

Cauza C-287/10

Tankreederei I SA

împotriva

Directeur de l'administration des contributions directes

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de tribunal administrativ (Luxemburg)]

„Libera prestare a serviciilor — Libera circulație a capitalurilor — Reducere a impozitului pentru investiții — Acordare legată de utilizarea fizică a investițiilor pe teritoriul național — Exploatarea navelor pentru navigație fluvială utilizate în alte state membre”

Sumarul hotărârii

Libera prestare a serviciilor — Restricții — Legislație fiscală

(art. 56 TFUE)

Articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții aparținând unui stat membru în temeiul căreia se refuză acordarea unei reduceri de impozit pentru investiții în cazul unei întreprinderi care este stabilită numai în acel stat membru pentru simplul motiv că bunurile de capital, pentru care se solicită această reducere, sunt utilizate fizic pe teritoriul unui alt stat membru.

Astfel, o asemenea reglementare națională, care supune investițiile utilizate pe teritoriul altui stat membru, în care întreprinderea în cauză nu este stabilită, unui regim fiscal mai puțin favorabil decât cel rezervat investițiilor utilizate pe teritoriul național, poate, dacă nu s' descurajeze întreprinderile naționale să presteze servicii care necesită utilizarea bunurilor de capital situate în acest ultim stat membru, cel puțin să facă această prestare de servicii transfrontaliere mai puțin atractivă sau mai dificilă decât furnizarea de servicii pe teritoriul național, prin intermediul bunurilor de capital situate pe teritoriul menționat.

O astfel de reglementare nu poate fi justificată de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal național, din moment ce nu există o legătură directă, din perspectiva regimului fiscal național în cauză, între, pe de o parte, acordarea în favoarea unei întreprinderi rezidente care prestează servicii în alte state membre a unei reduceri de impozit pentru bunurile de capital utilizate în scop de investiții și, pe de altă parte, finanțarea acestui avantaj fiscal din impozitul perceput cu privire la veniturile realizate de către destinatarii serviciilor prestate datorită acestor bunuri.

O astfel de reglementare nu poate fi justificată nici de necesitatea de a preveni practicile abuzive, din moment ce aceasta afectează orice întreprindere care folosește bunuri de capital pe teritoriul altui stat membru, și aceasta în pofida lipsei de elemente obiective ce pot demonstra existența unui aranjament pur artificial, lipsit de realitate economică, al cărui unic scop constă în obținerea unui avantaj fiscal.

Pe de altă parte, o asemenea dispoziție națională, care refuză în mod sistematic acordarea unui avantaj fiscal atunci când investiția nu este utilizată pe teritoriul național, în pofida faptului că investiția în discuție nu are legătură cu niciun obiectiv social, nu poate fi justificată de

competența statelor membre de a alege interesele colectivității pe care intenționează să le promoveze prin acordarea avantajelor fiscale.

(a se vedea punctele 17, 23, 25, 28-30, 32 și 34 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

22 decembrie 2010(*)

„Libera prestare a serviciilor – Libera circulație a capitalurilor – Reducere a impozitului pentru investiții – Acordare legată de utilizarea fizică a investițiilor pe teritoriul național – Exploatarea navelor pentru navigație fluvială utilizate în alte state membre”

În cauza C-287/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de tribunal administrativ (Luxemburg), prin decizia din 8 iunie 2010, primită de Curte la 10 iunie 2010, în procedura

Tankreederei I SA

împotriva

Directeur de l'administration des contributions directes,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts (raportor), președinte de cameră, domnii D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Tankreederei I SA, de F. Collot, avocat;
- pentru guvernul francez, de domnii G. de Bergues și B. Cabouat, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de domnii R. Lyal și J.-P. Keppenne, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolelor 56 TFUE ?i 63 TFUE.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Tankreederei I SA (denumit? în continuare „Tankreederei”), societate de drept luxemburghez, pe de o parte, ?i directeur de l’administration luxembourgeoise des contributions directes (directorul administra?iei luxemburgheze a contribu?iilor directe), pe de alt? parte, ca urmare a refuzului acestei administra?ii de a acorda societ???ii men?ionate beneficiul reducerii de impozit pentru investi?ii.

