

Processo C-9/11

Waypoint Aviation SA

contra

État belge ? SPF Finances

(pedido de decisão prejudicial apresentado pela Cour d'appel de Bruxelles)

«Livre prestação de serviços – Legislação fiscal – Crédito de imposto sobre os rendimentos de empréstimos concedidos para aquisição de bens utilizados no território nacional – Exclusão de bens cujo direito de uso foi cedido a um terceiro estabelecido noutro Estado-Membro»

Sumário do acórdão

*Livre prestação de serviços – Restrições – Legislação fiscal – Legislação nacional que prevê a concessão de um crédito de imposto sobre os rendimentos de empréstimos concedidos a determinadas sociedades para aquisição de bens novos utilizados no território nacional*

*(Artigo 49.º CE)*

O artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição de um Estado-Membro que prevê a concessão de um crédito de imposto sobre os rendimentos de empréstimos concedidos a determinadas sociedades para a aquisição de bens novos utilizados no território nacional, na condição de o direito de uso do bem não ser cedido, pela sociedade que o adquiriu graças ao empréstimo que dá direito ao crédito de imposto ou por qualquer outra sociedade do mesmo grupo, a terceiros que não sejam membros desse grupo estabelecidos nesse Estado-Membro.

Com efeito, tal disposição é susceptível de desencorajar as empresas que podem beneficiar dessa vantagem fiscal de prestar serviços destinados a financiar a aquisição de bens cujo direito de uso está destinado a ser cedido a operadores económicos estabelecidos noutros Estados-Membros. Do mesmo modo, tendo em conta a repercussão possível da vantagem fiscal no custo do empréstimo suportado pelo mutuário, circunstância que, de resto, essa disposição é susceptível de desencorajar as empresas que pretendem adquirir um bem através de um empréstimo de prestarem a operadores económicos estabelecidos noutros Estados-Membros serviços que impliquem a cessão do direito de uso desse bem, como os serviços de locação. Além disso, embora o direito de uso não possa ser cedido a esses operadores económicos não só pela empresa que adquire o bem através de um empréstimo que dá direito à vantagem fiscal mas também por todas as sociedades pertencentes ao mesmo grupo dessa empresa, a referida disposição é susceptível de desencorajar também essas sociedades de exercerem actividades transfronteiriças que impliquem a cessão desse direito de uso

(cf. n.os 23?25, 29 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

13 de Outubro de 2011 (\*)

«Livre prestação de serviços – Legislação fiscal – Crédito de imposto sobre os rendimentos de empréstimos concedidos para aquisição de bens utilizados no território nacional – Exclusão de bens cujo direito de uso foi cedido a um terceiro estabelecido noutra Estado-Membro»

No processo C-9/11,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela cour d'appel de Bruxelles (Bélgica), por decisão de 25 de Novembro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 7 de Janeiro de 2011, no processo

### **Waypoint Aviation SA**

contra

### **État belge – SPF Finances,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: A. Prechal, presidente de secção, exercendo funções de presidente da Oitava Secção, K. Schiemann e E. Jarašiūnas (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Waypoint Aviation SA, por A. Huyghe e B. Philippart de Foy, avocats,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e J.-P. Keppenne, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

### **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 10.º CE e 49.º

CE.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Waypoint Aviation SA (a seguir «Waypoint Aviation») ao État belge – SPF Finances (Serviço Público Federal de Finanças), devido à recusa de concessão do crédito de imposto, designado, «retenção na fonte fictícia do imposto sobre os rendimentos mobiliários», para os exercícios fiscais de 1995 e 1996.

### **Quadro jurídico nacional**

3 O Código dos Impostos sobre os Rendimentos prevê que o imposto sobre os juros de créditos e de empréstimos é cobrado na fonte sob a forma de retenção, designada «retenção na fonte».

4 O Decreto Real n.º 187, de 30 de Dezembro de 1982, relativo à criação de centros de coordenação (*Moniteur belge* de 13 de Janeiro de 1983, p. 502, a seguir «Decreto Real n.º 187»), instituiu um regime fiscal específico para as sociedades que cumprem determinados critérios, designadas «centros de coordenação».

5 O artigo 29.º da Lei de 11 de Abril de 1983 relativa às disposições fiscais e orçamentais (*Moniteur belge* de 16 de Abril de 1983), conforme alterada pela Lei de 4 de Agosto de 1986 relativa às disposições fiscais (*Moniteur belge* de 20 de Agosto de 1986, a seguir «Lei de 11 de Abril de 1983»), dispõe:

«As isenções seguintes aplicam-se a cada exercício fiscal ao abrigo do qual as empresas beneficiam das vantagens previstas [...] no artigo 5.º do Decreto Real n.º 187 [...]:

[...]

