat membru ar avea în principiu posibilitatea de a elimina riscul unei duble impuneri prin renunțarea la rectificarea profitului în cazul unor avantaje acordate de o societate internă unei societăți străine atunci când avantajul este impozitat la societatea beneficiară. Fără îndoială, acesta ar trebui să accepte deplasarea bazei de impozitare în

15 — Desigur, rezultă din considerațiile instanței de trimitere că Cobelpin putea compensa aceste venituri cu propriile pierderi. Acest aspect nu modifică totuși deloc faptul că veniturile erau supuse impozitării în Luxemburg și că, în orice caz, ar fi redus pierderile în exercițiul fiscal următor.

16 — Ca urmare a noii versiuni a articolului 26 din CIR 92 (a se vedea nota de subsol 5 de mai sus), care permite aplicarea în paralel a articolului 49 din CIR 92, o impozitare multiplă a acelorași venituri s-ar putea produce și în situații interne, aspect pe care Curtea Constituțională a Belgiei îl consideră totuși acceptabil (a se vedea hotărârea Curții Constituționale a Belgiei din 6 noiembrie 2008, citată la nota de subsol 4). Cu toate acestea, noua versiune nu se aplică *ratione temporis* în prezentul litigiu.

17 — A se vedea Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctul 20), Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, punctele 43 și 51), Hotărârea din 12 februarie 2009, Block (C-67/08, Rep., p. I-883, punctele 28 și 31), și Hotărârea din 16 iulie 2009, Damseaux (C-128/08, Rep., p. I-6823, punctul 35).

statul în care are sediul societatea beneficiară. În cadrul analizei justificării, vom stabili dacă dreptul comunitar impune în mod real un astfel de rezultat.

52. Cu titlu de concluzie intermediară, trebuie constatat că o dispoziție națională precum articolul 26 din CIR 92 este de natură să constituie un obstacol în calea constituirii de locuri de desfășurare a activității într-un alt stat membru sau să o facă mai puțin atractivă. În consecință, această dispoziție restrânge exercitarea libertății de stabilire, garantată la articolul 43 CE.

C — *Justificarea limitării*

53. O restricție privind libertatea de stabilire nu poate fi admisă decât dacă se justifică prin motive imperative de interes general. În plus, în acest caz ar trebui ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv [18].

18 — Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 13, punctul 35), Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 8, punctul 47), Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 64) și Hotărârea Aberdeen Property Fininvest Alpha (citată la nota de subsol 12, punctul 57).

54. În opinia concordantă a guvernelor interesate și a Comisiei, o astfel de normă precum articolul 26 din CIR 92 vizează repartizarea în mod echilibrat a competenței de impozitare între statele membre. Aceste părți interesate se referă și la motivul justificativ reprezentat de combaterea evaziunii fiscale și de prevenirea practicilor abuzive.

55. Guvernul german subliniază primul motiv justificativ. Acesta consideră că motivul menționat trebuie diferențiat în privința aplicării de cel referitor la combaterea practicilor abuzive. În orice caz, domeniul de aplicare al motivului justificativ al menținerii unei repartizări echilibrate a unei competențe de impozitare nu ar trebui limitat de o apreciere prea restrictivă a proporționalității, precum cea efectuată de Curte în cazul combaterii abuzurilor.

1. Raportul dintre motivele justificative privind menținerea repartizării competenței de impozitare și combaterea practicilor abuzive

56. Este cunoscut că, în Hotărârea Marks & Spencer, Curtea a admis că menținerea repartizării competenței de impozitare constituia un motiv imperativ de interes general care poate justifica o limitare a libertăților funda-

mentale. În acest scop, Curtea a evidențiat de la început elementele conexe care sunt evitarea riscului dublei deduceri a pierderilor și combaterea evaziunii sau a fraudei fiscale [19]. În continuare, Curtea a recunoscut că menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare putea constitui un motiv justificativ, chiar atunci când aceste elemente suplimentare nu erau ambele prezente [20].