Dreptul na?ional

3 Articolul 152 bis alineatul 1 din Legea din 4 decembrie 1967 privind impozitul pe venituri (*Mémorial A* 1967, p. 1228), astfel cum a fost modificat? prin Legea din 19 decembrie 1986 (*Mémorial A* 1986, p.2330, denumit? în continuare „LIR”), prevede:

„Contribuabilii ob?in, la cerere, reducerea impozitului pe venit men?ionat? în continuare pentru investi?iile vizate la alineatele 2 ?i 7 urm?toare, pe care le fac în întreprinderile lor, în sensul articolului 14. Investi?iile trebuie s? fie efectuate într?un sediu situat în Marele Ducat ?i destinat s? r?mân? acolo în mod permanent; în plus, acestea trebuie s? fie utilizate fizic pe teritoriul luxemburghez.”

Situa?ia de fapt din ac?iunea principal? ?i întrebarea preliminar?

4 Tankreederei, care are sediul social în Luxemburg, exploateaz?, din acest stat membru, dou? nave destinate naviga?iei fluviale în cadrul activit???ii sale constând în aprovizionarea navelor maritime cu hidrocarburi utilizate pentru propulsia navei (buncheraj sau „bunkering”) în porturile Antwerpen (Belgia) ?i Amsterdam (???rile de Jos).

5 Aceasta a solicitat s? beneficieze, pentru exerci?iile financiare 2000 ?i 2003, de reducerea de impozit pentru investi?ii, în temeiul articolului 152 bis din LIR, cererea fiind respins? la 11 mai 2005 de c?tre administration des contributions directes du Grand?Duché de Luxembourg, pentru motivul c? navele în discu?ie erau utilizate în str?in?tate.

6 La 28 iunie 2005, Tankreederei a depus la directorul administra?iei men?ionate o plângere care a fost respins? printr?o decizie din 29 ianuarie 2009, adoptat? de acesta din urm? (denumit? în continuare „decizia din 29 ianuarie 2009”).

7 La 23 aprilie 2009, Tankreederei a introdus la instan?a de trimitere o ac?iune împotriva deciziei din 29 ianuarie 2009. În sus?inerea acestei ac?iuni, aceasta a subliniat c? articolul 152 bis din LIR este incompatibil cu articolul 56 TFUE. Subliniind, pe de o parte, c? nu de?ine un sediu permanent decât în Luxemburg ?i c? trebuie s? fie considerat? o întreprindere în sensul articolului 14 din LIR ?i, pe de alt? parte, c? navele figureaz? în activul bilan?ului s?u în acest stat membru ?i sunt utilizate în cadrul unei activit???i impozabile în mod exclusiv pe teritoriul acestuia, Tankreederei sus?ine c? decizia din 29 ianuarie 2009 îi acord? un tratament fiscal mai pu?in favorabil decât cel de care beneficiaz? societ???ile care desf???oar? aceea?i activitate pe teritoriul statului membru în cauz?. Societatea men?ionat? subliniaz? c? tratamentul care i?a fost aplicat constituie, în consecin??, o restric?ie nejustificat? privind libera prestare a serviciilor. Tankreederei adaug? c?, de?i navele sale sunt adecvate pentru naviga?ia pe Moselle pe teritoriul luxemburghez, Serviciul de naviga?ie intern? maritim? din cadrul Ministerului Transporturilor a

respins cererea sa de înregistrare a navelor menționate în portul luxemburghez Mertert, fapt ce a determinat-o să le înregistreze în portul Antwerpen.

8 Pornind de la constatarea că Tankreederei este stabilită și impozabilă în Luxemburg și că decizia din 29 ianuarie 2009 a fost întemeiată pe nerespectarea condiției, prevăzută la articolul 152 bis din LIR, privind utilizarea fizică a investiției pe teritoriul luxemburghez, tribunal administrativ (Tribunalul Administrativ) arată că, în mod contrar poziției susținute în fața acestuia de către guvernul luxemburghez, dreptul Uniunii nu se opune numai reglementărilor naționale care constituie o discriminare pe motiv de naționalitate, ci poate totodată să se opună unei reglementări naționale care are ca efect descurajarea unui resortisant național să presteze servicii sau să investească în alt stat membru.

