

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 5 de julio de 2012 (*)

«Libre prestación de servicios — Legislación tributaria — Deducción en concepto de gastos profesionales realizados para remunerar prestaciones de servicios — Gastos contraídos con un prestador de servicios establecido en otro Estado miembro en el que no está sujeto al impuesto sobre la renta o está sujeto a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso — Deducibilidad sujeta a la obligación de aportar prueba de la realidad y veracidad de la prestación y del carácter normal de su remuneración — Obstáculo — Justificación — Lucha contra el fraude y la evasión fiscales — Eficacia de los controles fiscales — Reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros — Proporcionalidad»

En el asunto C-318/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour de cassation (Bélgica), mediante resolución de 18 de junio de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de julio de 2010, en el procedimiento entre

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

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, E. Levits (Ponente) y J.-J. Kasel y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretaria: Sra. R. ?ere?, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de junio de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT), por Mes D. Garabedian y E. Traversa, avocats;
- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux y la Sra. M. Jacobs, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y la Sra. N. Rouam, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y J. Menezes Leitão y por la Sra. S. Jaulino, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. H. Walker, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y J.-P. Keppenne, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de septiembre de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 49 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (en lo sucesivo, «SIAT») y el Estado belga, representado por el ministro des Finances, en relación con la negativa de éste a deducir en concepto de gastos profesionales el importe de 28.402.251 BEF que dicha sociedad había contabilizado en el capítulo de gastos de sus cuentas cerradas a 31 de diciembre de 1997.

Marco jurídico belga

3 El artículo 26 del code des impôts sur les revenus de 1992 (en lo sucesivo, «CIR 1992») establece:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 54, en el caso de que una empresa establecida en Bélgica conceda ventajas anormales o benévolas, éstas se añadirán a sus beneficios propios, salvo cuando las ventajas se atribuyan para determinar las rentas de los beneficiarios sujetas al impuesto.

Sin perjuicio de la excepción contenida en el párrafo primero, se añadirán a sus beneficios propios las ventajas anormales o benévolas que una empresa establecida en Bélgica conceda:

[...]

2) a los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 227 o a establecimientos extranjeros que, en virtud de lo dispuesto en la normativa del país en el que están establecidos, no estén sujetos, en dicho país, a un impuesto sobre la renta o estén sujetos, en dicho país, a un régimen fiscal considerablemente más ventajoso que el aplicable a la empresa establecida en Bélgica;

[...]»

4 El artículo 49 del CIR 1992 dispone:

«Serán deducibles en concepto de gastos profesionales aquellos gastos que el sujeto pasivo haya efectuado o soportado durante el período impositivo a fin de obtener o mantener los ingresos gravados y cuyo importe y autenticidad acredite mediante justificantes o, cuando esto no sea posible, por cualquier otro medio de prueba admitido por el Derecho común, a excepción del juramento.

Se considerarán gastos efectuados o soportados durante el período impositivo aquellos que en ese período de tiempo hayan sido efectivamente pagados o soportados o hayan adquirido el carácter de deudas o pérdidas ciertas y líquidas y sean contabilizados como tales.»

5 Con arreglo al artículo 53 del CIR 1992:

«No constituirán gastos profesionales:

[...]

10) cualquier gasto, en la medida en que supere de manera desproporcionada las necesidades profesionales;

[...]»

6 El artículo 54 del CIR 1992 tiene el siguiente tenor:

«Los intereses, cánones abonados por la licencia de uso de patentes, modelos de utilidad y otros derechos análogos o las remuneraciones de prestaciones o servicios no se considerarán gastos profesionales cuando se abonen o se atribuyan directa o indirectamente a un contribuyente al que se aplique el artículo 227 o a un establecimiento extranjero, que, en virtud de lo dispuesto en la normativa del país en que estén establecidos, no estén sujetos a un impuesto sobre la renta o tributen por tales rendimientos con arreglo a un régimen impositivo mucho más ventajoso que aquel al que están sujetos dichos rendimientos en Bélgica, a menos que el contribuyente justifique mediante cualquier vía jurídica que responden a operaciones reales y veraces y que no sobrepasan los límites normales.»