2º a) [...]

b) Para a determinação do montante líquido tributável aos beneficiários [...] os rendimentos de créditos ou de empréstimos são acrescidos de uma retenção na fonte fictícia igual a 25/75 do montante líquido recebido ou retido e, para a aplicação dos artigos 18.º, 97.º e 211.º do Código dos Impostos sobre os Rendimentos, essa retenção fictícia é equiparada à retenção na fonte real prevista no artigo 174.º do mesmo código;

[...]

d) No que diz respeito aos rendimentos de créditos ou de empréstimos, a concessão de uma retenção na fonte fictícia só é aplicável na medida em que os capitais emprestados sejam afectados por essas empresas ou centros ou por membros do grupo de que o centro faz parte, quer à aquisição em estado novo quer à constituição em estado novo de imobilizações corpóreas que utilizem na Bélgica para o exercício da sua actividade profissional e cujo direito de uso não seja concedido, em virtude de qualquer contrato, a terceiros que não sejam membros belgas do grupo [...]

6 Esta disposição permite às empresas que concedem um empréstimo a um centro de coordenação acrescentar aos juros que cobram uma retenção na fonte fictícia que é depois imputada no imposto de que são devedoras. Concede, portanto, a essas empresas uma vantagem fiscal, sob a forma de um crédito de imposto, que permite, dessa forma, ao centro de coordenação obter um financiamento a um custo mais baixo.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

7 A Waypoint Aviation, sociedade de direito belga, tem por objecto social todas as operações relacionadas directa ou indirectamente com a aquisição, a locação ou o financiamento de aeronaves destinadas ao transporte aéreo remunerado de passageiros e de mercadorias.

8 Durante os anos 90, a Waypoint Aviation adquiriu, mediante contrato de locação financeira aprovado pelo Lizad, um agrupamento europeu de interesse económico (AEIE) de direito francês, dois aviões da marca *Airbus*. Estes aviões foram depois adquiridos pelo centro de coordenação do grupo Sabena, Sabena Interservices Center SA (a seguir «centro de coordenação»), com base num segundo contrato de locação financeira celebrado com a Waypoint Aviation, nos termos do qual esta empresa cedeu ao centro de coordenação a totalidade da retenção na fonte fictícia.

9 Mediante um terceiro contrato de locação financeira, esses dois aviões foram adquiridos pela Atrix SA, sociedade do grupo Sabena, para serem dados em locação à Sabena. No âmbito de um contrato de cooperação, a Sabena sublocou os referidos aviões à Air France, por um período de três anos.

10 Com base no artigo 29.º, 2º, alínea b), da Lei de 11 de Abril de 1983, a Waypoint Aviation solicitou, para os exercícios fiscais de 1995 e 1996, a concessão da retenção na fonte fictícia, nos montantes de 201 229 077 BEF e de 82 854 305 BEF, respectivamente, sobre os juros incluídos nas rendas pagas pelo centro de coordenação por força do contrato de locação financeira celebrado entre eles.

11 Em 12 de Março de 1997, a Administração Fiscal enviou à Waypoint Aviation um aviso de cobrança rectificativo, recusando a aplicação da retenção na fonte fictícia. A reclamação apresentada pela Waypoint Aviation, em 29 de Abril de 1998, contra o imposto calculado com base nessa rectificação foi indeferida por decisão do director regional dos impostos, de 8 de Julho de 2003, pelo facto de as duas aeronaves serem utilizadas pela Air France, sociedade estabelecida em França.

12 A Waypoint Aviation intentou uma acção no tribunal de première instance de Bruxelles, que a julgou improcedente por sentença de 11 de Maio de 2005. Esta sociedade interpôs então recurso dessa sentença para o órgão jurisdicional de reenvio, alegando, nomeadamente, que o artigo 29.º, 2º, alínea d), da Lei de 11 de Abril de 1983 criava uma restrição à livre prestação de serviços e um entrave à liberdade de estabelecimento.

13 Na sua decisão, ao proceder a uma interpretação teleológica desse artigo, o órgão jurisdicional de reenvio considera que este proíbe a concessão, a um terceiro que não seja um membro belga do grupo em causa, do direito de uso do bem adquirido através do financiamento que dá direito à retenção na fonte fictícia, independentemente do autor dessa concessão.

14 Esse órgão jurisdicional afirma que a retenção na fonte fictícia é uma vantagem que tem influência directa, para uma sociedade belga que pretende investir, no custo do financiamento, uma vez que tem por efeito, quando é concedida, reduzir o encargo do financiamento, em benefício do mutuante.