57. Prin recunoașterea acestui motiv justificativ, Curtea a ținut cont de împrejurarea că perceperea impozitelor directe este un element central al competenței statelor membre [21]. În lipsa unei armonizări la nivel comunitar, revine de asemenea statelor membre sarcina de a defini criteriile de repartizare între acestea a competențelor lor de impozitare prin încheierea de convenții pentru evitarea dublei impuneri sau prin măsuri unilaterale [22]. Astfel cum a constatat de asemenea Curtea, nu este inutil ca statele membre să se inspire în acest context din practica internațională, precum și din modelele de convenție ale OCDE [23].

58. În alte cazuri, Curtea a pus accentul pe motivul justificativ al combaterii evaziunii fiscale. Din această perspectivă, sunt legale măsurile naționale care limitează libertatea de stabilire și care vizează în mod specific aranjamentele pur artificiale al căror scop este eludarea legislației statului membru vizat [24].

59. Astfel de aranjamente abuzive nu sunt, așadar, decât o formă specifică de atingere adusă repartizării suveranității fiscale între statele membre. Recursul la aranjamente abuzive care au drept scop sustragerea unor venituri de la impozitarea într-un stat membru pentru a le supune impozitării în alt stat membru nu reprezintă altceva decât o atingere adusă repartizării echilibrate a competenței de impozitare [25]. În consecință, combaterea unor astfel de practici nu este în

19 — În versiunea franceză a hotărârilor în discuție, așadar, în versiunea supusă deliberării, noțiunea „evaziune fiscală” este utilizată în mod uniform. Astfel, termenii „Steuerflucht” și „Steuerumgehung” par să fie doar două traduceri echivalente ale aceleiași noțiuni franceze. În consecință, în prezentele concluzii vom utiliza în continuare doar „evaziune fiscală”.

20 — Hotărârea Oy AA (citată la nota de subsol 9, punctul 60) și Hotărârea din 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Rep., p. I-3601, punctul 40).

21 — A se vedea Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 13, punctul 29), Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 8, punctul 40), Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 25) și Hotărârea Aberdeen Property Fininvest Alpha (citată la nota de subsol 12, punctul 24).

22 — A se vedea Hotărârea din 12 mai 1998, Gilly (C-336/96, Rec., p. I-2793, punctele 24 și 30), Hotărârea din 23 februarie 2006, Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03 Rec., p. I-1957, punctul 47), precum și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul. 49) și Hotărârea Oy AA (citată la nota de subsol 9, punctul 52).

23 — Hotărârea Gilly (citată la nota de subsol 22, punctul 31), Hotărârea van Hilten-van der Heijden (citată la nota de subsol 22, punctul 48) și Hotărârea Lidl Belgium (citată la nota de subsol 20, punctul 22).

24 — A se vedea în special Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 8, punctul 51) și Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 72).

25 — A se vedea Hotărârea Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (citată la nota de subsol 8, punctul 56).

general un scop în sine, ci urmărește un obiectiv mai vast, care constă în garantarea dreptului statului membru de a supune competenței sale fiscale activitățile care se desfășoară pe teritoriul său.

60. Totuși, aceasta nu înseamnă că motivul justificativ privind repartizarea echilibrată a competenței de impozitare nu este relevant decât dacă sunt îndeplinite și condițiile de admitere a motivului justificativ privind combaterea practicilor abuzive. În funcție de forma și de scopul dispoziției interne care este supusă examinării, menținerea repartizării echilibrate a suveranității fiscale poate fi relevantă fie prin ea însăși, fie coroborată cu alte elemente justificative.

61. Recurgerea la criteriul aranjamentului artificial se impune mereu atunci când anumite operațiuni transfrontaliere au aparența externă a unor procese economice normale. Astfel, există în principiu prezumția potrivit căreia operațiunea a fost efectuată în cadrul exercitării legale a libertății de stabilire [26]. Doar în cazul în care această aparență este contrazisă de dovada că operațiunea, în forma sa concretă, nu avea niciun fond economic real se aduce atingere repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre.

26 — A se vedea Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 73 și jurisprudența citată) și Hotărârea Lammers & Van Cleeff (citată la nota de subsol 7, punctul 27).