7 En virtud del artículo 227, número 2, del CIR 1992, estarán sujetas al impuesto de no residentes, en particular, las sociedades extranjeras que no tengan en Bélgica ni su domicilio social, ni su establecimiento principal ni su sede de dirección o administración.

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 SIAT, sociedad de Derecho belga, creó en 1991 una filial común con un grupo nigeriano con el objeto de explotar palmerales para producir aceite de palma.

9 Los acuerdos entre las partes estipulaban que SIAT, por un lado, prestaría servicios remunerados y vendería equipos a la filial común y, por otro, cedería una parte de los beneficios que obtuviera, en concepto de comisión por aportación de clientela, a la sociedad matriz del grupo nigeriano, la sociedad luxemburguesa Megatrade International (MISA) (en lo sucesivo, «MISA»).

10 En 1997 tuvo lugar una serie de controversias entre las partes acerca del importe exacto de las comisiones adeudadas por SIAT. Estas controversias entrañaron la finalización de la asociación y la adopción, por parte de SIAT, de la obligación de abonar a MISA 2.000.000 de USD para saldar todas las deudas.

11 En consecuencia, SIAT inscribió en el capítulo de gastos de sus cuentas cerradas a 31 de diciembre de 1997 un importe de 28.402.251 BEF en concepto de pago de las comisiones adeudadas a MISA.

12 Al observar que MISA tenía la condición de sociedad holding regulada por la Loi sur le régime fiscal des sociétés de participations financières luxemburguesa de 31 de julio de 1929 y que, en consecuencia, no estaba sujeta a un impuesto análogo al impuesto de sociedades belga, la Administración tributaria belga (en lo sucesivo, «Administración tributaria») aplicó el artículo 54 del CIR 1992 y no admitió la deducción del importe de 28.402.251 BEF en concepto de gastos profesionales.

13 Tras el recurso interpuesto por SIAT contra la resolución de la Administración tributaria, el tribunal de première instance de Bruxelles, mediante sentencia de 21 febrero de 2003, y la cour

d'appel de Bruxelles, mediante sentencia de 12 de marzo de 2008, confirmaron la postura de dicha Administración.

14 SIAT interpuso un recurso de casación ante la Cour de cassation, la cual, al tener dudas en cuanto a la interpretación del artículo 49 CE, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 49 CE, en su versión aplicable al caso de autos, habida cuenta de que los hechos que originaron el litigio tuvieron lugar antes del 1 de diciembre de 2009, fecha de entrada en vigor del Tratado de Lisboa, en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro según la cual las retribuciones por prestaciones o servicios no se consideran gastos profesionales deducibles cuando se pagan o atribuyen directa o indirectamente a un contribuyente que reside en otro Estado miembro o a un establecimiento extranjero que, en virtud de la legislación del país en el que está establecido, no estén sujetos a un impuesto sobre la renta o tributen por tales rendimientos con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que están sujetos tales rendimientos en el Estado miembro cuya normativa nacional es objeto de litigio, a menos que el contribuyente justifique por cualquier vía jurídica que tales retribuciones responden a operaciones reales y veraces y que no sobrepasan los límites normales, mientras que dicha prueba no se exige para poder deducir las retribuciones por prestaciones o servicios abonadas a un contribuyente residente en dicho Estado miembro, aun cuando éste no estuviera sujeto al impuesto sobre la renta o estuviera sujeto a un régimen fiscal considerablemente más favorable que el régimen de Derecho común de dicho Estado?»