15 O referido órgão jurisdicional observa que o artigo 29.º, 2º, alínea d), da Lei de 11 de Abril de 1983 tem por efeito que a retenção na fonte fictícia é concedida quando a prestação do serviço de locação de um avião é realizada a favor de uma sociedade belga, ao passo que é recusada quando o destinatário dessa mesma prestação de serviços de locação está estabelecido num Estado-Membro diferente da Bélgica. Daí conclui que o referido artigo é, em princípio, contrário ao artigo 49.º CE, na medida em que desencoraja uma empresa belga de prestar um serviço de locação a uma empresa estabelecida noutro Estado-Membro, ao tornar essa prestação mais

onerosa para o grupo de que essa empresa belga faz parte, porque, nesse caso, a retenção na fonte fictícia não é concedida à sociedade mutuante. Este órgão jurisdicional faz referência ao acórdão de 4 de Dezembro de 2008, Jobra (C-330/07, Colect., p. I-9099).

16 Foi nestas condições que a cour d'appel de Bruxelles decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 49.º [...] CE opõe-se à aplicação de uma disposição nacional como a do artigo 29.º, [2º], alínea d), da Lei de 11 de Abril de 1983, na medida em que essa disposição permite a concessão de um crédito de imposto – a retenção na fonte fictícia – aos beneficiários de rendimentos de créditos ou de empréstimos concedidos a um centro de coordenação, na acepção do Decreto Real n.º 187 [...], se a sociedade que utiliza os fundos emprestados por um centro de coordenação, ou por seu intermédio, para adquirir um bem corpóreo que utiliza na Bélgica para o exercício da sua actividade profissional conferir o respectivo direito de uso a uma empresa que faz parte do mesmo grupo de empresas que tem sede na Bélgica, mas não permite a concessão de um crédito de imposto quando a mesma empresa confere um direito de uso sobre o mesmo bem corpóreo a uma empresa que faz igualmente parte do mesmo grupo de empresas, mas que tem sede num Estado-Membro que não seja a Bélgica?

2) O artigo 10.º [...] CE, conjugado com o artigo 49.º [...] CE, deve ser entendido no sentido de que proíbe uma interpretação de uma disposição como a do artigo 29.º, [2º], alínea d), da Lei de 11 de Abril de 1983, que submete a concessão de um crédito de imposto – a retenção na fonte fictícia – aos beneficiários de rendimentos de créditos ou de empréstimos concedidos a um centro de coordenação, na acepção do Decreto Real n.º 187 [...], à condição de nenhum direito de uso sobre o bem corpóreo financiado por meio desses créditos ou empréstimos ser conferido a um membro do grupo estabelecido noutro Estado-Membro, por nenhuma empresa do grupo, e não unicamente pela empresa que adquire o bem corpóreo graças a esse financiamento, e que o utiliza na Bélgica para o exercício da sua actividade profissional?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

17 A título preliminar, há que observar que o órgão jurisdicional de reenvio interpreta o artigo 29.º, 2º, alínea d), da Lei de 11 de Abril de 1983 no sentido de que proíbe a concessão do direito de uso do bem adquirido através do financiamento que dá direito à retenção na fonte fictícia a uma sociedade que não está estabelecida na Bélgica, independentemente do autor dessa concessão. Daí conclui que, nos termos dessa disposição, a Waypoint Aviation não pode beneficiar da retenção na fonte fictícia para os financiamentos que permitiram a aquisição dos aviões cujo direito de uso foi cedido pela Sabena à Air France no decurso dos exercícios fiscais controvertidos. Considera, contudo, que esta disposição é, em princípio, contrária ao artigo 49.º CE.

18 Nestas condições, há que considerar que, com as suas questões prejudiciais, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que prevê a concessão de um crédito de imposto sobre os rendimentos de empréstimos concedidos a determinadas sociedades para aquisição de bens novos utilizados no território nacional, na condição de o direito de uso do bem não ser cedido, pela sociedade que o adquiriu graças ao empréstimo que dá direito ao crédito de imposto ou por qualquer outra sociedade do mesmo grupo, a terceiros que não sejam membros desse grupo estabelecidos nesse Estado-Membro.

19 Segundo jurisprudência constante, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, no entanto, exercer essa competência com observância do

direito da União (v., nomeadamente, acórdão de 22 de Dezembro de 2010, Tankreederei I, C?287/10, ainda não publicado na Colectânea, n.º 14 e jurisprudência referida).

