

Asunto C-9/11

Waypoint Aviation SA

contra

État belge — SPF Finances

(Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour d'appel de Bruxelles)

«Libre prestación de servicios — Legislación tributaria — Crédito fiscal en relación con ingresos procedentes de préstamos concedidos para la adquisición de bienes utilizados en el territorio nacional — Exclusión de los bienes cuyo derecho de uso es cedido a un tercero establecido en otro Estado miembro»

Sumario de la sentencia

Libre prestación de servicios — Restricciones — Legislación tributaria — Normativa nacional que concede un crédito fiscal en relación con los ingresos procedentes de préstamos concedidos a determinadas sociedades para la adquisición de bienes nuevos utilizados en el territorio nacional

(Art. 49 CE)

El artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro que prevé la concesión de un crédito fiscal, en relación con los ingresos procedentes de préstamos concedidos a determinadas sociedades para la adquisición de bienes nuevos utilizados en el territorio nacional, con sujeción al requisito de que la sociedad que adquiera el bien gracias al préstamo que da derecho al crédito fiscal o cualquier otra sociedad que forme parte del mismo grupo no ceda el derecho de uso del bien a terceros que no sean los miembros de dicho grupo establecidos en ese Estado miembro.

En efecto, una disposición de ese tipo puede disuadir a las empresas que tengan la posibilidad de aspirar a esa ventaja fiscal de prestar servicios destinados a financiar la adquisición de bienes cuyo derecho de uso va a ser cedido a operadores económicos establecidos en otros Estados miembros. Asimismo, habida cuenta de la posible repercusión de la ventaja fiscal en el coste del préstamo soportado por el prestatario, semejante disposición puede disuadir a las empresas que se propongan adquirir un bien mediante un préstamo de prestar a operadores económicos establecidos en otros Estados miembros servicios que supongan la cesión del derecho de uso del bien, como sucede con los servicios de arrendamiento. Además, si no puede cederse el derecho de uso a tales operadores económicos no sólo por la empresa que adquiere el bien mediante el préstamo que da derecho a la ventaja fiscal, sino tampoco por ninguna sociedad que pertenezca al mismo grupo que aquélla, tal disposición puede disuadir también a estas sociedades de realizar actividades transfronterizas que supongan la cesión del derecho de uso.

(véanse los apartados 23 a 25 y 29 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 13 de octubre de 2011 (*)

«Libre prestación de servicios – Legislación tributaria – Crédito fiscal en relación con ingresos procedentes de préstamos concedidos para la adquisición de bienes utilizados en el territorio nacional – Exclusión de los bienes cuyo derecho de uso es cedido a un tercero establecido en otro Estado miembro»

En el asunto C-9/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour d'appel de Bruxelles, mediante resolución de 25 de noviembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de enero de 2011, en el procedimiento entre

Waypoint Aviation SA

y

État belge – SPF Finances,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, en funciones de Presidenta de la Sala Octava, y los Sres. K. Schiemann y E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Waypoint Aviation SA, por los Sres. A. Huyghe y B. Philippart de Foy, abogados;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y J.-P. Keppenne, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 10 CE y 49 CE.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Waypoint Aviation SA (en lo sucesivo, «Waypoint Aviation») y État belge – SPF Finances (Service public fédéral Finances) relativo a la denegación de la concesión del crédito fiscal denominado «retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario», en lo que atañe a los ejercicios fiscales de 1995 y 1996.

Marco jurídico nacional

3 El Código de los impuestos sobre la renta establece que el impuesto sobre los intereses de los créditos y préstamos será percibido en origen mediante una retención, denominada «retención en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario».

4 El Real Decreto nº 187, de 30 de diciembre de 1982, relativo a la creación de centros de coordinación (*Moniteur belge* de 13 de enero de 1983, p. 502; en lo sucesivo, «Real Decreto nº 187») instauró un régimen fiscal específico para sociedades que obedecen a determinados criterios, denominadas «centros de coordinación».

5 El artículo 29 de la Ley de 11 de abril de 1983 de medidas fiscales y presupuestarias (*Moniteur belge* de 16 de abril de 1983), en su versión modificada por la Ley de 4 de agosto de 1986 de medidas fiscales (*Moniteur belge* de 20 de agosto de 1986) (en lo sucesivo, «Ley de 11 de abril de 1983»), dispone lo siguiente:

«En cada período impositivo en que las empresas se beneficien de las ventajas previstas [...] en el artículo 5 del Real Decreto nº 187 [...] serán aplicables las siguientes exenciones:

[...]