Sobre la petición de decisión prejudicial

Observaciones previas

15 Como se desprende de la petición de decisión prejudicial y de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia, la regla general relativa a la deducción de los gastos profesionales está contenida en el artículo 49 del CIR 1992, según el cual los gastos serán deducibles como gastos profesionales si son necesarios para adquirir o conservar los rendimientos imponibles y si el contribuyente demuestra su realidad y su importe (en lo sucesivo, «regla general»).

16 Pues bien, en el litigio principal, SIAT discute la compatibilidad de la regla especial establecida en el artículo 54 del CIR 1992, en la que se basó la Administración tributaria para desestimar la solicitud de deducción de gastos profesionales presentada por dicha sociedad, con el Derecho de la Unión. Con arreglo a dicho artículo 54, las remuneraciones de prestaciones o de servicios efectuadas por contribuyentes belgas en beneficio de contribuyentes establecidos en otro Estado miembro en el que éstos no están sujetos a un impuesto sobre la renta o tributan por tales rendimientos con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que se someten dichos rendimientos en Bélgica no se consideran gastos profesionales deducibles a menos que el contribuyente belga aporte prueba de que dichas remuneraciones corresponden a una operación real y veraz y de que no sobrepasan los límites normales (en lo sucesivo, «regla especial»).

17 Por consiguiente, cabe considerar que, mediante su cuestión, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual las remuneraciones de prestaciones o servicios abonadas por un contribuyente residente a una sociedad no residente no se consideran gastos profesionales deducibles cuando ésta no está sujeta, en el Estado miembro en el que está establecida, a un impuesto sobre la renta o tributa, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más

ventajoso que aquel al que se someten dichos rendimientos en el primer Estado miembro, a menos que el contribuyente demuestre que las remuneraciones corresponden a operaciones reales y veraces y no superan los límites normales, mientras que, según la regla general, tales remuneraciones son deducibles en concepto de gastos profesionales cuando son necesarias para adquirir o conservar los rendimientos imponibles y el contribuyente justifica su realidad y su importe.

Sobre la existencia de una restricción a la libre prestación de servicios

18 El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el artículo 49 CE se opone a la aplicación de toda normativa nacional que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado miembro (véase, en particular, la sentencia de 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, Rec. p. I-5093, apartado 32 y jurisprudencia citada). Constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véanse, en particular, las sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/07, Rec. p. I-9099, apartado 19, y de 22 de diciembre de 2010, Tankreederei I, C-287/10, Rec. p. I-14233, apartado 15).

19 Por otra parte, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el artículo 49 CE confiere derechos no sólo al propio prestador de servicios, sino también al destinatario de dichos servicios (véanse las sentencias de 26 de octubre de 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Rec. p. I-7447, apartado 34; de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Rec. p. I-9641, apartado 32, y de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rec. p. I-6649, apartado 24).

20 Dicho esto, no se puede considerar, contrariamente a lo que afirma el Gobierno francés en sus observaciones escritas, que se aplican los mismos requisitos materiales en el marco de la regla general y de la regla especial por lo que respecta a la deducción de gastos profesionales.

21 De este modo, en el marco de la regla general, el contribuyente debe aportar prueba de la realidad y del importe de los gastos realizados, ya que, según el Gobierno belga, la Administración tributaria da por supuesta la necesidad de estos gastos para adquirir o conservar los rendimientos imponibles. Además, con arreglo al artículo 53, número 10, del CIR 1992, el importe de los gastos no debe sobrepasar de manera desproporcionada las necesidades profesionales.