20 Ora, a locação financeira e a locação de aeronaves constituem prestações de serviços na acepção do artigo 50.º CE (v., por analogia, acórdão de 21 de Março de 2002, Cura Anlagen, C?451/99, Colect., p. I?3193, n.º 18, e acórdão Jobra, já referido, n.º 22), de forma que as disposições do Tratado CE relativas à livre prestação de serviços se aplicam a uma situação como a do processo principal.

21 A livre prestação de serviços pode ser invocada por uma empresa, perante o Estado?Membro onde está estabelecida, quando os serviços sejam prestados a destinatários estabelecidos noutro Estado?Membro e, de modo mais geral, sempre que um operador preste serviços no território de um Estado?Membro que não seja aquele onde está estabelecido (v., nomeadamente, acórdão Tankreederei I, já referido, n.º 16 e jurisprudência referida).

22 O Tribunal de Justiça tem reiteradamente decidido que constituem restrições à livre prestação de serviços as medidas nacionais que proibam, perturbem ou tornem menos atractivo o exercício dessa liberdade (v., nomeadamente, acórdãos, já referidos, Jobra, n.º 19, e Tankreederei I, n.º 15).

23 No caso vertente, há que observar que uma disposição nacional como a que está em causa no processo principal, que sujeita os rendimentos de um empréstimo que financia a aquisição de um bem cujo direito de uso é cedido a uma sociedade estabelecida noutro Estado?Membro a um regime fiscal menos favorável do que o reservado aos rendimentos de um empréstimo que financia a aquisição de um bem utilizado por uma sociedade estabelecida no território nacional, é susceptível de desencorajar as empresas que podem beneficiar dessa vantagem fiscal de prestar serviços destinados a financiar a aquisição de bens cujo direito de uso está destinado a ser cedido a operadores económicos estabelecidos noutros Estados?Membros (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Jobra, n.º 24, e Tankreederei I, n.º 17).

24 Do mesmo modo, tendo em conta a repercussão possível da vantagem fiscal no custo do empréstimo suportado pelo mutuário, circunstância que, de resto, se verifica no caso em apreço como decorre do n.º 8 do presente acórdão, essa disposição é susceptível de desencorajar as empresas que pretendem adquirir um bem através de um empréstimo de prestarem a operadores económicos estabelecidos noutros Estados?Membros serviços que impliquem a cessão do direito de uso desse bem, como os serviços de locação.

25 Além disso, embora o direito de uso não possa, por força desta disposição, ser cedido a esses operadores económicos não só pela empresa que adquire o bem através de um empréstimo que dá direito à vantagem fiscal mas também por todas as sociedades pertencentes ao mesmo grupo dessa empresa, a referida disposição é susceptível de desencorajar também essas sociedades de exercerem actividades transfronteiriças que impliquem a cessão desse direito de uso.

26 Daqui decorre que uma disposição nacional como a que está em causa no processo principal constitui uma restrição à livre prestação de serviços na acepção do artigo 49.º CE.

27 Esta restrição só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas, mesmo nesse caso, é necessário que a aplicação de tal medida seja adequada a garantir a realização do objectivo em causa e não ultrapasse o necessário para o atingir (v. acórdão Tankreederei I, já referido, n.º 19 e jurisprudência referida).

28 Contudo, no caso vertente, nenhuma eventual justificação foi invocada pelo Governo belga,

nem equacionada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

29 Consequentemente, há que responder às questões submetidas que o artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição de um Estado?Membro, como a que está em causa no processo principal, que prevê a concessão de um crédito de imposto sobre os rendimentos de empréstimos concedidos a determinadas sociedades para a aquisição de bens novos utilizados no território nacional, na condição de o direito de uso do bem não ser cedido, pela sociedade que o adquiriu graças ao empréstimo que dá direito ao crédito de imposto ou por qualquer outra sociedade do mesmo grupo, a terceiros que não sejam membros desse grupo estabelecidos nesse Estado?Membro.

### **Quanto às despesas**

30 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

**O artigo 49.º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição de um Estado?Membro, como a que está em causa no processo principal, que prevê a concessão de um crédito de imposto sobre os rendimentos de empréstimos concedidos a determinadas sociedades para a aquisição de bens novos utilizados no território nacional, na condição de o direito de uso do bem não ser cedido, pela sociedade que o adquiriu graças ao empréstimo que dá direito ao crédito de imposto ou por qualquer outra sociedade do mesmo grupo, a terceiros que não sejam membros desse grupo estabelecidos nesse Estado?Membro.**

Assinaturas

\* Língua do processo: francês.