2º a) [...]

b) a efectos de la determinación de la cuantía neta imponible de los beneficiarios [...] los ingresos procedentes de créditos o préstamos serán incrementados con una retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario del 25/75 de la cuantía neta ingresada o percibida y, a efectos de la aplicación de los artículos 18, 97 y 211 del Código de los impuestos sobre la renta, dicha retención ficticia será equiparada a la retención real en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario prevista en el artículo 174 del citado Código;

[...]

d) en lo que atañe a los ingresos procedentes de créditos o préstamos, la concesión de la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario procederá únicamente en la medida en que tales empresas o centros o miembros del grupo del que forme parte el centro destinen los capitales tomados en préstamo a la adquisición o a la constitución de inmovilizado material nuevo que utilicen en Bélgica para el ejercicio de su actividad profesional y cuyo derecho de uso no sea cedido, en virtud de cualquier tipo de acuerdo, a terceros distintos de los miembros belgas del grupo [...].».

6 Dicha disposición permite a las empresas que concedan un préstamo a un centro de coordinación añadir a los intereses que perciben una retención ficticia en origen sobre los

rendimientos del capital mobiliario que posteriormente imputan al impuesto que deben. Por tanto, tal disposición otorga a estas empresas una ventaja fiscal, en forma de crédito fiscal, permitiendo así al centro de coordinación obtener financiación a un coste menor.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Waypoint Aviation, sociedad belga, tiene por objeto todo tipo de operaciones relacionadas directa o indirectamente con la adquisición, arrendamiento o financiación de aeronaves destinadas al transporte aéreo remunerado de pasajeros y de mercancías.

8 Durante los años 90, Waypoint Aviation adquirió dos aviones de la marca Airbus mediante un contrato de arrendamiento financiero celebrado con Lizad, una agrupación europea de interés económico (AEIE) francesa. Ambos aviones fueron adquiridos posteriormente por el centro de coordinación del grupo Sabena, Sabena Interservices Center SA (en lo sucesivo, «centro de coordinación»), mediante un segundo contrato de arrendamiento financiero celebrado con Waypoint Aviation, por el que se estipulaba que ésta cedía al centro de coordinación la totalidad de la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario.

9 Mediante un tercer contrato de arrendamiento financiero, ambos aviones fueron adquiridos por Atrix SA, sociedad integrante del grupo Sabena, para arrendarlos a Sabena. Ésta los subarrendó a Air France durante tres años en el marco de un acuerdo de cooperación.

10 Sobre la base del artículo 29, punto 2, letra b), de la Ley de 11 de abril de 1983, Waypoint Aviation solicitó, en lo que atañe a los ejercicios fiscales de 1995 y 1996, la concesión de la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario por importe de 201.229.077 BEF y de 82.854.305 BEF, respectivamente, en relación con los intereses incluidos en las rentas pagadas por el centro de coordinación conforme al contrato de arrendamiento financiero celebrado entre ellos.

11 El 12 de marzo de 1997, la Administración tributaria giró a Waypoint Aviation una liquidación complementaria, denegando la aplicación de la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario. La reclamación presentada por Waypoint Aviation el 29 de abril de 1998 contra el impuesto establecido en base a dicha liquidación complementaria fue rechazada mediante decisión del directeur régional des contributions de 8 de julio de 2003, debido a que ambas aeronaves eran utilizadas por Air France, sociedad establecida en Francia.

12 Waypoint Aviation recurrió ante el tribunal de première instance de Bruxelles, el cual desestimó sus pretensiones mediante sentencia de 11 de mayo de 2005. A continuación, dicha sociedad interpuso recurso de apelación contra esa sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando fundamentalmente que el artículo 29, punto 2, letra d), de la Ley de 11 de abril de 1983 creaba una restricción a la libre prestación de servicios y un obstáculo a la libertad de establecimiento.

13 El órgano jurisdiccional remitente considera en su resolución, efectuando una interpretación teleológica de dicho artículo, que éste prohíbe la cesión a un tercero distinto de un miembro belga del grupo de que se trate del derecho de uso del bien adquirido mediante la financiación que da derecho a la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario, sea quien fuere el cedente.