22 En cambio, en virtud de la regla especial, para enervar la presunción del carácter no deducible de los gastos el contribuyente debe demostrar, por un lado, que responden a operaciones reales y veraces, lo que implica, con arreglo al comentario administrativo del CIR 1992 al que se han remitido ante el Tribunal de Justicia tanto SIAT como la Comisión, demostrar que los gastos se inscriben en el marco habitual de las operaciones profesionales, que responden a una necesidad industrial, comercial o financiera y que tienen, o deben tener normalmente, una compensación en el conjunto de la actividad de la empresa. Del mismo comentario se desprende que no basta, a este respecto, con presentar actos y documentos de forma jurídica válida, sino que es necesario antes que nada obtener la convicción razonable del funcionario de la Administración tributaria en lo que se refiere a la realidad y la veracidad de las operaciones de que se trate. Como señala el Gobierno belga en sus observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia, el contribuyente debe demostrar la inexistencia de simulación de las operaciones profesionales a fin de obtener la deducción.

23 Por otro lado, el contribuyente ha de demostrar que los gastos profesionales de que se trata no superan los límites normales, lo que entraña, según las explicaciones aportadas por el

Gobierno belga durante la vista ante el Tribunal de Justicia, que se proceda a una comparación de la operación de que se trate con la práctica normal de los operadores en el mercado, siendo así que, como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, el artículo 53, número 10, del CIR 1992 sólo excluye de la deducción, en relación con los gastos profesionales efectuados en beneficio de contribuyentes establecidos en Bélgica, los que se demuestren «desproporcionados».

24 En consecuencia, procede afirmar que la presunción de falta de deducibilidad de los gastos profesionales y los requisitos materiales a los que se subordina su posible deducción, establecidos en el artículo 54 del CIR 1992, hacen que la obtención de ésta sobre la base de dicho artículo sea más difícil que cuando la deducción se concede con arreglo a la regla general establecida en el artículo 49 del mismo Código.

25 Además, cabe subrayar que la regla especial puede aplicarse cuando se abonan las remuneraciones a prestadores que, en virtud de lo dispuesto en la normativa del Estado miembro en el que están establecidos, no están sujetos a un impuesto sobre los rendimientos, o tributan, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un «régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que están sometidos dichos rendimientos en Bélgica».

26 Como admite el Gobierno belga, a falta de precisiones normativas o de circulares administrativas sobre lo que debe entenderse por «un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que están sometidos dichos rendimientos en Bélgica», la apreciación relativa a la aplicabilidad de la regla especial se efectúa de manera casuística por la Administración tributaria, sometida al control de los tribunales nacionales.

27 En estas circunstancias, el ámbito de aplicación de dicha regla especial no se determina con precisión suficiente con carácter previo, y, en una situación en la que el prestador de servicios está establecido en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica y está sujeto en aquél a un régimen impositivo más ventajoso que aquel al que están sujetos estos rendimientos en Bélgica, existe incertidumbre en cuanto a si dicho régimen se considerará un «régimen considerablemente más ventajoso» y si, por tanto, la regla especial se aplicará.

28 En consecuencia, una regla especial, que establece requisitos para obtener la deducción de los gastos profesionales más estrictos que los previstos por la regla general y cuyo ámbito de aplicación no está determinado con precisión con carácter previo, puede disuadir, por un lado, a los contribuyentes belgas de ejercer su derecho a la libre prestación de servicios y de recurrir a los servicios de prestadores establecidos en otro Estado miembro, y, por otro, a éstos de ofrecer sus servicios a destinatarios establecidos en Bélgica (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2003, Skandia y Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, apartado 28 y jurisprudencia citada).

29 De ello se deriva que el artículo 54 del CIR 1992 constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 49 CE.

30 No desvirtúan esta conclusión las alegaciones de los Gobiernos belga, francés y portugués, según las cuales, habida cuenta de las exigencias en materia de carga de la prueba, un contribuyente residente que efectúa un pago a otro residente se halla en una situación objetivamente diferente de la de un contribuyente residente que efectúa un pago a un no residente que tiene derecho a un régimen fiscal considerablemente más ventajoso que el régimen belga. En esencia, estos Gobiernos alegan que el riesgo de que la operación tenga por objeto esencial eludir el pago del impuesto normalmente adeudado sólo existe en esta situación y que el contribuyente residente destinatario de servicios es el mejor situado para aportar los elementos de prueba relativos al carácter real y veraz de la operación, ya que los prestadores de servicios

establecidos en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica no están sometidos directamente al control de la Administración tributaria belga.