9 Având îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea articolului 152 bis din LIR cu dreptul Uniunii, tribunal administrativ a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolele [56] TFUE și [63] TFUE se opun dispozițiilor articolului 152 bis alineatul 1 din [LIR] în măsura în care acestea acordă contribuabililor luxemburgezi beneficiul reducerii de impozit pentru investiții, cu condiția ca aceste investiții [să fie] efectuate într-un sediu situat în Marele Ducat al Luxemburgului și destinat să rămână acolo în mod permanent și, în plus, [să fie] [...] utilizate fizic pe teritoriul luxemburghez”

Cu privire la întrebarea preliminară

10 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 56 TFUE și 63 TFUE trebuie să fie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții aparținând unui stat membru care condiționează acordarea unei reduceri de impozit pentru investiții de efectuarea investiției în discuție într-un sediu situat pe teritoriul național și destinat să rămână acolo în mod permanent și de utilizarea fizică pe acest teritoriu.

11 Rezultă din cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare și din dosarul transmis Curții că întrebarea instanței de trimitere privește, mai precis, conformitatea cu articolele 56 TFUE și 63 TFUE a condiției, astfel cum este prevăzută la articolul 152 bis din LIR, care condiționează acordarea avantajului fiscal în discuție în acțiunea principală de utilizarea fizică a investițiilor în cauză pe teritoriul național.

12 În această privință, trebuie să se sublinieze, astfel cum au arătat și Tankreederei și Comisia Europeană, că prestațiile furnizate în schimbul unei remunerații de către această societate stabilită în mod exclusiv în Luxemburg, în cadrul activităților sale de alimentare cu carburant desfășurate în porturile Antwerpen și Amsterdam prin intermediul a două nave pentru care aceasta a solicitat o reducere de impozit pentru investiții, constituie servicii în sensul articolului 57 TFUE.

13 Rezultă că dispozițiile Tratatului FUE privind libera prestare a serviciilor se aplică unei situații precum cea din acțiunea principală.

14 În această privință, deși fiscalitatea directă este, în mod cert, de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în special Hotărârea din 28 octombrie 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 23).

15 Curtea a statuat în repetate rânduri că articolul 56 CE se opune aplicării oricărei reglementări naționale al cărei efect este de a face ca prestarea de servicii între state membre să

fie mai dificil? decât prestarea de servicii realizat? exclusiv în cadrul unui stat membru (a se vedea în special Hot?r?rea din 11 iunie 2009, X ?i Passenheim?van Schoot, C?155/08 ?i C?157/08, Rep., p. I?5093, punctul 32). Constituie restric?ii privind libera prestare a serviciilor m?surile na?ionale care interzic, îngreuneaz? sau fac mai pu?in atractiv? exercitarea acestor libert??i (a se vedea în special Hot?r?rea din 4 decembrie 2008, Jobra, C?330/07, Rep., p. I?9099, punctul 19).

16 Pe de alt? parte, libera prestare a serviciilor poate fi invocat? de o întreprindere împotriva statului în care este stabilit? în cazul în care serviciile sunt furnizate unor destinatari stabili?i într?un alt stat membru ?i, în general, în toate cazurile în care un prestator de servicii ofer? servicii pe teritoriul unui stat membru altul decât cel în care este stabilit (a se vedea în special Hot?r?rea din 11 ianuarie 2007, ITC, C?208/05, Rep., p. I?181, punctul 56).

17 În spe??, trebuie constatat c? o reglementare na?ional? precum cea în discu?ie în ac?iunea principal?, care supune investi?iile utilizate pe teritoriul altui stat membru, în care întreprinderea în cauz? nu este stabilit?, unui regim fiscal mai pu?in favorabil decât cel rezervat investi?iilor utilizate pe teritoriul na?ional, poate, dac? nu s? descurajeze întreprinderile na?ionale s? presteze servicii care necesit? utilizarea bunurilor de capital situate în acest ultim stat membru, cel pu?in s? fac? aceast? prestare de servicii transfrontaliere mai pu?in atractiv? sau mai dificil? decât furnizarea de servicii pe teritoriul na?ional, prin intermediul bunurilor de capital situate pe teritoriul men?ionat (a se vedea în acest sens Hot?r?rea Jobra, citat? anterior, punctul 24).