14 Dicho órgano jurisdiccional arguye que la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario constituye una ventaja que tiene una influencia directa en el coste de la financiación de la sociedad belga que se proponga invertir, ya que, cuando se concede, tiene por efecto reducir la carga de la financiación, en beneficio del proveedor de fondos.

15 El citado órgano jurisdiccional señala que el artículo 29, punto 2, letra d), de la Ley de 11 de abril de 1983 tiene por efecto que la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario se conceda cuando la prestación del servicio de arrendamiento de un avión se realiza para una sociedad belga, mientras que se deniega cuando el destinatario de dicha prestación está establecido en un Estado miembro que no sea Bélgica. Concluye por ello que ese artículo es contrario, en principio, al artículo 49 CE, por cuanto disuade a una empresa belga de prestar un servicio de arrendamiento en beneficio de una sociedad establecida en otro Estado miembro al hacer tal prestación más onerosa para el grupo del que dicha sociedad belga forma parte, dado que en este caso no se concede la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario a la sociedad proveedora de fondos. El órgano jurisdiccional nacional se remite a la sentencia de 4 de diciembre de 2008, Jobra (C-330/07, Rec. p. I-9099).

16 En estas circunstancias, la cour d'appel de Bruxelles decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 49 CE a la aplicación de una disposición nacional como el artículo 29, punto 2, letra d), de la Ley de 11 de abril de 1983, en la medida en que, por una parte, esta disposición permite conceder un crédito fiscal, concretamente una retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario, a los que obtengan ingresos procedentes de créditos o préstamos concedidos a un centro de coordinación en el sentido del Real Decreto nº 187 [...] cuando la sociedad que utiliza los fondos obtenidos mediante un préstamo del centro de coordinación o a través del mismo, para adquirir un bien material que utiliza en Bélgica en el ejercicio de su actividad profesional, cede el derecho de uso del bien a una sociedad que forma parte del mismo grupo de sociedades y que es residente en Bélgica, mientras que, por otra parte, dicha disposición no permite conceder un crédito fiscal cuando la misma sociedad cede un derecho de uso del mismo bien material a una sociedad que también forma parte del mismo grupo de sociedades, pero que es residente en un Estado miembro distinto de Bélgica?

2) ¿Debe entenderse que el artículo 10 CE, en relación con el artículo 49 CE, prohíbe una interpretación de una disposición como el artículo 29, punto 2, letra d), de la Ley de 11 de abril de 1983 que supedita la concesión de un crédito fiscal, concretamente una retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario, a los que obtengan ingresos procedentes de créditos o préstamos concedidos a un centro de coordinación en el sentido del Real Decreto nº 187 [...] al requisito de que ninguna sociedad del grupo, y no sólo la que adquiere el bien material gracias a dicha financiación y lo utiliza en Bélgica para el ejercicio de su actividad profesional, ceda a un miembro del grupo establecido en otro Estado miembro ningún derecho de uso del bien material financiado mediante dichos créditos o préstamos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Con carácter preliminar, procede subrayar que el órgano jurisdiccional remitente interpreta el artículo 29, punto 2, letra d), de la Ley de 11 de abril de 1983 en el sentido de que prohíbe la cesión del derecho de uso del bien adquirido mediante la financiación que da derecho a la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario a una sociedad que no esté establecida en Bélgica, sea quien fuere el cedente. Dicho órgano jurisdiccional deduce de ello que, según tal disposición, Waypoint Aviation no puede beneficiarse de la retención ficticia en origen sobre los rendimientos del capital mobiliario en relación con la financiación que había

permitido la adquisición de los aviones cuyo derecho de uso Sabena cedió a Air France durante los ejercicios fiscales controvertidos. No obstante, el citado órgano jurisdiccional estima que esta disposición es contraria, en principio, al artículo 49 CE.

18 En estas circunstancias, debe considerarse que el órgano jurisdiccional remitente, mediante las cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, pide esencialmente que se dilucide si el artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la concesión de un crédito fiscal, en relación con los ingresos procedentes de préstamos concedidos a determinadas sociedades para la adquisición de bienes nuevos utilizados en el territorio nacional, con sujeción al requisito de que la sociedad que adquiera el bien gracias al préstamo que da derecho al crédito fiscal o cualquier otra sociedad que forme parte del mismo grupo no ceda el derecho de uso del bien a terceros que no sean los miembros de dicho grupo establecidos en ese Estado miembro.