31 Procede señalar que, en el caso de una ventaja fiscal, a saber, la posibilidad de deducir en concepto de gastos profesionales las remuneraciones abonadas a un prestador de servicios, el destinatario de éstos residente en Bélgica no se halla en una situación diferente dependiendo de que el prestador esté establecido o no en el mismo Estado miembro o de que el dicho prestador esté sometido, en otro Estado miembro, a un trato fiscal más o menos ventajoso. En todos estos casos, los destinatarios de servicios pueden haber incurrido en gastos reales que justifiquen su deducción en concepto de gastos profesionales cuando se cumplen los requisitos necesarios para tener derecho a la mencionada ventaja fiscal.

32 Ciertamente, los prestadores de servicios no residentes no están sometidos directamente al control de la Administración tributaria belga. No obstante, la diferencia de trato controvertida en el litigio principal no afecta a los prestadores de servicios según estén o no establecidos en Bélgica, sino a los destinatarios de servicios residentes, que están directamente sometidos al control de dicha Administración. Pues bien, en relación con estos destinatarios, ésta no sólo puede imponer los requisitos que han de satisfacerse para tener derecho a dicha ventaja fiscal, que garanticen que ésta no se concede en los casos en los que la operación tiene por objetivo esencial eludir el impuesto normalmente adeudado, sino también proceder a los controles y verificaciones necesarios a tal fin.

33 En estas circunstancias, el hecho de que, desde el punto de vista de la Administración tributaria, el riesgo de fraude sea más elevado en unas situaciones que en otras carece de incidencia sobre la similitud de la situación de los destinatarios de servicios.

Sobre la justificación de la restricción a la libre prestación de servicios

34 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que una restricción a la libre prestación de servicios sólo puede admitirse cuando persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado CE y está justificada por razones imperiosas de interés general, si bien, en tal caso, debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no ir más allá de lo necesario para lograrlo (véanse, en particular, las sentencias de 5 de junio de 1997, SETTG, C-398/95, Rec. p. I-3091, apartado 21; de 18 de diciembre de 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Rec. p. I-11767, apartado 101, y Jobra, antes citada, apartado 27).

35 Según los Gobiernos belga, francés, portugués y del Reino Unido y la Comisión, la norma controvertida en el litigio principal puede estar justificada por la lucha contra la evasión y el fraude fiscales, por la necesidad de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y, según los Gobiernos francés y portugués, por la necesidad de proteger la eficacia de los controles fiscales.

36 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción del ejercicio de las libertades de circulación garantizadas por el Tratado la lucha contra el fraude fiscal (véase, en particular, la sentencia de 11 de octubre de 2007, ELISA, C-451/05, Rec. p. I-8251, apartado 81) y la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (véase, en particular, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 55).

37 Del mismo modo, se ha reconocido que una restricción del ejercicio de una libertad de circulación en la Unión Europea puede estar justificada al objeto de salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase la sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, Rec. p. I-305,

apartado 121 y jurisprudencia citada).

38 En relación, en primer lugar, con la lucha contra el fraude fiscal, procede señalar que la mera circunstancia de que un contribuyente residente recurra a los servicios de un prestador de servicios no residente no puede fundamentar una presunción general de la existencia de una práctica abusiva ni justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado (véanse, por analogía, las sentencias de 21 de noviembre de 2002, X e Y, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 62; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 50; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 73; de 17 de enero de 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Rec. p. I-173, apartado 27, y Jobra, antes citada, apartado 37).