18 Rezult? c? o astfel de dispozi?ie na?ional? constituie o restric?ie privind libera prestare a serviciilor, în sensul articolului 56 TFUE.

19 Restric?ia men?ionat? nu poate fi admis? decât dac? se justific? prin motive imperative de interes general. În acest caz, în plus, ar trebui ca punerea în aplicare a unei astfel de m?surii s? fie de natur? s? asigure realizarea obiectivului urm?rit ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (a se vedea în acest sens Hot?r?rea din 30 ianuarie 2007, Comisia/Danemarca, C?150/04, Rep., p. I?1163, punctul 46, ?i Hot?r?rea din 15 aprilie 2010, CIBA, C?96/08, Rep., p. I?2911, punctul 45).

20 Or, nicio posibil? justificare nu a fost invocat? de guvernul luxemburghez ?i nici nu a fost avut? în vedere de instan?a de trimitere.

21 În orice caz, în împrejur?ri precum cele din ac?iunea principal?, restric?ia constatat? nu poate fi justificat? de cerin?a, considerat? legitim? de Curte, a unei repartiz?ri echilibrate a competen?ei de impozitare între statele membre (a se vedea în special Hot?r?rea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Rec., p. I?10837, punctele 45, 46 ?i 51).

22 Astfel, este suficient, în aceast? privin??, s? se arate, precum au sus?inut Tankreederei ?i Comisia, c?, potrivit indica?iilor furnizate de instan?a de trimitere, activit??ile Tankreederei referitoare la serviciile de alimentare cu carburant prestate în porturile Antwerpen ?i Amsterdam prin intermediul navelor pentru care este solicitat? reducerea de impozit pentru investi?ii sunt impozabile exclusiv în Luxemburg. În consecin??, dreptul Marelui Ducat al Luxemburgului de a??i exercita competen?a fiscal? în leg?tur? cu activit??ile men?ionate nu ar fi compromis în niciun fel în situa?ia în care condi?ia vizat? la punctul 11 din prezenta hot?r?re nu ar fi existat (a se vedea în acest sens Hot?r?rea Jobra, citat? anterior, punctele 32 ?i 33).

23 Restric?ia în discu?ie nu poate fi justificat? nici de necesitatea de a garanta coeren?a regimului fiscal, considerat? de Curte un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hot?r?rea din 28 ianuarie 1992, Bachmann, C?204/90, Rec., p. I?249, punctul 28, ?i Hot?r?rea Comisia/Belgia, C?300/90, Rec., p. I?305, punctul 21).

24 Astfel, pentru ca o asemenea justificare s? poat? fi admis?, trebuie stabilit? existen?a unei leg?turi directe între avantajul fiscal respectiv ?i compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscal? determinat? (a se vedea în special Hot?rârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Rep., p. I?2647, punctul 62 ?i jurispruden?a citat?).

25 Or, astfel cum subliniaz? Comisia, nu rezult? în niciun caz din dosarul transmis Cur?ii c? ar exista o leg?tur? direct?, din perspectiva regimului fiscal luxemburghez, între, pe de o parte, acordarea în favoarea unei întreprinderi care presteaz? servicii precum cele din ac?iunea principal? a unei reduceri de impozit pentru bunurile de capital utilizate în scop de investi?ii ?i, pe de alt? parte, finan?area acestui avantaj fiscal din impozitul perceput cu privire la veniturile realizate de c?tre destinatarii serviciilor prestate datorit? acestor bunuri (a se vedea în acest sens Hot?rârea Jobra, citat? anterior, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

26 Prin urmare, este lipsit de relevan?? dac?, în scopul acord?rii reducerii fiscale în discu?ie în ac?iunea principal?, destinatarii acestor servicii stabili?i în Luxemburg sunt supu?i la plata impozitului în acest stat membru ?i dac? cei care sunt stabili?i în alt stat membru nu sunt supu?i la plata impozitului (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 13 aprilie 2000, Baars, C?251/98, Rec., p. I?2787, punctul 40).