62. Norma de la articolul 26 din CIR 92 impune aprecierea unor operațiuni concrete desfășurate între întreprinderi aflate într-o situație de interdependență. Din perspectiva principiului deplinei concurențe, trebuie stabilit dacă respectivele condiții convenite sunt normale sau nerealiste din punct de vedere economic. În cadrul aprecierii justificării, este, așadar, adecvat să se înceapă prin analizarea faptului dacă norma urmărește combaterea aranjamentelor artificiale a căror alegere s-a întemeiat pe considerente de evaziune fiscală. Într-o a doua etapă, trebuie de asemenea luată în considerare menținerea repartizării suveranității fiscale ca fiind motivul real de bază.

63. Întrucât combaterea practicilor abuzive sub forma unor aranjamente artificiale în scopuri de evaziune fiscală reprezintă, astfel cum am menționat, o subcategorie a motivului justificativ privind menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare, se impune de asemenea, pentru fiecare dintre aceste motive, să nu se determine criterii diferite în vederea analizării proporționalității. Restricțiile naționale care vizează nu numai aranjamentele abuzive, ci și operațiunile obișnuite sunt disproporționate, întrucât depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit. Dacă anumite societăți care au sediul în diferite state membre efectuează operațiuni în condiții economice normale, repartizarea suveranității fiscale nu este afectată. O normă internă care ar împiedica realizarea unor astfel de operațiuni ar fi de asemenea disproporționată.

2. Examinarea justificării

64. Trebuie analizat mai întâi dacă articolul 26 din CIR 92 este de natură să permită atingerea scopurilor urmărite.

65. În vederea delimitării aranjamentelor artificiale, care aduc atingere repartizării suveranității fiscale, de operațiunile normale, articolul 26 din CIR 92 pornește, pe de o parte, de la existența unei interdependențe între întreprinderile vizate și, pe de altă parte, de la caracterul neobișnuit sau gratuit al avantajului acordat. Din moment ce aceste condiții sunt îndeplinite, avantajul va fi inclus în baza de impozitare a societății care l-a acordat.

66. În acțiunea principală, aplicarea normei a determinat adăugarea la veniturile SGI a dobânzilor cu rata de 5 % pe care, conform aprecierii administrației fiscale, aceasta le-ar fi putut obține pentru remunerarea avansului acordat Cobelpin. Sumele plătite Cobelpin pentru activitățile din cadrul consiliului de administrație au fost de asemenea reintegrate în baza de impozitare a SGI, întrucât acestea nu corespundeau unei prestații reale efectuate de Cobelpin.

67. Norma națională se inspiră din articolul 9 din Modelul de convenție al OCDE și din articolul 4 din convenția de arbitraj, care prevăd corecții similare ale profitului atunci când anumite operațiuni între întreprinderi legate nu întrunesc criteriul deplinei concurențe.

68. În Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Curtea a recunoscut în general că principiul deplinei concurențe constituie un criteriu adecvat pentru a diferenția aranjamentele artificiale de operațiuni economice reale. Aceasta s-a pronunțat cu privire la normele de subcapitalizare care erau în discuție în această cauză după cum urmează:

„Astfel, împrejurarea că unei societăți rezidente i s-a acordat un împrumut de către o societate-mamă nerezidentă în condiții care nu corespund cu ceea ce societățile respective ar fi convenit în condiții de concurență deplină constituie pentru statul membru în care este rezidentă societatea împrumutată un element obiectiv și verificabil de către terți pentru a stabili dacă operațiunea în cauză constituie, în tot sau în parte, un aranjament pur artificial al cărui scop esențial este eludarea legislației fiscale a acestui stat membru. În această privință, este vorba despre a stabili dacă, în lipsa unor raporturi speciale între societățile vizate, împrumutul nu ar fi fost acordat sau ar fi fost acordat într-un cuantum sau la un nivel al dobânzii diferite” [27].

27 — Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 81); a se vedea și Hotărârea Lammers & Van Cleeff (citată la nota de subsol 7, punctul 80).