39 El Tribunal de Justicia también ha declarado que una eventual ventaja fiscal que se derive, para los prestadores de servicios, de una carga fiscal menor a la que estén sometidos en el Estado miembro en el que se hallan establecidos no puede permitir, por sí sola, que otro Estado miembro justifique un trato fiscal menos favorable de los destinatarios de los servicios establecidos en este último Estado (véanse las sentencias, antes citadas, Eurowings Luftverkehrs, apartado 44, y Skandia y Ramstedt, apartado 52).

40 Para que una restricción a la libre prestación de servicios pueda estar justificada por motivos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, apartado 55, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, apartado 74).

41 En el caso de autos, el artículo 54 del CIR 1992 tiene por objeto obstaculizar comportamientos consistentes en disminuir la base imponible de los contribuyentes residentes remunerando prestaciones de servicios inexistentes con el único objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.

42 Al establecer que las remuneraciones abonadas a los prestadores no residentes no se consideran gastos profesionales a menos que el contribuyente justifique que responden a operaciones reales y veraces y no sobrepasen los límites normales, la norma controvertida en el litigio principal permite alcanzar el objetivo de prevención del fraude y la evasión fiscal, en atención al cual fue adoptada.

43 En segundo lugar, es preciso observar que la norma controvertida en el litigio principal puede estar justificada por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales. En efecto, esta norma no excluye de manera absoluta la deducción en concepto de gastos profesionales de las remuneraciones abonadas a prestadores que, en virtud de la normativa del Estado miembro en el que están establecidos, no están sometidos a un impuesto sobre los rendimientos o están sometidos, en relación con los rendimientos de que se trata, a un régimen tributario considerablemente más ventajoso que aquel al que están sujetos dichos rendimientos en Bélgica, sino que permite a los contribuyentes residentes aportar prueba de la realidad y la veracidad de las operaciones efectuadas y del carácter normal de los gastos realizados.

44 Pues bien, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, al objeto de garantizar la eficacia de los controles tributarios, que tienen por objeto luchar contra el fraude fiscal, un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que permiten la verificación, de

forma clara y precisa, del importe de los gastos deducibles en dicho Estado en concepto de gastos profesionales (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 julio de 1999, Baxter y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18; de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 24, y de 13 de marzo de 2008, Comisión/España, C-248/06, apartado 34).

45 En tercer lugar, por lo que se refiere al reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, procede recordar que puede admitirse tal justificación, en particular, cuando el régimen de que se trata tiene por objeto prevenir conductas que pueden poner en entredicho el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio (véase la sentencia de 21 de enero de 2010, SGI, C-311/08, Rec. p. I-487, apartado 60 y jurisprudencia citada).

46 Pues bien, conductas como las descritas en el apartado 41 de la presente sentencia pueden poner en entredicho el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas por los contribuyentes residentes en su territorio y menoscabar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véase la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 56).

47 Por consiguiente, en la medida en que la norma controvertida en el litigio principal obstaculiza comportamientos fraudulentos como los descritos en el apartado 41 de la presente sentencia y permite de este modo al Estado belga ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio, esta norma puede permitir la salvaguardia del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

48 En consecuencia, procede afirmar que una norma, como la controvertida en el litigio principal, es apta para alcanzar los objetivos de la prevención del fraude y la evasión fiscales, de la salvaguardia de la eficacia de los controles fiscales y del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, que, como se deduce de lo que antecede, están estrechamente ligados en el litigio principal.

49 No obstante, debe comprobarse si dicha norma no va más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos.

50 A este respecto, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que puede considerarse que no va más allá de lo necesario para evitar prácticas abusivas una normativa nacional que se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una transacción presenta el carácter de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales y en virtud de la cual, en cada caso en que no cabe excluir la existencia de tal montaje, el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción (véase en este sentido, la sentencia *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, antes citada, apartado 82).

51 Además, ni los motivos fiscales ni la circunstancia de que las mismas operaciones podrían haber sido realizadas por una sociedad establecida en el territorio del Estado miembro en el que está domiciliado el contribuyente pueden, por sí mismos, permitir llegar a la conclusión de que las operaciones de que se trata son irreales y mendaces (véase en este sentido, la sentencia *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, antes citada, apartado 69).