27 În ceea ce prive?te necesitatea de a preveni o reducere a veniturilor fiscale na?ionale – reducere pe care ar determina?o, în ac?iunea principal?, acordarea avantajului în cauz? în favoarea Tankreederei –, aceast? necesitate nu figureaz? printre motivele imperative de interes general susceptibile s? justifice o restrângere a unei libert??i instituite prin Tratatul FUE (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 octombrie 2002, Danner, C?136/00, Rec., p. I?8147, punctul 56, ?i Hot?rârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C?318/07, Rep., p. I?359, punctul 46).

28 Cu privire la necesitatea de a preveni practicile abuzive, rezult?, desigur, dintr?o jurispruden?? constant? c? o restric?ie privind libera prestare a serviciilor poate fi justificat? atunci când vizeaz? în mod specific aranjamentele pur artificiale, lipsite de realitate economic?, al c?ror unic scop const? în ob?inerea unui avantaj fiscal (a se vedea în special Hot?rârea Jobra, citat? anterior, punctul 35 ?i jurispruden?a citat?).

29 Cu toate acestea, dispozi?ia na?ional? în discu?ie în ac?iunea principal? afecteaz? orice întreprindere care folose?te bunuri de capital pe teritoriul altui stat membru decât Marele Ducat al Luxemburgului, ?i aceasta în pofida lipsei de elemente obiective ce pot demonstra existen?a unui astfel de aranjament, precum în ac?iunea principal? (a se vedea în acest sens Hot?rârea Jobra, citat? anterior, punctele 36-38).

30 În sfâr?it, în ceea ce prive?te considera?iile guvernului francez referitoare la posibilitatea statelor membre de a supune acordarea unui avantaj fiscal, care urm?re?te s? r?spund? nevoilor specifice ale întregii popula?ii sau ale unei p?r?i din aceasta, cerin?ei existen?ei unui anumit nivel al leg?turii între beneficiarul avantajului ?i societatea statului membru în cauz?, trebuie s? se arate c?, desigur, alegerea intereselor colectivit??ii pe care un stat membru inten?ioneaz? s? le promoveze prin acordarea avantajelor fiscale este de competen?a acestuia (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Rec., p. I?8203, punctul 39).

31 În plus, referitor la cerin?a privind existen?a unei anumite leg?turi între beneficiarul unei presta?ii ?i societatea statului membru în cauz?, Curtea s?a pronun?at deja cu privire la presta?ii care nu sunt reglementate de dreptul Uniunii, în sensul c? statele membre se bucur? de o marj? de apreciere larg? în ceea ce prive?te stabilirea criteriilor de evaluare a unei astfel de leg?turi (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 1 octombrie 2009, Gottwald, C?103/08, Rep., p. I?9117,

punctele 32 și 34).

32 Cu toate acestea, în împrejurări precum cele din acțiunea principală, în care o dispoziție națională refuză în mod sistematic acordarea unui avantaj fiscal atunci când investiția nu este utilizată pe teritoriul național, în pofida faptului că investiția în discuție nu are legătură cu niciun obiectiv social, un astfel de refuz nu poate fi justificat de asemenea considerente.

33 Rezultat din analiza de mai sus că o dispoziție națională precum cea în discuție în acțiunea principală nu poate fi justificată de motive imperative de interes general.

34 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții aparținând unui stat membru în temeiul căreia se refuză acordarea unei reduceri de impozit pentru investiții în cazul unei întreprinderi care este stabilită numai în acel stat membru pentru simplul motiv că bunurile de capital, pentru care se solicită această reducere, sunt utilizate fizic pe teritoriul unui alt stat membru.

35 În aceste împrejurări, nu este necesar să se analizeze dacă dispozițiile Tratatului FUE privind libera circulație a capitalurilor ar putea de asemenea să se opună acestei reglementări naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea Jobra, citată anterior, punctul 42).

Cu privire la cheltuielile de judecată

36 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 56 TFUE trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții aparținând unui stat membru în temeiul căreia se refuză acordarea unei reduceri de impozit pentru investiții în cazul unei întreprinderi care este stabilită numai în acel stat membru pentru simplul motiv că bunurile de capital, pentru care se solicită această reducere, sunt utilizate fizic pe teritoriul unui alt stat membru.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.