19 Según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Tankreederei I, C-287/10, Rec. p. I-0000, apartado 14 y jurisprudencia citada).

20 Pues bien, el arrendamiento financiero y el arrendamiento de aeronaves constituyen prestaciones de servicios en el sentido del artículo 50 CE (véanse, por analogía, las sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec. p. I-3193, apartado 18, y Jobra, antes citada, apartado 22), de modo que las disposiciones del Tratado CE relativas a la libre prestación de servicios se aplican a una situación como la controvertida en el litigio principal.

21 La libre prestación de servicios puede ser invocada por una empresa frente al Estado en que esté establecida en el supuesto de que los servicios se presten a destinatarios establecidos en otro Estado miembro y, en general, en todos los casos en que el prestador de servicios ofrezca sus servicios en el territorio de un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido (véase, en particular, la sentencia Tankreederei I, antes citada, apartado 16 y jurisprudencia citada).

22 El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que constituyen restricciones a la libre prestación de servicios las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véanse concretamente las sentencias, antes citadas, Jobra, apartado 19, y Tankreederei I, apartado 15).

23 En el presente asunto, ha de observarse que una disposición nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete los ingresos procedentes de un préstamo para financiar la adquisición de un bien cuyo derecho de uso es cedido a una sociedad establecida en otro Estado miembro a un régimen fiscal menos favorable que el reservado a los ingresos procedentes de un préstamo para financiar la adquisición de un bien utilizado por una sociedad establecida en el territorio nacional, puede disuadir a las empresas que tengan la posibilidad de aspirar a esa ventaja fiscal de prestar servicios destinados a financiar la adquisición de bienes cuyo derecho de uso va a ser cedido a operadores económicos establecidos en otros Estados miembros (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Jobra, apartado 24, y Tankreederei I, apartado 17).

24 Asimismo, habida cuenta de la posible repercusión de la ventaja fiscal en el coste del préstamo soportado por el prestatario, circunstancia comprobada en el caso de autos, como se desprende del apartado 8 de la presente sentencia, semejante disposición puede disuadir a las empresas que se propongan adquirir un bien mediante un préstamo de prestar a operadores económicos establecidos en otros Estados miembros servicios que supongan la cesión del

derecho de uso del bien, como sucede con los servicios de arrendamiento.

25 Además, dado que, según dicha disposición, no puede ceder el derecho de uso a tales operadores económicos no sólo la empresa que adquiere el bien mediante el préstamo que da derecho a la ventaja fiscal sino tampoco ninguna sociedad que pertenezca al mismo grupo que aquélla, tal disposición puede disuadir también a estas sociedades de realizar actividades transfronterizas que supongan la cesión del derecho de uso.

26 De ello se infiere que una disposición nacional como la controvertida en el litigio principal constituye una restricción a la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 49 CE.

27 Esta restricción sólo puede admitirse si está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal caso, también es necesario que la aplicación de dicha restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no exceda de lo que es necesario para alcanzar dicho objetivo (sentencia Tankreederei I, antes citada, apartado 19 y jurisprudencia citada).

28 No obstante, en el presente asunto, el Gobierno belga no ha invocado ninguna justificación ni el órgano jurisdiccional remitente la ha planteado.

29 En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la concesión de un crédito fiscal, en relación con los ingresos procedentes de préstamos concedidos a determinadas sociedades para la adquisición de bienes nuevos utilizados en el territorio nacional, con sujeción al requisito de que la sociedad que adquiriera el bien gracias al préstamo que da derecho al crédito fiscal o cualquier otra sociedad que forme parte del mismo grupo no ceda el derecho de uso del bien a terceros que no sean los miembros de dicho grupo establecidos en ese Estado miembro.

Costas

30 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 Octava) declara:

El artículo 49 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la concesión de un crédito fiscal, en relación con los ingresos procedentes de préstamos concedidos a determinadas sociedades para la adquisición de bienes nuevos utilizados en el territorio nacional, con sujeción al requisito de que la sociedad que adquiriera el bien gracias al préstamo que da derecho al crédito fiscal o cualquier otra sociedad que forme parte del mismo grupo no ceda el derecho de uso del bien a terceros que no sean los miembros de dicho grupo establecidos en ese Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.