52 Del mismo modo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando la transacción en cuestión va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, para no ser considerada desproporcionada, la medida fiscal correctora

debe limitarse a la fracción que supere lo que habría sido convenido en tales circunstancias (véase en este sentido, la sentencia SGI, antes citada, apartado 72).

53 De este modo, siempre que se cumplan los requisitos enunciados en los apartados 50 a 52 de la presente sentencia, no parece que, por sí misma, la necesidad de aportar prueba de la realidad y de la veracidad de las operaciones y del carácter normal de los gastos realizados vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos buscados.

54 Sin embargo, como se indicó en el apartado 25 de la presente sentencia, la regla especial puede aplicarse cuando se abonan remuneraciones a prestadores que, en virtud de la normativa del Estado miembro en el que están establecidos, no están sujetos a un impuesto sobre la renta o tributan, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que aquel al que están sujetos dichos rendimientos en Bélgica.

55 En estas circunstancias, como puso de manifiesto el Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, la regla especial impone al contribuyente belga justificar sistemáticamente la realidad y la veracidad de todas las prestaciones y demostrar el carácter normal de todas las remuneraciones vinculadas a éstas, sin que la Administración esté obligada a demostrar la existencia siquiera de un indicio de fraude o de evasión fiscales.

56 En efecto, dicha regla especial puede aplicarse a falta de cualquier criterio objetivo y comprobable por terceros y que pueda servir de indicio de la existencia de un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional, teniendo en cuenta únicamente el nivel impositivo del prestador de servicios en el Estado miembro en el que está establecido.

57 Ahora bien, debe declararse que, como se señaló en el apartado 27 de la presente sentencia, tal regla no permite determinar con carácter previo y con la precisión suficiente su ámbito de aplicación y deja subsistir dudas en cuanto a su aplicabilidad.

58 En consecuencia, tal regla no cumple los requisitos de la seguridad jurídica, que exige que las normas jurídicas sean claras, precisas y previsibles en cuanto a sus efectos, en particular cuando puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las empresas (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C-17/03, Rec. p. I-4983, apartado 80, y de 16 febrero de 2012, Costa y Cifone, C-72/10 y C-77/10, apartado 74).

59 Pues bien, una regla que no cumple los requisitos del principio de seguridad jurídica no puede considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos.

60 Habida cuenta de todo lo que antecede, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual las remuneraciones de prestaciones o servicios abonadas por un contribuyente residente a una sociedad no residente no se consideran gastos profesionales deducibles cuando ésta no está sujeta, en el Estado miembro en el que está establecida, a un impuesto sobre la renta o tributa, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que el aplicable a éstos en el primer Estado miembro, a menos que el contribuyente demuestre que las remuneraciones corresponden a operaciones reales y veraces y no superan los límites normales, mientras que, según la regla general, tales remuneraciones son deducibles en concepto de gastos profesionales cuando son necesarias para adquirir o conservar los rendimientos imposables y el contribuyente justifica su realidad e importe.

Costas

61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual las remuneraciones de prestaciones o servicios abonadas por un contribuyente residente a una sociedad no residente no se consideran gastos profesionales deducibles cuando ésta no está sujeta, en el Estado miembro en el que está establecida, a un impuesto sobre la renta o tributa, por los rendimientos de que se trate, con arreglo a un régimen impositivo considerablemente más ventajoso que el aplicable a éstos en el primer Estado miembro, a menos que el contribuyente demuestre que las remuneraciones corresponden a operaciones reales y veraces y no superan los límites normales, mientras que, según la regla general, tales remuneraciones son deducibles en concepto de gastos profesionales cuando son necesarias para adquirir o conservar los rendimientos imposables y el contribuyente justifica su realidad e importe.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.