69. În mod cert, articolul 26 din CIR 92 se îndepărtează în detaliu de articolul 9 din Modelul de convenție al OCDE, care oferă statelor membre indicații utile în scopul repartizării suveranității fiscale. Astfel, conform articolului 26 din CIR 92, participarea la conducere, la control sau la capital nu reprezintă o dovadă obligatorie a situației de interdependență a întreprinderilor. În plus, acest articol nu impune în mod expres o comparație cu condițiile în care o operațiune similară s-ar fi desfășurat între întreprinderi independente. Cu toate acestea, interpretarea noțiunii de avantaj gratuit de către instanțele interne evidențiază că dispoziția nu se poate referi la altceva [28].

70. Noțiunea de interdependență directă sau indirectă impune limite întreprinderilor care pot avea un interes să acorde condiții comerciale atipice în scopuri de evaziune fiscală. În mod cert, este vorba despre o noțiune foarte largă. Deși Curtea, întemeindu-se pe dreptul comunitar, a dispus că, mai ales în cazul unor dispoziții care determină sarcini specifice, persoana impozabilă trebuia să poată cunoaște obligațiile care îi revin [29], nu este mai puțin adevărat că dispoziția încalcă principiul securității juridice. Astfel, este inevitabil ca dispozițiile care trebuie să combată practici abuzive să utilizeze concepte juridice nedeterminate, astfel încât să acopere numărul maxim posibil de situații imaginabile create în scopuri de evaziune fiscală. În plus, interdependența nu este singurul criteriu determinant. Se impune mai ales ca între întreprinderile interdependente să fi fost acordate avantaje neobișnuite sau gratuite.

71. În pofida acestor diferențe în raport cu articolul 9 din Modelul de convenție al OCDE și cu articolul 4 din convenția de arbitraj, articolul 26 din CIR 92 este de natură să îndeplinească obiectivul de combatere a aranjamentelor artificiale realizate în vederea eludării impozitului.

72. Prin excluderea posibilității întreprinderilor aflate în situații de interdependență de a-și acorda avantaje neobișnuite sau gratuite și de a transfera astfel profitul din baza de impozitare a unei societăți rezidente în baza de impozitare a unei societăți străine, articolul 26 din CIR 92 garantează de asemenea menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare.

73. Astfel, avantajele în discuție reprezintă transferuri secrete de profit între întreprinderi interdependente. În Hotărârea Oy AA, Curtea a constatat deja că anumite plăți efectuate între întreprinderi legate puneau în pericol repartizarea competenței de impozitare. Întradevăr, dacă asemenea transferuri ar

28 — A se vedea punctul 9 din prezentele concluzii.

29 — A se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 72).

trebui recunoscute din punct de vedere fiscal, întreprinderile ar putea alege în mod liber statul membru în care își supun profitul impozitării, indiferent de locul unde a fost realizat acest profit [30].

74. Cu toate acestea, trebuie încă analizat dacă aceste dispoziții nu depășesc ceea ce este necesar pentru atingerea scopurilor urmărite.

75. În această privință, din Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation rezultă mai întâi că dispozițiile care se opun unor aranjamente artificiale recurgând la principiul deplinei concurențe nu permit refuzarea recunoașterii fiscale a unor astfel de aranjamente decât în măsura în care acestea se îndepărtează de la ceea ce ar fi convenit întreprinderile independente în condițiile liberei concurențe [31]. Prețul neobișnuit de scăzut sau de ridicat al unei prestații efectuate între societăți legate nu trebuie, așadar, să aibă drept rezultat, de exemplu, refuzarea luării în considerare din punct de vedere fiscal a unei întregi operațiuni. În plus, se impune ca prețurile respective să fie majorate sau reduse la nivelul obișnuit în scopuri fiscale [32].

76. Cu siguranță, modul de redactare a articolului 26 din CIR 92 nu indică în mod neechivoc că rectificarea profitului constă în orice caz în aducerea la normal a unor avantaje neobișnuite. Totuși, este evident că dispoziția menționată a fost înțeleasă și aplicată de administrația fiscală și de instanțe în acest sens. Astfel, cuantumul dobânzilor adăugate la veniturile SGI a fost stabilit în funcție de ratele obișnuite pe piață ale dobânzii. Cu excepția unei constatări diferite din partea instanței de trimitere, trebuie, așadar, prezumat că norma, astfel cum este aplicată în mod concret, este conformă cu principiul proporționalității.

77. În al doilea rând, dispozițiile care au drept scop combaterea abuzurilor trebuie întotdeauna, în caz de îndoială privind un aranjament artificial, să lase persoanei impozabile opțiunea de a aduce dovezi privind considerentele economice care au putut-o determina să efectueze operațiunea [33].

78. Articolul 26 din CIR 92 impune acordarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit. Această dispoziție nu exclude faptul ca persoana impozabilă să respingă o astfel de apreciere a administrației fiscale. Pentru aceasta, persoana impozabilă ar trebui să demonstreze

30 — A se vedea Hotărârea Oy AA (citată la nota de subsol 9, punctele 55 și 56), precum și, în legătură cu reportarea pierderilor, Hotărârea Marks & Spencer (citată la nota de subsol 13, punctele 45 și 46) și Hotărârea Lidl Belgium (citată la nota de subsol 20, punctul 32).

31 — Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 80) și Hotărârea Lammers & Van Cleeff (citată la nota de subsol 7, punctul 29).

32 — A se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, punctul 83).

33 — A se vedea în acest sens Hotărârea Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citată la nota de subsol 8, 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).

că operațiunea care i se impută are o justificare economică reală și că ar fi fost decisă în aceleași condiții între întreprinderi independente, în cadrul liberei concurențe.

79. În speță, rezultă din ordonanța de trimitere că acordarea Recydem de către SGI a unui avans fără dobânzi nu avea nicio justificare economică, având în vedere că SGI însăși avea datorii mari, în timp ce Recydem se afla într-o situație financiară bună. În opinia instanței de trimitere, SGI nu a putut demonstra nici în ceea ce privește plățile efectuate către Cobelpin că este vorba despre o remunerație corespunzătoare activităților desfășurate în cadrul consiliului de administrație.

80. În concluzie, trebuie precizat că efectele defavorabile ale rectificării profitului în temeiul articolului 26 din CIR 92 au fost în mare măsură compensate de faptul că întreprinderea beneficiară, întemeindu-se pe convenția de arbitraj, a putut să obțină luarea în considerare a acestei rectificări în cadrul impozitării sale. Sarcinile suplimentare care rezultă din aceasta sunt acceptabile [34], întrucât nu considerăm că exista o măsură mai puțin constrângătoare care ar fi permis menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare [35].

81. În consecință, o normă precum cea de la articolul 26 din CIR 92 nu depășește ceea ce este necesar pentru menținerea unei repartizări echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și pentru prevenirea evaziunii fiscale.

82. O normă precum cea de la articolul 26 din CIR 92 determină în mod cert o restrângere a libertății de stabilire garantate de articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE. O astfel de reglementare este totuși justificată de motivele privind menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre și prevenirea evaziunii fiscale.

34 — A se vedea punctul 47 de mai sus.

35 — Prin dispozițiile convenției de arbitraj, statele membre chiar au depășit ceea ce impunea dreptul comunitar. Conform jurisprudenței Curții, un stat membru nu poate fi obligat să ia în considerare, în scopul aplicării legislației sale fiscale, rezultatele eventual nefavorabile care decurg din particularitățile unei reglementări din alt stat membru, aplicabilă unui sediu permanent situat pe teritoriul acestui stat și care aparține unei societăți al cărei sediu se află pe teritoriul primului stat [a se vedea Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 49 și jurisprudența citată)].

V — Concluzie

83. Având în vedere considerațiile precedente, sugerăm Curții să răspundă la întrebarea preliminară după cum urmează:

„Articolul 43 CE coroborat cu articolul 48 CE nu se opune legislației unui stat membru care, precum articolul 26 din Code des impôts sur les revenus 1992 belgian, determină impozitarea unui avantaj neobișnuit sau gratuit în sarcina unei societăți rezidente care a acordat avantajul menționat unei societăți stabilite în alt stat membru, față de care societatea rezidentă se află în mod direct sau indirect în raporturi de interdependență, în timp ce, în condiții identice, societatea rezidentă nu poate fi impozitată cu privire la un avantaj neobișnuit sau gratuit atunci când acest avantaj este acordat unei alte societăți rezidente, față de care prima societate se află în raporturi de interdependență."